

**ΚΩΔΙΚΑΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Νόμος 4172/2013)

ΕΚΔΟΣΗ 52η

ΕΝΗΜΕΡΩΜΕΝΗ ΚΑΙ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 4920/2022

Με τη συνεργασία
ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΑΘ. ΖΑΡΚΑΛΗ
Οικονομολόγου - Δ/ντή σύνταξης περιοδικού «ΛΟΓΙΣΤΗΣ»

ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΤΟΤΣΗ»

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ 44 - 106 79 ΑΘΗΝΑ.
ΤΗΛ. 210.33.88.040, FAX: 210.36.27.438 www.logistis.gr

ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2022

*ΚΑΘΕ ΓΝΗΣΙΟ ΑΝΤΙΤΥΠΟ ΦΕΡΕΙ ΤΗΝ ΥΠΟΓΡΑΦΗ
ΤΟΥ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ ΤΩΝ ΕΚΔΟΣΕΩΝ «ΤΟΤΣΗ»*

ΑΝΤΙ ΠΡΟΛΟΓΟΥ

Η προηγούμενη 51η έκδοση του παρόντα Κώδικα ήταν ενημερωμένη μέχρι και το νόμο 4799/2021. Έκτοτε έχουν εκδοθεί οι φορολογικοί νόμοι 4819/2021, 4821/2021, 4826/2021, 4831/2021, 4864/2021, 4873/2021, 4876/2021, 4886/2021, 4890/2021, 4916/2022 και 4920/2022 που τροποποίησαν και αντικατέστησαν πολλές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013). Επίσης εκδόθηκαν και δημοσιεύτηκαν νέες αποφάσεις των Υπ. Οικ/κών και της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και νέες διοικητικές λύσεις υπό μορφή εγκυκλίων και ατομικών απαντήσεων, απαραίτητες για την ερμηνεία και την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα.

Η παρούσα 52η έκδοση περιλαμβάνει, όπως και η προηγούμενη, κωδικοποίηση των διατάξεων του Ν. 4172/2013 μέχρι 28.3.2022 που δημοσιεύτηκε ο τελευταίος φορολογικός νόμος της άμεσης φορολογίας υπ' αριθμ. 4916/2022, με τις σχετικές διατάξεις, τις αποφάσεις, τις ερμηνευτικές εγκυκλίους, τα διοικητικά έγγραφα, την αιτιολογική έκθεση και την έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής, που παρατίθενται με μικρότερα στοιχεία κάτω από κάθε άρθρο του Κώδικα.

Επίσης περιλαμβάνει κωδικοποίηση της Επιβολής Τέλους Επιτηδεύματος (άρθρο 31 Ν.3986/2011) ενημερωμένη μέχρι και το νόμο 4920/2022.

Τέλος, παρατίθενται πίνακες αντιστοιχίας των άρθρων του παλαιού με τα άρθρα του νέου Κώδικα και αντιστρόφως, αλφαβητικό ευρετήριο περιεχομένων και αριθμητικό ευρετήριο των αποφάσεων, εγκυκλίων και διοικητικών εγγράφων.

Όπως και στις προηγούμενες εκδόσεις, έτσι και στην παρούσα, στις υποσημειώσεις αναφέρονται οι τροποποιούσες και τροποποιούμενες διατάξεις, καθώς και ο χρόνος ισχύος αυτών. Προς διευκόλυνση του αναγνώστη οι νέες διατάξεις τίθενται μέσα σε ράστερ.

Αθήνα, Απρίλιος 2022

ΧΡΗΣΤΟΣ Ν. ΤΟΤΣΗΣ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΥΛΗΣ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΣΕΛ.

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Κωδικοποίηση διατάξεων Ν. 4172/2013 15

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Επιβολή Τέλους Επιτηδεύματος (Άρθρο 31 ν. 3986/2011)..... 817

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΠΙΝΑΚΕΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ ΚΑΙ ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΑ ΕΥΡΕΤΗΡΙΑ

ΤΜΗΜΑ Α: Πίνακας αντιστοιχίας άρθρων Ν. 2238/1994 με τα άρθρα του Ν. 4172/2013 και αντιστρόφως 855

ΤΜΗΜΑ Β: Αλφαβητικό Ευρετήριο Ν. 4172/2013 871

ΤΜΗΜΑ Γ: Αριθμητικό Ευρετήριο Αποφάσεων, Εγκυκλίων και Εγγράφων 883

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ
ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
(Ν. 4172/2013)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ (*)
(Οι αριθμοί παραπέμπουν στις σελίδες)

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

	Σελ.
Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής.....	15
Άρθρο 2: Ορισμοί	16
Άρθρο 3: Υποκείμενα του φόρου	18
Άρθρο 4: Φορολογική κατοικία	19
Άρθρο 5: Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή	33
Άρθρο 5 Α: Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα	36
Άρθρο 5 Β: Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα	61
Άρθρο 5 Γ: Ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα	72
Άρθρο 6: Μόνιμη εγκατάσταση	88
Άρθρο 7: Φορολογητέο εισόδημα	91
Άρθρο 8: Φορολογικό έτος	97
Άρθρο 9: Πίστωση φόρου αλλοδαπής	103

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 10: Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων	106
Άρθρο 11: Εξαρτώμενα μέλη	107

(*) Βλέπε αναλυτικό αλφαβητικό ευρετήριο στο τέλος του παρόντος.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 12:	Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	110
Άρθρο 13:	Παροχές σε είδος	116
Άρθρο 14:	Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις	122
Άρθρο 15:	Φορολογικός συντελεστής	136
Άρθρο 16:	Μείωση φόρου εισοδήματος.....	150
Άρθρο 17:	Πρόσθετες μειώσεις φόρου	162
Άρθρο 18:	Μειώσεις φόρου για ιατρικές δαπάνες	163
Άρθρο 19:	Μειώσεις φόρου για δωρεές	164
Άρθρο 20:	Πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα	168

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Άρθρο 21:	Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	169
Άρθρο 22:	Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	181
Άρθρο 22Α:	Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας	205
Άρθρο 22Β:	Χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης για συγκεκριμένες δαπάνες που αφορούν τους εργαζόμενους και την προστασία του περιβάλλοντος	218
Άρθρο 22Γ:	Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022	226
Άρθρο 22Δ:	Διαφημιστικές δαπάνες	228
Άρθρο 23:	Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	229
Άρθρο 24:	Φορολογικές αποσβέσεις	236
Άρθρο 25:	Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων	249
Άρθρο 26:	Επισφαλείς απαιτήσεις	250
Άρθρο 27:	Μεταφορά ζημιών	256
Άρθρο 27Α:	Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	263
Άρθρο 28:	Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων	272
Άρθρο 29:	Φορολογικός συντελεστής	276

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ' ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Άρθρο 30:	Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας	282
Άρθρο 31:	Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες	284
Άρθρο 32:	Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	291
Άρθρο 33:	Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών	294
Άρθρο 34:	Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής	297

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Άρθρο 35: Εισόδημα από κεφάλαιο	303
Άρθρο 36: Μερίσματα	305
Άρθρο 37: Τόκοι.....	306
Άρθρο 38: Δικαιώματα (royalties)	309
Άρθρο 39: Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	310
Άρθρο 39Α: Εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας Διαμοιρασμού	316
Άρθρο 39Β:	325
Άρθρο 40: Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο	329

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ΄ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Άρθρο 41: Μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας	337
Άρθρο 42: Μεταβίβαση τίτλων	352
Άρθρο 42 Α: Δικαιώματα προαίρεσης	366
Άρθρο 43: Φορολογικός συντελεστής	369
Άρθρο 43Α: Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα	370

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 44: Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών Οντοτήτων	386
Άρθρο 45: Υποκείμενα του φόρου	387
Άρθρο 46: Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα	390

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Άρθρο 47: Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	394
Άρθρο 48: Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων	401
Άρθρο 48Α:	404
Άρθρο 49: Υποκεφαλαιοδότηση	406
Άρθρο 50: Ενδοομιλικές συναλλαγές	412
Άρθρο 51: Μεταφορά λειτουργιών	414
Άρθρο 52: Εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων	416
Άρθρο 53: Ανταλλαγή τίτλων	420
Άρθρο 54: Συγχωνεύσεις και διασπάσεις	423
Άρθρο 55: Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE	429
Άρθρο 56: Μη εφαρμογή ευεργετημάτων	431
Άρθρο 57: Εκκαθάριση	432

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Άρθρο 58: Φορολογικός συντελεστής	433
---	-----

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ

Άρθρο 59: Φορολόγηση στην πηγή	437
Άρθρο 60: Φορολογικός συντελεστής	445

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 61: Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου	449
Άρθρο 62: Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση	450
Άρθρο 63: Απαλλαγή για ορισμένες Ενδοομιλικές πληρωμές	454
Άρθρο 64: Συντελεστές παρακράτησης φόρου	459

ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Άρθρο 65: Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς	519
Άρθρο 66: Κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες	540
Άρθρο 66Α: Φορολόγηση κατά την έξοδο	553
Άρθρο 66Β: Ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων	566

ΜΕΡΟΣ ΕΚΤΟ

ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 67: Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου	578
Άρθρο 67Α: Υποβολή της δήλωσης υπολογισμού του φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας	671
Άρθρο 68: Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου.....	673

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Άρθρο 69: Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα	724
Άρθρο 70: Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα	733
Άρθρο 70Α: Έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα ποσοστού επι κεφαλαίου που εισφέρουν φυσικά πρόσωπα σε εγγεγραμμένες επιχειρήσεις του εθνικού μητρώου νεοφυών επιχειρήσεων	735
Άρθρο 71: Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	740

ΜΕΡΟΣ ΕΒΔΟΜΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ

Άρθρο 71Α: Κίνητρα Ευρεσιτεχνίας	744
Άρθρο 71Β: Κεφαλαιοποίηση αφορολογήτων αποθεματικών εισηγμένων εταιρειών .	747
Άρθρο 71Γ: Κεφαλαιοποίηση αφορολογήτων αποθεματικών μη εισηγμένων εταιρειών και Ε.Π.Ε.	750
Άρθρο 71Δ: Κίνητρα για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης.....	753
Άρθρο 71Ε: Κίνητρα για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων	756
Άρθρο 71ΣΤ: Κίνητρα για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης	765
Άρθρο 71Ζ: Κίνητρα σε επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου	771
Άρθρο 71Η: Κίνητρα για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας	773

ΜΕΡΟΣ ΟΓΔΩΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 72: Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος	779
--	-----

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ν. 4172/2013
(ΦΕΚ Α' 167/23.7.2013)

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 1

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος:
 - α) των φυσικών προσώπων,
 - β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.
2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του.

ΑΡΘΡΟ 2

ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά.

Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:

α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,

β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα,

γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,

δ) «νομική οντότητα»: κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης⁽¹⁾ και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου,

ε) «υπόχρεος σε παρακράτηση»: κάθε πρόσωπο που υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.,

στ) «συγγενικό πρόσωπο»: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή,

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιος πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

(1) Στην περίπτωση δ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 υπήρχαν οι λέξεις «ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας» οι οποίες διαγράφηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 Ν. 4172/2013

Με το προτεινόμενο άρθρο δίδονται ορισμοί, μεταξύ άλλων, της έννοιας του «νομικού προσώπου» και της «νομικής οντότητας». Παρατηρείται ότι, λόγω της ευρύτητας της διατύπωσης της έννοιας «νομική οντότητα», μεγάλος αριθμός νομικών προσώπων εμπίπτουν τόσο στον ορισμό του «νομικού προσώπου» όσο και στον ορισμό της «νομικής οντότητας».

Περαιτέρω, σε πολλά άρθρα του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ενδεικτικώς άρθρα 31 παρ. 2, 34 παρ. 1, 34 παρ. 2, 48 παρ. 3, 52 παρ. 12, 63 παρ. 3, 67 παρ. 1, 68 παρ. 1, 69 παρ. 3, 71 παρ. 1) γίνεται αναφορά, γενικώς, σε «Φορολογική Διοίκηση». Δεδομένου ότι στον όρο αυτόν εντάσσεται δυνητικώς το σύνολο των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών (Κεντρική Υπηρεσία, Ειδικές Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες και Περιφερειακές Υπηρεσίες) θα ήταν σκόπιμο στο προτεινόμενο άρθρο να περιληφθεί ορισμός των υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στον όρο «Φορολογική Διοίκηση». Σε κάθε περίπτωση, πάντως, προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, θα πρέπει στις επί μέρους διατάξεις να ορίζεται ρητώς σε ποια ακριβώς υπηρεσία ή όργανο απονέμεται η συγκεκριμένη αρμοδιότητα που θεσπίζεται ανά περίπτωση.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1142/2.7.2015.- Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 15)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1137818/21.10.2015.- Φορολογική μεταχείριση των Ιδιότυπων Μεταφορικών Εταιρειών του ν. 383/1976, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 17)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1114/24.7.2017.- Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπού εμπιστεύματος (trust) και αλλοδαπού ιδρύματος (foundation).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 18)

ΑΡΘΡΟ 3

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 3 Ν. 4172/2013

Υποκείμενα του φόρου.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του. Εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπλέον, γίνεται ιδιαίτερη μνεία στον α.ν 89/1967 (Α 132) προκειμένου να αποσαφηνιστεί ότι το αλλοδαπό προσωπικό των εν λόγω γραφείων που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς φορολόγησης υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνον για το εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται ότι ο φορολογούμενος του οποίου η φορολογική κατοικία είναι εκτός Ελλάδας φορολογείται μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα σε συγκεκριμένο φορολογικό έτος. Με τη διάταξη αυτή ο νομοθέτης εισάγει στον ΚΦΕ ακολουθούμενη πρακτική σύμφωνα με τις διεθνείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας τις οποίες η Ελλάδα έχει συνάψει. Με τις ως άνω διατάξεις απλοποιείται και εκσυγχρονίζεται το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, λαμβάνοντας υπόψη ότι με τη σύνδεση της έννοιας του φορολογουμένου και της έννοιας της φορολογικής κατοικίας δεν απαιτείται αναλυτική απαρίθμηση των υποκειμένων στο φόρο.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ. Ε. 2086/22.5.2019.- Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος αλλοδαπής που αποκτά αλλοδαπό προσωπικό, κάτοικοι Ελλάδας, εργαζόμενοι σε ναυλομεσιτικό γραφείο του ν. 27/1975.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 21)

ΑΡΘΡΟ 4

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ

1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α)⁽¹⁾ έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή⁽²⁾

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2.⁽³⁾ Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

2.α.⁽⁴⁾ Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι διαδικασίες μεταβολής της φορολογικής κατοικίας των φυσικών προσώπων συμπεριλαμβανομένης της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

3. Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον:

(1) Η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς, οικονομικούς δεσμούς του».

(2) Η φράση «ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς, οικονομικούς, κοινωνικούς δεσμούς του» της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου. Η φράση που αντικαταστάθηκε ήταν «ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του».

(3) Η παράγραφος 2 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 αφού αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Ν. 4223/2013 (ισχύς από 31.12.2013) αντικαταστάθηκε εκ νέου με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου».

(4) Η παράγραφος 2α του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,
 β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή
 γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

4. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής:

- α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,
- β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,
- γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,
- δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,
- ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,
- στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε - Α.Α.Δ.Ε.:

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1058/18.3.2015.- Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4172/2013 και του Ν. 4174/2013.

Έχοντας υπόψη:

3. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5, των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 10 και της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170).

4. Τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 4, της παραγράφου 3 του άρθρου 67 και της παραγράφου 22 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167).

5. Την ανάγκη καθορισμού των δικαιολογητικών, τα οποία υποχρεούται να υποβάλει κάθε φυσικό πρόσωπο που μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό.

Αποφασίζουμε

1. Τα φυσικά πρόσωπα που επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό οφείλουν να υποβάλουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Παράλληλα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται κατωτέρω. Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0-Μ1-Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες που θα δοθούν από τη Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γ.Γ.Δ.Ε.

2. Τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να προσκομίσουν, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στη χώρα μας, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή (β) αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν στο άλλο κράτος ή (γ) ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

3. Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους και περιγράφονται στην παρ. 2 της παρούσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη Σύμβαση της Χάγης (Apostille) ή κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), εφαρμόζονται οι οδηγίες της Δ/νσης Οργάνωσης (σχετ. το με αριθ. Δ6Δ 1095210/25.6.2014 έγγραφό της). Επίσης, για τα προβλεπόμενα έγγραφα απαιτείται επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι προαναφερθείσες Αιτήσεις για την Εφαρμογή των ΣΑΔΦΕ, καθώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.

4. Σε περίπτωση που φορολογούμενος υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά παρόλα αυτά θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (άρθρο 4 Ν. 4172/2013), ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στο φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς (π.χ. όσοι φορολογούμενοι υπέβαλαν σχετικά έντυπα και δικαιολογητικά που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2014 και το αίτημά τους απορρίφθηκε, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος το αργότερο έως τις 31.12.2015), χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, τα εν λόγω έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρισθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Η βεβαίωση μεταβολής θα αποστέλλεται από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., ταχυδρομικώς, στο φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης (π.χ. όσοι

μετέβαλαν τη φορολογική τους κατοικία για το φορολογικό έτος 2014 μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα το αργότερο έως τις 31.12.2015).

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και προσκομίσουν, εκπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή εφόσον είναι υπόχρεοι ως φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Όσοι φορολογούμενοι υποβάλλουν τα έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) και δεν προσκομίσουν τα δικαιολογητικά, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

5. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με τη φορολογική κατοικία των προαναφερθέντων φυσικών προσώπων, εντός δυο μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών της παρ. 2 της παρούσης.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 459 Β'/26.3.2015).

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1201/6.12.2017.- Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις

α) της παραγράφου 1 του άρθρου 5, των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 10 και της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν.4174/2013 (Α' 170).

β) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν.4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα της υποπαραγράφου δ της παραγράφου 2 του άρθρου 2, του άρθρου 7, των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού.

γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν.4172/2013,

Αποφασίζουμε

1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος

αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,

- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,

- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και

- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση).

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και

σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/5.4.1999, ΠΟΛ.1092/23.6.2005, ΠΟΛ.1210/15.9.2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος.

5. Κατά την εξέταση της αίτησης για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, οι Δ.Ο.Υ. απαιτείται να προβαίνουν σε έλεγχο πληρότητας και επάρκειας του φακέλου που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος έχει υποβάλλει τα έντυπα (Μ0-Μ1- Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, και πάντως το αργότερο εντός του έτους που υποβάλλεται η αίτηση για τη μεταβολή της κατοικίας τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, τα οποία κριθούν πλήρη και επαρκή από τη Φορολογική Διοίκηση, θεωρείται φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, και τα εν λόγω έντυπα (Μ0-Μ1-Μ7) προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρηθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Ως ημερομηνία μεταβολής καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου, η αναγραφόμενη από τον φορολογούμενο στο έντυπο Μ1. Η βεβαίωση μεταβολής κοινοποιείται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στον φορολογικό εκπρόσωπο. Ο φορολογούμενος, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δύναται να την υποβάλει ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει, εμπροθέσμως, τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, αλλά δεν κριθούν πλήρη και επαρκή, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα) το αργότερο μέχρι τη λήξη του επόμενου φορολογικού έτους από αυτό που αφορούσε το αίτημα μεταφοράς, χωρίς την επιβολή προστίμου εκπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και δεν προσκομίσει τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, ενημερώνεται από το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους ότι το αίτημά του για μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά τίθενται στον φάκελό του. Ο φορολογούμενος, στην περίπτωση αυτή, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος (παγκόσμιο εισόδημα), η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

Τέλος, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει τα έντυπα (Μ0-Μ1 -Μ7) και προσκομίσει εκπρόθεσμως τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή, εφόσον είναι υπόχρεος, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, η οποία θεωρείται εκπρόθεσμη από την, κατά περίπτωση, καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επισύρει την επιβολή προστίμου.

6. Η Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αποφανθεί σχετικά με την πληρότητα και επάρκεια του φακέλου

εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών των παραγράφων 2 και 3 της παρούσας. Αιτήσεις που υποβάλλονται και δικαιολογητικά που προσκομίζονται έως την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης παραλαμβάνονται κανονικά χωρίς κυρώσεις και εξετάζονται, ισχύουσας ωστόσο της δυνατότητας της Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί εντός δύο (2) μηνών. Αντιθέτως, εάν οι αιτήσεις υποβληθούν ή τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μετά την 31η Δεκεμβρίου του έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης, αυτές θα εξετάζονται με τη διαδικασία της ΠΟΛ.1177/14.7.2014 εγκυκλίου αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παρούσα Απόφαση.

7. Ο φορολογούμενος οφείλει να διατηρεί όλα τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

8. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις μεταβολής φορολογικής κατοικίας που υποβάλλονται εντός του 2017 και επόμενα και αφορούν μεταβολή φορολογικής κατοικίας φυσικού προσώπου για τα έτη 2016 και επόμενα, αντίστοιχα. Οι φορολογούμενοι των οποίων οι υποβληθείσες εντός του 2017 αιτήσεις απορρίφθηκαν, δύνανται να προβούν σε εκ νέου υποβολή σχετικής αίτησης, η οποία εξετάζεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρούσα, εφόσον πληρούν τις τιθέμενες στην παρούσα προϋποθέσεις.

9. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της. Η Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1058/18.3.2015 καταργείται από την έναρξη ισχύος της παρούσας.

Η Απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4441Β' /15.12.2017)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ:

ΣΥΜΒ. ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 1445/2016 (7μ.). - Φορολογική κατοικία. - Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) καθορίζονται τα κριτήρια, βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδος εφόσον έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του, συνθήκη διαμονή και κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων.

Κοινή δήλωση φυσικού προσώπου που έχει το κέντρο συμφερόντων του στην αλλοδαπή και συζύγου του που κατοικεί μόνιμως στην ημεδαπή. - Εφόσον το φυσικό αυτό πρόσωπο δεν είναι φορολογικός κάτοικος ημεδαπής, δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος, ούτε σε υποβολή κοινής δήλωσης με τη σύζυγό του και ούτε σε συμπληρωματική δήλωση των κτηθέντων στην αλλοδαπή εισοδημάτων του και του τυχόν φόρου που κατέβαλε εκεί.

ΣΥΜΒ. ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 1215/2017.- Φορολογική κατοικία. Αυτοτελής υποβολή φορολογικής δήλωσης της συζύγου.- Σε περίπτωση που ο σύζυγος δεν είναι κατ' αρχήν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για τον λόγο ότι ο ίδιος δεν έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής εκ μέρους του, ως υπόχρεου προς τούτο, δήλωσης φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα της συζύγου του, η οποία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Η τελευταία δικαιούται στην εν λόγω περίπτωση σε αυτοτελή υποβολή της σχετικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, ηλεκτρονικά. Τούτο δε δεν αναιρείται ακόμη και στην περίπτωση που ο σύζυγός της, φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, υποχρεωθεί για ορισμένο φορολογικό έτος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για εισοδήματά του που προκύπτει στην Ελλάδα (άρθρο 3 παρ. 2 ν. 4172/2013). Κι αυτό γιατί το δικαίωμα της συζύγου να υποβάλλει αυτοτελώς δηλώσεις φόρου περί του εισοδήματός της, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν.4172/2013, ερμηνευόμενη και υπό το φως των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1, 2 και 5, 5 παρ. 1 25 παρ. 1 του Συντάγματος

καθώς και του άρθρου 8 σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ν.δ.53/1974, Α' 256), δεν μπορεί να εξαρτάται από τη συγκυριακή απόκτηση εκ μέρους του συζύγου, φορολογικού κατοίκου εξωτερικού, εισοδημάτων που προκύπτουν στην Ελλάδα, γεγονός που θα προκαλούσε και ανασφάλεια δικαίου ως προς την τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, η εκ μέρους της συζύγου αυτοτελής υποβολή ηλεκτρονικής δήλωσης φόρου εισοδήματος δεν προϋποθέτει ούτε συνεπάγεται τη μεταβολή της δηλωθείσας στο Μητρώο σχέσεως των φορολογουμένων.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 Ν. 4172/2013

Φορολογική κατοικία.- Με τις διατάξεις του άρθρου 4 αποφαινίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της ευρωπαϊκής ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων. Επιπροσθέτως, ορίζεται ότι το προξενικό και διπλωματικό προσωπικό και κάθε άλλος δημόσιος λειτουργός συναφούς καθεστώτος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας χωρίς να εξετάζεται προηγουμένως η συνδρομή ενός εκ των κριτηρίων της περίπτωσης α. Το ίδιο ισχύει και για τους δημόσιους υπαλλήλους που συνδέονται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα γενικής κυβέρνησης και υπηρετούν στην αλλοδαπή.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 ορίζεται ένα πρόσθετο κριτήριο για τη θεμελίωση φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα που αφορά στη φυσική παρουσία εκατόν ογδόντα τριών ημερών σε διάστημα οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική. Για τη συνδρομή του εν λόγω κριτηρίου δεν απαιτείται αδιάλειπτη παρουσία στην Ελλάδα, αλλά τα διαλείμματα συνυπολογίζονται στη θεμελίωση της φυσικής παρουσίας των εκατόν ογδόντα τριών ημερών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 ορίζονται τα τρία κριτήρια για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Ο τόπος σύστασης ή ίδρυσης, η καταστατική του έδρα, η οποία καταρχήν, αλλά όχι αναγκαία, συμπίπτει με τον τόπο σύστασης ή ίδρυσης και τέλος ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης, ο οποίος διεθνώς αποκτά όλο και μεγαλύτερη σημασία στη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας των νομικών προσώπων και σημαντικός αριθμός κρατών μελών έχει ενσωματώσει το κριτήριο αυτό στη νομοθεσία του.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 ορίζονται τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα. Όπως αναφέρεται στη διάταξη ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης συνιστά μία έννοια που βασίζεται στα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες της εκάστοτε περίπτωσης και έχει διαπλαστεί νομολογιακά. Στο πλαίσιο αυτό τα παρατίθεται ενδεικτικός κατάλογος κριτηρίων που λαμβάνονται υπόψη χωρίς να αποκλείεται η συνεκτίμηση πρόσθετων κριτηρίων. Επί παραδείγματι, ένα τέτοιο πρόσθετο κριτήριο που μπορεί να συνεκτιμηθεί από κοινού με τα απαριθμούμενα κριτήρια, αλλά

δεν αρκεί αφ' εαυτού να θεμελιώσει τη φορολογική κατοικία του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα είναι η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 ορίζεται ότι «Ένα φυσικό πρόσωπο που έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, αδιαλείπτως ή με διαλείμματα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου συμπληρώνεται η δωδεκάμηνη περίοδος». Ενδεχομένως, θα ήταν νομοτεχνικώς αρτιότερο να ορίζεται ότι το ανωτέρω πρόσωπο «θεωρείται ότι έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα».

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 ορίζεται ότι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον, μεταξύ άλλων, «ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους». Περαιτέρω, με την παράγραφο 4 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό του «τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης» λαμβάνονται υπόψη, ιδίως, ο τόπος «άσκησης καθημερινής διοίκησης», ο τόπος «λήψης στρατηγικών αποφάσεων», ο τόπος όπου διεξάγεται η «ετήσια γενική συνέλευση των μετόχων ή εταιρών», ο τόπος «τήρησης βιβλίων και στοιχείων», ο τόπος «συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης», η «κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης», ενώ, σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και ο τόπος «κατοικίας της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταιρών». Επισημαίνεται, ότι η γενικότητα και η ευρύτητα με την οποία είναι διατυπωμένα τα προτεινόμενα κριτήρια είναι πολύ πιθανόν να προκαλέσουν ανασφάλεια δικαίου, ιδίως σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δραστηριοποιούνται ή διατηρούν επενδύσεις στην Ελλάδα, δεδομένων και των συνεπειών που επιφέρει ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας. Λαμβανομένου δε υπόψη και του ότι νομικό πρόσωπο μπορεί να χαρακτηρισθεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ακόμη και όταν τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά δεν συντρέχουν καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους, αλλά και για «οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους», θα ήταν ενδεδειγμένο η προτεινόμενη ρύθμιση να περιλαμβάνει περισσότερο εξειδικευμένα και χρονικώς προσδιορισμένα κριτήρια.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΔ. 1260/19.12.2014.- Τρόπος απόδειξης της φορολογικής κατοικίας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 32)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΑ 1036150/2.3.2016.- Θέμα φορολογικής κατοικίας και τρόπου φορολόγησης εισοδήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 33)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΑ 1146973/11.11.2015.- Αιτήματα από έγγαμες φορολογούμενες για αλλαγή της φορολογικής τους κατοικίας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 35)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2017/25.1.2019.- Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία μεταβολής

φορολογικής κατοικίας στο Κουβέιτ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 35)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2113/22.7.2020.- Εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας και μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τον ν. 4172/2013 («Κ.Φ.Ε.») και τους κανόνες των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου («Σ.Α.Δ.Φ.»), και αντιμετώπιση ζητημάτων διασυννοριακών εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ., στο πλαίσιο της κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 27)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2130/25.6.2021.- Συμπλήρωση της Ε. 2113/2020 εγκυκλίου, περί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 4 και 6 του ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και των κανόνων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου (Σ.Α.Δ.Φ.), καθώς και αντιμετώπισης ζητημάτων διασυννοριακών εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ. στο πλαίσιο της κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19, για το χρονικό διάστημα μετά την 15η Ιουνίου 2020.

1. Με την Ε.2113/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση των φορολογικών ζητημάτων που ανέκυψαν λόγω της λήψης ειδικών μέτρων, σε παγκόσμιο επίπεδο, με σκοπό την εξάλειψη της πανδημίας COVID-19. Ειδικότερα, καθορίστηκε ως περίοδος αντικειμενικής αδυναμίας μετακίνησης λόγω της πανδημίας το διάστημα από 18 Μαρτίου έως 15 Ιουνίου 2020, το οποίο δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 4 και 6 του Κ.Φ.Ε

Περαιτέρω, διευκρινίστηκε ότι το διάστημα αυτό μπορεί να είναι μεγαλύτερο, καθώς εξαρτάται και από τους περιορισμούς που έχουν θέσει άλλες χώρες για την είσοδο πολιτών στην επικράτεια τους και ως εκ τούτου, μπορεί να εκτείνεται πριν την 18η Μαρτίου 2020 ή μετά την 15η Ιουνίου 2020, κατά περίπτωση. Στις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος απαιτείται να επικαλείται και να προσκομίζει σχετικά δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την αντικειμενική αδυναμία μετακίνησής του, λόγω της πανδημίας COVID-19.

2. Μετά την 15η Ιουνίου 2020, τα ληφθέντα κατά της πανδημίας μέτρα διαφοροποιήθηκαν ανά περιόδους, με γνώμονα τα επιδημιολογικά δεδομένα. Στο πλαίσιο αυτό, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), βάσει ανάλυσης των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, έκδοση 21ης Νοεμβρίου 2017, στο εξής: «Πρότυπη Σύμβαση»), εξέδωσε εκ νέου επικαιροποιημένες κατευθύνσεις για την ερμηνεία των προκληθέντων φορολογικών ζητημάτων. Κατόπιν αυτού, οι παρούσες ερμηνευτικές οδηγίες αφορούν σε ειδικότερες έννοιες και διατάξεις τόσο του ισχύοντος Κ.Φ.Ε. όσο και των Σ.Α.Δ.Φ., όπως ισχύουν κατά περίπτωση, συμπληρωματικά της Ε. 2113/2020 εγκυκλίου, για το χρονικό διάστημα μετά την 15η Ιουνίου 2020.

3. Στην Ελλάδα, με σειρά αποφάσεων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση α) του άρθρου ένατου της από 14.03.2020 ΠΝΠ (Α' 64) «Κατεπείγοντα μέτρα αντιμετώπισης της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού COVID-19» και β) του άρθρου εξηκοστού όγδοου της από 20.03.2020 ΠΝΠ (Α' 68) «Κατεπείγοντα μέτρα για την αντιμετώπιση των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του κορωνοϊού COVID-19, τη στήριξη της κοινωνίας και της επιχειρηματικότητας και τη διασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της αγοράς και της δημόσιας διοίκησης», προβλέφθηκε, μεταξύ άλλων, η προσωρινή απαγόρευση εισόδου και εξόδου από την Ελληνική Επικράτεια φυσικών προσώπων που προέρχονται από ή μεταβαίνουν σε πληττόμενες από τον COVID-19 περιοχές του εξωτερικού. Με τις αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση των ως άνω δι-

ατάξεων, μέτρα ολικής ή μερικής απαγόρευσης κυκλοφορίας ισχύσαν από τις 9 Νοεμβρίου 2020 έως και τις 14 Μαΐου 2021.

4. Με βάση τα παραπάνω και σε συνέχεια της Ε. 2113/2020 εγκυκλίου, το χρονικό διάστημα από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021 προσδιορίζεται για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 4 και 6 του Κ.Φ.Ε. ως δεύτερη περίοδος αντικειμενικής αδυναμίας μετακίνησης λόγω της πανδημίας. Συνεπώς, το διάστημα αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

I. Φορολογική Κατοικία

A. Ζητήματα φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων:

A1. Εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (παρ. 1 & 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε.)

5. Για τα πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και βρίσκονται στην Ελλάδα για το διάστημα από 9 Νοεμβρίου έως 14 Μαΐου 2021, λόγω της αυξημένης λήψης μέτρων, το διάστημα αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε. Για το διάστημα από 15 Ιουνίου 2020 έως 9 Νοεμβρίου 2020 θα εξετάζεται ανά περίπτωση η τυχόν λήψη μέτρων περιορισμού της κυκλοφορίας και αδυναμίας μετακίνησης.

6. Κατόπιν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. συνεχίζουν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην Ε.2113/2020 εγκύκλιο. Ειδικότερα ως προς την εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., δε θα λαμβάνεται υπόψη η παρουσία ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα για τα άνω χρονικά διαστήματα της παραγράφου 5 της παρούσας, κατά περίπτωση.

7. Επισημαίνεται ότι, ειδικά για τις περιπτώσεις φυσικών προσώπων που κάνουν τηλεργασία (teleworking) στην Ελλάδα για αλλοδαπό εργοδότη, πέραν των αναφερομένων στην Ε. 2113/2020 εγκύκλιο, και στην παρούσα σχετικά με τα μέτρα περιορισμού της κυκλοφορίας και τον μη υπολογισμό των αντίστοιχων χρονικών διαστημάτων, κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., κρίνεται σκόπιμο, κατά τον προσδιορισμό της συνήθους διαμονής, όπως αυτή αναφέρεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. και στην Ε. 2113/2020 εγκύκλιο, να εξετάζονται ειδικότερα στοιχεία, όπως αναλύεται κατωτέρω.

8. Με βάση την Ε.2113/2020 εγκύκλιο, η συνήθης διαμονή της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο αριθμό ημερών αλλά αναφέρεται στη συχνότητα, τη διάρκεια και την τακτικότητα της διαμονής που αποτελεί μέρος της καθορισμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου και όχι μέρος μεταβατικών συνθηκών. Κατά συνέπεια, η έννοια της συνήθους διαμονής δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αλλά ερμηνεύεται με τρόπο ώστε να καλύπτεται μία επαρκής χρονική περίοδος που να είναι ικανή ώστε να εξακριβωθεί η συχνότητα, η διάρκεια και η τακτικότητα της διαμονής η οποία αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου. Η παγιωμένη αυτή ρουτίνα δεν επηρεάζεται από τις εξαιρετικές συνθήκες που δημιουργήθηκαν λόγω της έξαρσης του ιού COVID-19 και της λήψης μέτρων για την αντιμετώπιση αυτής.

9. Κατόπιν των ανωτέρω, για τον καθορισμό της ως άνω αναφερόμενης παγιωμένης ρουτίνας της ζωής ενός φυσικού προσώπου ευρισκόμενου στην Ελλάδα, όπου λόγω συνθηκών εργάζεται εξ αποστάσεως, και για το εάν αυτή επηρεάζεται από τις εξαιρετικές συνθήκες που δημιουργήθηκαν λόγω της έξαρσης του ιού COVID-19 και της λήψης μέτρων για την αντιμετώπιση αυτής, θα πρέπει να εξετάζονται και στοιχεία όπως:

- αν η διαμονή στην Ελλάδα σχετίζεται με την έκτακτη κατάσταση της πανδημίας,
- αν υπάρχει γραφείο διαθέσιμο στον εργαζόμενο εκ μέρους του εργοδότη στην άλλη χώρα, αλλά παρ' όλα αυτά ο εργαζόμενος (για προληπτικούς λόγους) δεν το χρησιμοποιεί ή δεν του επιτρέπεται η πρόσβαση λόγω των συνθηκών, - το συνδεδεμένο ζήτημα του αν οι συμβάσεις εργασίας προβλέπουν ρητώς ότι ο εργαζόμενος θα παρέχει τις υπηρεσίες του από το σπίτι του ως

υποχρέωση ή αν κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να γίνεται αυτό, χωρίς, όμως, αντίστοιχη υποχρέωση εκ μέρους του εργαζόμενου.

Στην περίπτωση που ο λόγος παραμονής φυσικού προσώπου στην Ελλάδα κατά το διάστημα από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021 συνδέεται με τα προληπτικά μέτρα αποφυγής της διάδοσης του COVID-19 και από τις συνθήκες άσκησης της εργασίας του φυσικού προσώπου προκύπτει ότι η παραμονή στην Ελλάδα και συνεπώς, η εξ αποστάσεως εργασία γίνεται κατ' εξαίρεση, καθώς δεν έχει τεθεί τέτοια υποχρέωση από τον εργοδότη ενώ εξακολουθεί να υπάρχει στη διάθεση του εργαζόμενου φυσικού προσώπου η σχετική υποδομή (γραφείο, χώρος εργασίας) από πλευράς του εργοδότη, ακόμα και αν αυτή η υποδομή δε χρησιμοποιείται, τότε δεν μπορεί να θεμελιωθεί ότι μεταβλήθηκε η παγιωμένη ρουτίνα του φυσικού προσώπου.

A.2. Εφαρμογή των κανόνων Σ.Α.Δ.Φ.

10. Σε συνέχεια των αναφερόμενων στην παρ. 14 της Ε.2113/2020 εγκυκλίου, για τους σκοπούς της επίλυσης των δεσμών της κατοικίας των φυσικών προσώπων κατ' εφαρμογή των Σ.Α.Δ.Φ. εξακολουθεί να λαμβάνεται υπόψη η παγιωμένη ρουτίνα της ζωής των φυσικών προσώπων και όχι οι έκτακτες συνθήκες που δημιουργήθηκαν λόγω της έξαρσης της πανδημίας COVID-19 και της λήψης μέτρων για την αντιμετώπιση αυτής για το χρονικό διάστημα από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021.

B. Ζητήματα φορολογικής κατοικίας νομικών προσώπων/οντοτήτων:

B.1. Εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (παρ. 3 & 4 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013)

11. Με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης συνιστά βασικό παράγοντα για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας ενός νομικού προσώπου ή οντότητας στην ημεδαπή. Ως εκ τούτου, τα πραγματικά περιστατικά που αφορούν στον τόπο λήψης των αποφάσεων ή και στην κατοικία των προσώπων που συμμετέχουν στα όργανα της διοίκησης εξετάζονται υπό το φως των ιδιαίτερων συνθηκών λειτουργίας των επιχειρήσεων, όπως έχουν διαμορφωθεί κατά περίπτωση, με βάση τα ληφθέντα μέτρα για την εξάλειψη της πανδημίας COVID-19.

12. Κατόπιν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας μιας επιχείρησης με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. συνεχίζουν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην Ε.2113/2020 εγκύκλιο και ως εκ τούτου, δε θα λαμβάνεται υπόψη η παρουσία ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα που οφείλεται αποκλειστικά στους περιορισμούς που έχουν εφαρμοστεί λόγω της πανδημίας COVID-19 (προσωρινή αλλαγή της τοποθεσίας των διευθυντικών και άλλων στελεχών και παραμονή στην Ελλάδα, π.χ. λόγω ταξιδιωτικών περιορισμών). Ειδικότερα, για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών δε θα λαμβάνεται υπόψη ούτε το χρονικό διάστημα από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021, λόγω της αυξημένης λήψης μέτρων κατά το διάστημα αυτό, ενώ για το διάστημα από 15 Ιουνίου 2020 έως 9 Νοεμβρίου 2020 θα εξετάζεται ανά περίπτωση η όποια λήψη μέτρων περιορισμού της κυκλοφορίας και αδυναμίας μετακίνησης.

13. Σε κάθε περίπτωση, όπως έχει ήδη διευκρινιστεί με την ως άνω εγκύκλιο, θα πρέπει να αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο η προσωρινή αλλαγή της τοποθεσίας των διευθυντικών και άλλων στελεχών που προκύπτει ως απόρροια της έκτακτης κατάστασης λόγω της πανδημίας COVID-19 (τήρηση αρχείου, κλπ), χωρίς αυτή να συνεπάγεται μεταβολή της φορολογικής κατοικίας της εταιρίας, εφόσον οφείλεται αποκλειστικά σε τέτοιους λόγους ανωτέρας βίας, καθώς επίσης και να συνεκτιμώνται και οι λοιποί παράγοντες και γεγονότα ή περιστάσεις. Σημειώνεται ότι δεν αποκλείεται η αναδρομική μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, εάν διαπιστωθεί από τον έλεγχο των πραγματικών περιστατικών.

B.2 Εφαρμογή των κανόνων των Σ.Α.Δ.Φ.

14. Σε συνέχεια των αναφερόμενων στην παρ. 19 της Ε.2113/2020 εγκυκλίου, για τους σκοπούς της επίλυσης των δεσμών της κατοικίας των νομικών προσώπων/οντοτήτων κατ' εφαρμογή των Σ.Α.Δ.Φ. εξακολουθεί να μην λαμβάνεται υπόψη μία προσωρινή αλλαγή του τόπου φυσικής παρουσίας των διευθυνόντων συμβούλων και άλλων ανώτερων διοικητικών στελεχών λόγω της πανδημίας COVID-19 για το χρονικό διάστημα από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021.

II. Μόνιμη εγκατάσταση επιχειρήσεων

Γ. Παροχή εργασίας εξ αποστάσεως σε Κράτος διαφορετικό από αυτό της συνήθους εργασίας (π.χ. χρήση της οικίας του υπαλλήλου ως τόπου άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας - «Home office»)

15. Κατά την κρίση που επήλθε παγκοσμίως λόγω της πανδημίας COVID-19, παρατηρήθηκε η συνέχιση - καθιέρωση του μέτρου της τηλεργασίας από μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων, είτε λόγω της αποφυγής του συνωστισμού στους χώρους εργασίας είτε λόγω της επαναφοράς του μέτρου της υποχρεωτικής παραμονής στην οικία, γεγονότα που σε κάθε περίπτωση επηρεάζουν τη φυσική παρουσία των ατόμων στην Ελλάδα και κατ' επέκταση, εγείρουν ζητήματα μόνιμης εγκατάστασης του εκάστοτε εργοδότη στην ημεδαπή.

Γ1. Εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε.)

16. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε., «μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης.

17. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης απαιτείται η ύπαρξη καθορισμένου τόπου για τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και η συγκέντρωση ορισμένου, επαρκούς βαθμού μονιμότητας του τόπου αυτού, καθώς επίσης και η μέσω αυτού διεξαγωγή πλήρως ή εν μέρει της δραστηριότητας της επιχείρησης (βλ. Αιτιολογική Έκθεση Κ.Φ.Ε. άρθρο 6).

18. Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.2113/2020 εγκύκλιο, δε θα λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. η παρουσία ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα, εφόσον έχει προσωρινό χαρακτήρα και οφείλεται στους εργασιακούς περιορισμούς που προκύπτουν από κυβερνητικές οδηγίες και έχουν τεθεί στο πλαίσιο της εξάλειψης της πανδημίας COVID-19. Άλλωστε, η περιορισμένη μεταφορά της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην οικία, για παράδειγμα, ενός ατόμου για λόγους ανωτέρας βίας δεν εμπίπτει αυτή καθ' αυτή στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, εκτός εάν η τοποθεσία αυτή χρησιμοποιείται σε συνεχή βάση για σκοπούς της επιχείρησης, κατόπιν απαίτησης και της τελευταίας, ή καθιερωθεί για μεγάλο χρονικό διάστημα ακόμη και μετά το πέρας των περιοριστικών μέτρων της πανδημίας, ώστε να θεωρηθεί ότι αποκτά επαρκή βαθμό μονιμότητας.

19. Περαιτέρω και λαμβανομένων υπόψη των γενικών κατευθυντήριων οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. για τα θέματα που αφορούν στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε., επισημαίνεται ότι ειδικά για τις περιπτώσεις που μέρος των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης διεξάγεται από την οικία ενός ατόμου στην Ελλάδα (home office), θα πρέπει να συνεξετάζεται και το εάν η εν λόγω τοποθεσία βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης. Το γεγονός αυτό εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά που αφορούν στο εάν η επιχείρηση παρέχει στον εργαζόμενο γραφείο στο κράτος κατοικίας της, το οποίο, όμως, δε χρησιμοποιείται από τον εργαζόμενο λόγω των συνθηκών της πανδημίας, ή εάν μεταβλήθηκε ο τρόπος λειτουργίας της επιχείρησης και πλέον απαιτείται από το άτομο να χρησιμοποιεί την οικία του για τη συνέχιση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Στην τελευταία περίπτωση, το γραφείο της οικίας μπορεί να θεωρηθεί ότι βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης και, ως εκ τούτου, συνιστά μόνιμη εγκατάστασή της εν λόγω επιχείρησης στην ημεδαπή.

20. Συνεπώς, τα φυσικά πρόσωπα για τα οποία προκύπτει ότι ο λόγος παραμονής τους στην Ελλάδα συνδέεται με τα προληπτικά μέτρα αποφυγής της διάδοσης του COVID-19 και από τις

συνθήκες άσκησης της εργασίας αυτών των προσώπων προκύπτει ότι η παραμονή στην Ελλάδα και, συνεπώς, η εξ αποστάσεως εργασία γίνεται κατ' εξαίρεση, καθώς δεν έχει τεθεί τέτοια γενική υποχρέωση από τον εργοδότη ενώ εξακολουθεί να υπάρχει στη διάθεση του εργαζόμενου φυσικού προσώπου η σχετική υποδομή (γραφείο, χώρος εργασίας) από πλευράς του εργοδότη, ακόμα και αν αυτή η υποδομή δεν χρησιμοποιείται, τότε, καθώς δεν μπορεί να θεμελιωθεί ότι μεταβλήθηκε η παγιωμένη ρουτίνα του φυσικού προσώπου, η παρουσία αυτών των προσώπων στην Ελλάδα, υπό τους παραπάνω όρους δεν μπορεί να θεμελιώσει την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης του αλλοδαπού εργοδότη τους στην Ελλάδα.

21. Σε κάθε περίπτωση, για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 6 Κ.Φ.Ε. (εξαιρουμένων των διατάξεων της παρ. 3 αυτού) δε θα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021, λόγω της αυξημένης λήψης μέτρων κατά το διάστημα αυτό, ενώ για το διάστημα από 15 Ιουνίου 2020 έως 9 Νοεμβρίου 2020 θα εξετάζεται ανά περίπτωση η ύπαρξη ανάλογων περιορισμών για τη θεμελίωση μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

22. Κατά τα λοιπά, ισχύουν τα αναφερόμενα στην Ε.2113/2020 εγκύκλιο, περί ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των συνθηκών της εκάστοτε περίπτωσης, οι οποίες θα πρέπει να εκτιμώνται συνολικά, και υποχρέωσης αποδείξεως, με κάθε πρόσφορο μέσο, από τις επιχειρήσεις εάν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή (τήρηση αρχείου). Σημειώνεται ότι δεν αποκλείεται εξίσου η αναδρομική ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης.

Γ2. Εφαρμογή των κανόνων των Σ.Α.Δ.Φ.

23. Σε συνέχεια των αναφερόμενων στην παρ. 25 της Ε.2113/2020 εγκυκλίου, για τους σκοπούς θεμελίωσης μόνιμης εγκατάστασης μίας επιχείρησης σε ένα Κράτος λόγω της διεξαγωγής μέρους των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων από την οικία του υπαλλήλου σε αυτό το Κράτος κατ' εφαρμογή των Σ.Α.Δ.Φ., εξακολουθεί να μην λαμβάνεται υπόψη η κατ' εξαίρεση εξ αποστάσεως εργασία του υπαλλήλου λόγω της πανδημίας COVID-19 για το χρονικό διάστημα από 9 Νοεμβρίου 2020 έως 14 Μαΐου 2021.

Ωστόσο, τα ως άνω αναφερόμενα στην Ε.2113/2020 εγκύκλιο δεν ισχύουν στις περιπτώσεις σύναψης συμβάσεων εργασίας οι οποίες προβλέπουν ρητά ότι ο υπάλληλος θα παρέχει τις υπηρεσίες του από το σπίτι του ως υποχρέωση και γενικότερα στις περιπτώσεις που η εξ αποστάσεως εργασία αποτέλεσε αποδεδειγμένα νέα κανονικότητα με την πάροδο του χρόνου.

ΑΡΘΡΟ 5

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΣΤΗΝ ΗΜΕΔΑΠΗ

1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

α)⁽¹⁾ το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,

β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,

γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης,

δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,

ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης⁽²⁾

στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,

η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή,

θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ⁽³⁾ οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση,

ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,

ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,

ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται⁽⁴⁾ από φορολογικό⁽⁵⁾ κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην

(1) Οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 117 του Ν. 4387/2016 και ισχύουν από 1.1.2015, σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου. Οι περιπτώσεις που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: «α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην ημεδαπή, β) το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην αλλοδαπή και πληρώνεται από το Ελληνικό Δημόσιο.»

(2) Οι λέξεις «μέσω μόνιμης εγκατάστασης» της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Στην περίπτωση θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν. 4172/2013 οι λέξεις «η συναλλαγή πραγματοποιείται στην ημεδαπή ή» διαγράφηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(4) Οι λέξεις «που οφείλονται» της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(5) Η λέξη «φορολογικό» της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την

ημεδαπή,

ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό⁽¹⁾ κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν. 4172/2013

Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5 ορίζονται οι πηγές από τις οποίες προκύπτει εισόδημα Ελλάδα. Οι πηγές αυτές ορίζονται αναλυτικά μεν, ενδεικτικά δε, προκειμένου να αποφευχθεί η κατηγοριοποίηση και οι συνακόλουθες ασάφειες για τον προσδιορισμό της πηγής προέλευσης του εισοδήματος πηγής Ελλάδος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 ορίζεται τότε ένα εισόδημα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από την αλλοδαπή, εξ αντιδιαστολής προς το εισόδημα από την ημεδαπή, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 1.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν. 4172/2013

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις του άρθρου 5 εισάγονται κανόνες πηγής (source rules, règles de la source), δηλαδή κανόνες δια των οποίων προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου ως προς τη χωρική του διάσταση, η οποία αποτελεί και προαπαιτούμενο της επιβολής του. Συνεπώς, υπό το φως του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, οι κανόνες αυτοί δεν θα έπρεπε να εισάγονται «αναλυτικά μεν, ενδεικτικά δε», όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση, αλλά συστηματικώς και ανά κατηγορίες εισοδήματος, δεδομένου και ότι, στο πλαίσιο μιας παγκοσμιοποιημένης οικονομίας, ο τόπος όπου προκύπτει το εισόδημα συχνά δεν είναι προφανής, ενώ σε περιπτώσεις πολυμερών συναλλαγών το εισόδημα μπορεί να προκύπτει σε περισσότερες της μίας χώρες [βλ., συναφώς, και τις ρυθμίσεις του άρθρου 3 παρ.2 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών και Δωρεών (ν.2961/2001) οι οποίες θέτουν κανόνες ως προς τι θεωρείται περιουσία «κείμενη στην Ελλάδα», όπως και αυτές των άρθρων 13 έως 15 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) δια των οποίων καθορίζεται ο τόπος διενέργειας των φορολογητέων πράξεων]. Πέραν αυτού, επισημαίνεται ότι στην προτεινόμενη ρύθμιση δεν έχουν κωδικοποιηθεί οι κανόνες πηγής που θεσπίζει το άρθρο 37 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σχετικώς προς το εισόδημα από ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές, καθώς και το εισόδημα που πραγματοποιούν αλλοδαπές επιχειρήσεις από πρώτες ύλες τις οποίες αγοράζουν στην Ελλάδα και πωλούν στο εξωτερικό κατόπιν κατεργασίας ή συσκευασίας τους στην Ελλάδα.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι από τη διατύπωση της περίπτωσης γ, η οποία αναφέρεται σε «υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή», δεν είναι σαφές εάν νοούνται υπηρεσίες που παρέχονται προς ημεδαπούς λήπτες, υπηρεσίες που παρέχονται με φυσική παρουσία στην Ελλάδα ή υπηρεσίες που αφορούν τεχνικό έργο που εκτελείται στην Ελλάδα. Ομοίως, στην περίπτωση δ δεν είναι σαφές εάν, ως «καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή», νοούνται δραστηριότητες που

παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(1) Η λέξη «φορολογικό» της περίπτωσης ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

διεξάγονται στην Ελλάδα ή δραστηριότητες που παρέχονται προς ημεδαπούς λήπτες, ενώ στην περίπτωση θ χρήζει διευκρίνισης σε ποιες περιπτώσεις μία συναλλαγή πώλησης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων, μετοχών, ομολόγων κ.λπ. θεωρείται ότι «πραγματοποιείται στην ημεδαπή».

ΑΡΘΡΟ 5Α⁽¹⁾

ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΟΥ ΜΕΤΑΦΕΡΟΥΝ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΤΟΥΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα δύναται να υπαχθεί σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα επτά (7) από τα οκτώ (8) έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και

β) αποδεικνύει ότι επενδύει ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία, αντίστοιχα, έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Το ποσό της επένδυσης αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ. Η επένδυση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης κατά την παράγραφο 3.

Δεν απαιτείται να συντρέχει η προϋπόθεση της περίπτωσης β', εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 4251/2014, όπως ισχύει.

Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

2. Εφόσον γίνει δεκτή, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παράγραφο 3, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος φόρο κατ' αποκοπή, ανεξαρτήτως του ύψους εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, ποσού εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Το φυσικό πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την επέκταση της εφαρμογής του άρθρου αυτού σε συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, και στην περίπτωση αυτή καταβάλλεται ποσό φόρου ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ για κάθε συγγενικό πρόσωπο και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών, κληρονομιών και γονικών παροχών. Ο φόρος της παραγράφου αυτής καταβάλλεται κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα των προσώπων που έχουν υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τα ίδια αυτά πρόσωπα στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης δεν συμψηφίζεται έναντι οποιασδήποτε φορολογικής τους υποχρέωσης στην Ελλάδα.

(1) Το άρθρο 5Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

Για το πρώτο έτος υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος το φυσικό πρόσωπο οφείλει να αποδώσει το κατ' αποκοπή ποσό φόρου εντός τριάντα (30) ημερών από την έγκριση της αίτησής του κατά την παράγραφο 3.

3. Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο μέχρι τις 31 Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1 και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους. Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει. Με την έγκριση της αίτησης του φορολογούμενου εκδίδεται για το πρώτο έτος υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 παράγραφος 2 του ΚΦΔ, για τον φορολογούμενο και για κάθε συγγενικό του πρόσωπο κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 για το οποίο επεκτείνεται η εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογούμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας όπως αυτές ισχύουν.

4. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος αρχίζει από το πρώτο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν δύναται να παραταθεί πέραν των δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν καταβάλλει ολόκληρο το οριζόμενο στην παράγραφο 2 κατ' αποκοπή ποσό φόρου, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα.

6. Το φυσικό πρόσωπο δύναται σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στην παράγραφο 4 εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές. Σε περίπτωση ανάκλησης, το φυσικό πρόσωπο υπάγεται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλει την αίτηση ανάκλησης και εφεξής δεν υποχρεούται στην καταβολή του οριζόμενου κατ' αποκοπή ποσού φόρου για το έτος αυτό.

7. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του παρόντος, υποβάλλεται και η καταβολή

του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 του παρόντος Κώδικα.

8. Με την καταβολή του κατ' αποκοπή ποσού φόρου της παραγράφου 2 εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή και το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

9. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων καθορίζονται οι επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, ο χρόνος διατήρησής τους στην Ελλάδα, η διαδικασία απόδειξης της επένδυσης, η παρακολούθηση της διατήρησης της επένδυσης και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος.

10. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, η ανάκλησή της, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η καταβολή του φόρου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 Ν. 4646/2019

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 5Α ΚΦΕ προβλέπεται ότι η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο υποβάλλεται από το φυσικό πρόσωπο μέχρι τις 31 Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους στην Φορολογική Διοίκηση (ΑΑΔΕ). Εντός της ίδιας προθεσμίας μπορούν να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1 και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους.

Η Φορολογική Διοίκηση (ΑΑΔΕ) εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία εγκρίνει ή απορρίπτει την αίτηση εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της. Η απόφαση έγκρισης υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος συνοδεύεται και από πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου για τον φορολογούμενο αυτό και για κάθε συγγενικό του πρόσωπο για το οποίο γίνεται επέκταση της εφαρμογής του άρθρου αυτού. Στην αίτησή του το φυσικό πρόσωπο δηλώνει το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση (ΑΑΔΕ) ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογούμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας όπως αυτές ισχύουν.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5Α ΚΦΕ, η μέγιστη διάρκεια υπαγωγής στην εναλλακτική φορολόγηση του εισοδήματος αλλοδαπής ορίζεται σε δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη, αρχομένης από το φορολογικό έτος υποβολής της αίτησης του φυσικού προσώπου. Η δεκαπενταετής διάρκεια υπαγωγής δεν υπόκειται σε παράταση, σύντμηση ή κατάργηση.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 5Α ΚΦΕ ορίζεται ότι η μη καταβολή ολόκληρου του κατ' αποκοπή ποσού φόρου σε κάποιο φορολογικό έτος συνεπάγεται την υπαγωγή του φορολογούμενου στις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ με τη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματός του.

Την ίδια συνέπεια έχει και η ρητή ανάκληση εκ μέρους του φυσικού προσώπου της υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος, καθώς πλέον δεν θα υποχρεούται στην καταβολή του κατ' αποκοπή ποσού φόρου, όπως αυτά προβλέπονται στην παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 5Α ΚΦΕ ορίζεται ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 του ΚΦΕ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 5Α ΚΦΕ ορίζεται ότι με την καταβολή του ελάχιστου κατ' αποκοπή ποσού φόρου της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου που έχει ενταχθεί στις διατάξεις του άρθρου αυτού για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή. Επίσης, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 5Α ΚΦΕ προβλέπεται η έκδοση κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης με την οποία καθορίζονται οι επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, ο χρόνος διατήρησής τους στην Ελλάδα, η διαδικασία απόδειξης της επένδυσης, καθώς και η παρακολούθηση της διατήρησης της επένδυσης.

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5Α ΚΦΕ προβλέπεται η έκδοση κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την οποία καθορίζεται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της διαδικασίας μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, η ανάκλησή της, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η καταβολή του φόρου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 2 προστίθεται στο άρθρο 34 ΚΦΕ νέα υποπερίπτωση δδ' στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2, προκειμένου ότι ισχύει στις περιπτώσεις κατοίκων αλλοδαπής, αντίστοιχα να ισχύει για τους κατοίκους που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α ΚΦΕ, δηλαδή να υπάρχει η δυνατότητα δικαιολόγησης των αντικειμενικών δαπανών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων με εισαγωγή συναλλάγματος.

Επιπλέον, με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 είναι σαφές ότι στην Ελλάδα δηλώνονται μόνο τα εισοδήματα που φορολογούνται στην Ελλάδα, ενώ δεν υπάρχει υποχρέωση δήλωσης για τα εισοδήματα αλλοδαπής για τους φορολογούμενους που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α ΚΦΕ.

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1036/24.2.2020.- Διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Έχοντας υπόψη:

.....
10. Τις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4646/2019 (Α' 201).

.....
Αποφασίζουμε
Άρθρο 1
Σκοπός

Η παρούσα απόφαση εκδίδεται κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της παρ. 10 του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4646/2019 (Α' 201), για τον καθορισμό της διαδικασίας υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, την ανάκλησή της, την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, την καταβολή του φόρου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 2

Αρμόδια Υπηρεσία

Αρμόδια Υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση, έγκριση, απόρριψη της αίτησης για υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, για την υποβολή αίτησης ανάκλησης, για την υποβολή και εξέταση των δικαιολογητικών ολοκλήρωσης της απαιτούμενης από τις διατάξεις αυτές επένδυσης, για την καταβολή του κατ' αποκοπή ποσού φόρου, καθώς και για τη συμπλήρωση της σχετικής ηλεκτρονικής εφαρμογής, ορίζεται η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

Άρθρο 3

Προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 και απαιτούμενα δικαιολογητικά

1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα δύναται να υπαχθεί σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα επτά (7) από τα προηγούμενα οκτώ (8) έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και β) αποδεικνύει ότι επενδύει ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία, αντίστοιχα, έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Το ποσό της επένδυσης αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ. Η επένδυση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης.

Ως «συγγενικό πρόσωπο» νοείται ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή. Τα φυσικά πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης έχουν την ίδια αντιμετώπιση με τους έγγαμους.

Δεν απαιτείται να συντρέχει η προϋπόθεση της περίπτωσης β', εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 4251/2014, όπως ισχύει, περί χορήγησης και ανανέωσης άδειας διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα.

2. Προκειμένου για την εξέταση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ήτοι της φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου στην αλλοδαπή, τα επτά (7) από τα προηγούμενα οκτώ (8) έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, αυτή διενεργείται με βάση τα αρχεία που τηρούνται στη Φορολογική Διοίκηση.

Ειδικότερα, εάν ο φορολογούμενος αιτείται για πρώτη φορά την απόδοση ΑΦΜ, ή εάν εμφανίζεται στα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής τα επτά (7) από τα προηγούμενα οκτώ (8) έτη πριν από την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του δεν απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών. Σε περίπτωση που από τα αρχεία

της Φορολογικής Διοίκησης δεν προκύπτει η φορολογική κατοικία του φορολογουμένου στην αλλοδαπή, για τα επτά (7) από τα προηγούμενα οκτώ (8) έτη πριν την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, τότε απαιτείται να προσκομίσει, για καθένα από τα έτη για τα οποία δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος ήταν κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα), συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

(γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος για το χρονικό διάστημα που αναφέρεται στο άρθρο 3 παρ. 1 (α) της παρούσας.

3. Ειδικά για την απόδειξη της ιδιότητας του «συγγενικού προσώπου», εφόσον δεν προκύπτει από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης ή πιστοποιητικού ή οποιουδήποτε εγγράφου από δημόσια αρχή ημεδαπής ή αλλοδαπής.

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1497/1984 (Α' 188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (Κανονισμός ΕΕ 2016/1191, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση) και θα γίνονται δεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα από αντίγραφα αυτών που επικυρώνονται από δικηγόρους, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περ. β' της παρ. 2 του αρ. 11 ν. 2690/1999 (Α' 45), όπως ισχύει, ή επικυρωμένα από το πρωτότυπο αντίγραφο αυτών από συμβολαιογράφους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ή από πρόσωπο, αρχή ή υπηρεσία που από το νόμο έχει τη δυνατότητα αυτή.

Για τα πρόσωπα, τις Υπηρεσίες και τους φορείς που διενεργούν μεταφράσεις, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης.

Από τη διαδικασία θεώρησης και μετάφρασης εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές ισχύουν για τα κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/1999, ΠΟΛ.1092/2005, ΠΟΛ.1210/2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος.

5. Προκειμένου για την εξέταση της προϋπόθεσης β' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων, με την οποία καθορίζονται οι επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, ο χρόνος διατήρησης τους στην Ελλάδα, η διαδικασία απόδειξης της επένδυσης, η παρακολούθηση της διατήρησης της επένδυσης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.

4251/2014, όπως ισχύει, αρκεί η προσκόμιση της άδειας αυτής.

Άρθρο 4

Διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013

1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και να υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά τις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την 31η του μηνός Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους, στο Τμήμα Γ1' - Εφαρμογής Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, αίτηση. Με την ανωτέρω αίτηση ο αιτών συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 3 της παρούσας. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους.

Η αίτηση για το τρέχον έτος παραλαμβάνεται ακόμα και αν δεν συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά κατά το χρόνο υποβολής της. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει τα σχετικά προβλεπόμενα δικαιολογητικά προς συμπλήρωση του φακέλου του εντός της προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών που προβλέπεται από το νόμο για την έκδοση της απόφασης.

Σε κάθε περίπτωση, και δεδομένου ότι για κάθε έτος η πράξη διοικητικού προσδιορισμού απαιτείται να εκδοθεί το αργότερο ως την 30η Ιουνίου του οικείου φορολογικού έτους, προκειμένου ο φόρος να καταβληθεί ως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου, γίνεται δεκτό ότι δικαιολογητικά δύνανται να παραλαμβάνονται έως και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Μαΐου εκάστου έτους.

Αιτήσεις που υποβάλλονται μετά την 31η Μαρτίου και δικαιολογητικά που υποβάλλονται μετά την 31η Μαΐου, γίνονται δεκτά και εξετάζονται προκειμένου για την υπαγωγή του φορολογούμενου στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή για το επόμενο φορολογικό έτος.

2. Το φυσικό πρόσωπο, με την αίτησή του, έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την επέκταση της εφαρμογής του άρθρου αυτού σε συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, εντός της ίδιας προθεσμίας, υπό την προϋπόθεση της έγγραφης συναίνεσης είτε μέσω της αυτοπρόσωπης παρουσίας του κατά την υποβολή της αίτησης αυτού, ή με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του, από οποιαδήποτε διοικητική αρχή ή ΚΕΠ (άρθρο 11 παρ. 1 ν. 2690/1999, όπως ισχύει). Στην περίπτωση αυτή, δεν εξετάζεται η συνδρομή των προϋποθέσεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας, για κάθε ένα από τα συγγενικά πρόσωπα.

Για τα ανήλικα, άγαμα τέκνα του φορολογούμενου, εφόσον συνοικούν με αυτόν, δεν απαιτείται να ζητηθεί επέκταση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 και να υποβληθεί σχετική αίτηση, καθώς τεκμαίρεται, ότι έχουν την ίδια φορολογική κατοικία με αυτόν. Η επέκταση της εφαρμογής των ως άνω διατάξεων για τα τέκνα αυτά μπορεί να ζητηθεί, με απλή αίτησή τους, κατά το χρόνο που συμπληρώνεται το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας τους.

Σε περίπτωση διακοπής της έγγαμης σχέσης ή λύσης του συμφώνου συμβίωσης, με το φορολογούμενο που ζήτησε την υπαγωγή των συγγενικών του προσώπων στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, παύει και η υπαγωγή των προσώπων αυτών στις σχετικές διατάξεις.

3. Η Φορολογική Διοίκηση, αφού παραλάβει την ως άνω αίτηση και δικαιολογητικά, οφείλει να συμπληρώσει την σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή ακολουθώντας τις οδηγίες της Διεύθυνσης

Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε.. Η σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή συμπληρώνεται σε όλα στάδια της διαδικασίας υπαγωγής των φορολογουμένων στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

4. Η Φορολογική Διοίκηση, εξετάζει την αίτηση εντός εξήντα (60) ημερών και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει. Σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά για την αίτηση υποβάλλονται από τον αιτούντα μέχρι την 31η Μαΐου, η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης εκδίδεται το αργότερο ως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Ιουνίου του οικείου έτους. Με την έγκριση της αίτησης, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του και για δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη. Η Φορολογική Διοίκηση στη ρητή εγκριτική της απόφαση για υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 τον ενημερώνει ότι η υπαγωγή αυτή λύεται αυτοδικαίμα μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών και δεν δύναται να παραταθεί πέραν των ετών αυτών.

5. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους στο οποίο το φυσικό πρόσωπο είχε την τελευταία φορολογική του κατοικία μέχρι την υποβολή της αίτησής του, σχετικά με τη μεταφορά αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας όπως αυτές ισχύουν.

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι οι επενδύσεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας πραγματοποιούνται από την έναρξη ισχύος των εν λόγω διατάξεων, ήτοι από τις 12 Δεκεμβρίου 2019 και εφεξής.

Αιτήσεις υπαγωγής στις διατάξεις αυτές μπορούν να υποβληθούν είτε με την έναρξη των επενδύσεων ή το αργότερο έως και τρία (3) έτη μετά την ολοκλήρωση αυτών.

7. Η υπαγωγή ενός φορολογούμενου και των συγγενικών του προσώπων στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, δεν επιφέρει αυτοδικαίως την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας άλλων προσώπων, που σχετίζονται με αυτά, πέραν των υπαγόμενων σε αυτές.

Άρθρο 5

Έκδοση πράξεων Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου και Καταβολή του φόρου

1. Εφόσον γίνει δεκτή, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 4 της παρούσας, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος φόρο κατ' αποκοπή, ανεξαρτήτως του ύψους εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, ποσού εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Για κάθε συγγενικό πρόσωπο, για το οποίο ζητήθηκε και εγκρίθηκε η υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, καταβάλλεται ποσό φόρου ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών, κληρονομιών και γονικών παροχών.

2. Με την έγκριση της αίτησης του φορολογούμενου και το αργότερο ως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Ιουνίου του οικείου έτους εκδίδεται για το πρώτο έτος υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 παράγραφος 2 του ν. 4174/2013, για τον φορολογούμενο και για κάθε συγγενικό του πρόσωπο για το οποίο επεκτείνεται η εφαρμογή του άρθρου αυτού. Για το έτος αυτό, το ως άνω φυσικό πρόσωπο οφείλει να αποδώσει το κατ' αποκοπή ποσό φόρου εντός τριάντα (30) ημερών από την έγκριση της αίτησής του.

3. Για κάθε ένα από τα επόμενα έτη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, και υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος και τα συγγενικά του πρόσωπα συνεχίζουν να υπάγονται σε αυτές, εκδίδεται μία πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου εκάστου φορολογικού έτους, σύμφωνα με το άρθρο 32 παράγραφος 2 του ν. 4174/2013.

Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται, για τη συνολική φορολογική υποχρέωση, στο όνομα του φορολογούμενου, με αναγραφή των συγγενικών του προσώπων που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, και του ποσού του κατ' αποκοπήν φόρου που τους αναλογεί.

4. Ειδικά, για τα τέκνα του φορολογούμενου για τα οποία, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 της παρούσας, δεν απαιτείται η αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, δεν οφείλεται το κατ' αποκοπήν ποσό φόρου των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ.

5. Ο φόρος του άρθρου αυτού καταβάλλεται κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα των προσώπων που έχουν υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τα ίδια αυτά πρόσωπα στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης δεν συμψηφίζεται έναντι οποιασδήποτε φορολογικής τους υποχρέωσης στην Ελλάδα. Για την εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου αυτού, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4174/2013 ως ισχύουν.

6. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος, και το αργότερο μέχρι την τριακοστή πρώτη (31) Δεκεμβρίου του έτους αυτού, δεν καταβάλλει ολόκληρο το οριζόμενο στην παράγραφο 1 κατ' αποκοπήν ποσό φόρου, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του εν λόγω άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του ν. 4172/2013.

7. Με την καταβολή του ως άνω κατ' αποκοπήν ποσού φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις της εναλλακτικής φορολόγησης για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή και το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

Άρθρο 6

Αίτηση Ανάκλησης

1. Το φυσικό πρόσωπο δύναται, σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 της παρούσας περιόδου υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματός του στην αλλοδαπή, να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές.

Η αίτηση ανάκλησης υποβάλλεται από τον φορολογούμενο μέχρι την 31η του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους για το οποίο ζητείται ανάκληση της υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματός του στην αλλοδαπή, και ενημερώνεται από τη Φορολογική Διοίκηση η σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 4 της παρούσας.

2. Σε περίπτωση ανάκλησης, το φυσικό πρόσωπο υπάγεται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλει την αίτηση ανάκλησης και εφεξής δεν υποχρεούται στην καταβολή του οριζόμενου κατ' αποκοπήν ποσού φόρου για το έτος αυτό.

Έπειτα από την υποβολή της αίτησης ανάκλησης, νέα αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος αλλοδαπής μπορεί να γίνεται δεκτή, με τις κάτωθι προϋποθέσεις και όρους:

α) Αν έχει ολοκληρωθεί η επένδυση, νέα αίτηση υπαγωγής μπορεί να υποβληθεί οποτεδήποτε εντός του χρονικού διαστήματος της παραγράφου 4 του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, χωρίς να απαιτείται νέα επένδυση, και εφόσον γίνει δεκτή, θα ισχύει για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του ως άνω χρονικού διαστήματος, ήτοι έως τη συμπλήρωση δεκαπενταετίας από την αρχική υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

β) Αν η ανάκληση λάβει χώρα εντός της τριετούς προθεσμίας που προβλέπεται για την

ολοκλήρωση της επένδυσης και αυτή δεν έχει ολοκληρωθεί ακόμα, υπό την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δύναται να υποβάλει εκ νέου αίτηση και εφόσον αυτή γίνει δεκτή, ο φορολογούμενος θα υπαχθεί εκ νέου στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 και υπό την προϋπόθεση ολοκλήρωσης της επένδυσης εντός του χρόνου που υπολείπεται της αρχικής τριετίας.

γ) Αν η ανάκληση λάβει χώρα εντός της τριετούς προθεσμίας που προβλέπεται για την ολοκλήρωση της επένδυσης χωρίς αυτή να έχει ολοκληρωθεί, και ο φορολογούμενος κατέστη στο μεταξύ φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, δύναται να υποβάλει εκ νέου αίτηση μόνο μετά της ολοκλήρωσης της αρχικής επένδυσης και εφόσον αυτή γίνει δεκτή, ο φορολογούμενος θα υπαχθεί εκ νέου στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση της δεκαπενταετίας και υπό την προϋπόθεση ότι θα προβεί σε νέα επένδυση με βάση την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

3. Αίτηση ανάκλησης του φυσικού προσώπου συνεπάγεται αυτόματα και ανάκληση της υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 των συγγενικών του προσώπων. Τα συγγενικά αυτού πρόσωπα, δύναται να υποβάλουν αίτηση ανάκλησης στο όνομά τους, χωρίς αυτή να επηρεάζει τους λοιπούς υπαγόμενους στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013. Αίτηση ανάκλησης, δύναται να υποβάλλει το φυσικό πρόσωπο και για κάποιο από τα συγγενικά αυτού πρόσωπα, για τα οποία ζήτησε την επέκταση της εφαρμογής των σχετικών διατάξεων, κατόπιν σχετικής εξουσιοδότησης.

Άρθρο 7

Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

1. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 του ν. 4172/2013, ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους.

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του ν. 4172/2013, υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α ν. 4172/2013 φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά που, μεταξύ άλλων, είναι η εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος δεν απαιτείται για τα πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

3. Τα οριζόμενα στην Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει, ως προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων, ισχύουν και για τα πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

Άρθρο 8

Ολοκλήρωση της επένδυσης

1. Μετά το πέρας τριών (3) ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, με σχετικά δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την περάτωση της επένδυσης, προκειμένου να ενημερωθεί η αναφερόμενη στην παράγραφο 3 του άρθρου 4 της παρούσας ηλεκτρονική εφαρμογή, και να εξακολουθήσει η υπαγωγή του στο καθεστώς της εναλλακτικής φορολόγησης του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής τα σχετικά δικαιολογητικά περάτωσης της επένδυσης εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών από τη λήξη της τριετούς προθεσμίας. Εφόσον η ολοκλήρωση της επένδυσης προκύπτει από τα στοιχεία που είναι διαθέσιμα στη Φορολογική Αρχή, ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται στην προσκόμιση σχετικών δικαιολογητικών για αυτές τις επενδύσεις.

2. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας για τις περιπτώσεις υποβολής αίτησης ανάκλησης, σε περίπτωση που δεν ολοκληρωθεί η επένδυση της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας, αίρεται η υπαγωγή του στο καθεστώς της εναλλακτικής φορολόγησης για το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης και υπάγεται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν.4172/2013 από το πρώτο έτος έναταξής του στο καθεστώς αυτό. Τα κατ' αποκοπήν ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται.

Άρθρο 9 **Έναρξη ισχύος**

1. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για αιτήσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 που υποβάλλονται εντός του 2020 και επόμενα και αφορούν μεταφορά της φορολογικής κατοικίας για τα έτη 2020 και επόμενα. Οι επενδύσεις που απαιτούνται για την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί από την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτών (ήτοι από τις 12-12-2019, ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4646/2019) και έπειτα.

2. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3. Η Απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 624 Β' /26.2.2020)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1130/4.6.2020.- Τύπος και Περιεχόμενο της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 5, 32, 37 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4646/2019 (Α' 201).

Αποφασίζουμε

1. Ο Τύπος και το Περιεχόμενο της Πράξης του Διοικητικού Προσδιορισμού του κατ' αποκοπήν φόρου που αναλογεί στον φορολογούμενο και στα συγγενικά του πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, ορίζεται στο υπόδειγμα το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας.

2. Η Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής για τη συνολική φορολογι-

κή υποχρέωση, στο όνομα του φορολογούμενου, με αναγραφή των συγγενικών του προσώπων που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, και του ποσού του κατ' αποκοπήν φόρου που τους αναλογεί ήτοι το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ για το φορολογούμενο και ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ για κάθε συγγενικό πρόσωπο.

3. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, (ΦΕΚ 2335 Β' /15.6.2020)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ 147269/23.12.2020.- Επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, χρόνος διατήρησής τους στην Ελλάδα, διαδικασία απόδειξης της επένδυσης και παρακολούθηση της διατήρησής της, επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4646/2019 (Α' 201) και ειδικότερα την παρ. 9 αυτού.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σκοπός

Η απόφαση αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 9 του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 (Α' 167), το οποίο προστέθηκε με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4646/2019 (Α' 201).

Σκοπός της παρούσας απόφασης είναι ο καθορισμός των θεμάτων που αφορούν την απαίτηση υλοποίησης επένδυσης, προκειμένου φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, να υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 για την εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματός τους που προκύπτει στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, καθορίζονται οι επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων, ο απαιτούμενος χρόνος διατήρησής τους στην Ελλάδα, η διαδικασία απόδειξης της επένδυσης, η παρακολούθηση της διατήρησής της και λοιπές λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

Άρθρο 2

Επιλέξιμες κατηγορίες επενδύσεων

1. Προϋπόθεση για την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, φορολογούμενου που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα είναι να αποδεικνύει ότι, ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 όπως ισχύει, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία, αντίστοιχα, έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, πραγματοποιεί τρεις (3) κατ' ανώτατο όριο διακριτές επενδύσεις, συνολικού ποσού που δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ, στις παρακάτω κατηγορίες:

α. Απόκτηση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα Επιλέξιμη επένδυση για τους σκοπούς υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 είναι η αγορά ακίνητης περιουσίας (κτίσματα, οικοπέδα, γήπεδα) στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της παρ. 2 ή/και η ανέγερση ακινήτου στην Ελλάδα.

α.1 Στην επένδυση αγοράς ακινήτου, ως αποδεκτό ποσό της επένδυσης, για τους σκοπούς του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, καθορίζεται το μικρότερο ποσό μεταξύ της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου κατά τον χρόνο αγοράς, προσαυξημένης κατά 10%, και της αξίας αγοράς βάσει του οικείου συμβολαίου. Σε περίπτωση που για το ακίνητο δεν προσδιορίζεται αντικειμενική αξία ή ο φορολογούμενος επιθυμεί να τεκμηριώσει ποσό επένδυσης μεγαλύτερο του προσδιοριζόμενου βάσει της αντικειμενικής αξίας προσαυξημένης κατά 10% και μέχρι της αξίας αγοράς βάσει του

οικείου συμβολαίου, για τον καθορισμό του αποδεκτού ύψους της επένδυσης υποβάλλεται από τον αιτούντα έκθεση αποτίμησης κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 (Α' 104) για την αποτίμηση των εισφορών σε είδος. Η έκθεση πρέπει να είναι πρόσφατη και πάντως όχι προγενέστερη του εξαμήνου από την ημερομηνία της πράξης αγοράς του ακινήτου ή της ημερομηνίας της αίτησης υπαγωγής, σε περίπτωση που κατά τον χρόνο αυτό η αγορά δεν έχει πραγματοποιηθεί και η υποδεικνυόμενη σε αυτή τελική αξία να είναι τουλάχιστον ίση με το προς τεκμηρίωση ποσό επένδυσης.

α.2 Στην επένδυση ανέγερσης ακινήτου, για τον καθορισμό του ποσού της επένδυσης, ο φορολογούμενος προσκομίζει έκθεση αποτίμησης κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 για την αποτίμηση των εισφορών σε είδος, η οποία περιλαμβάνει περιγραφή της επένδυσης, πιστοποίηση της ολοκλήρωσής της και το ύψος των σχετικών δαπανών βάσει παραστατικών καθώς και εγγραφών στο βιβλία εάν ο φορέας υλοποίησης είναι επιχείρηση, και στην οποία εκφέρεται άποψη για το εύλογο αυτών.

β. Αγορά υφιστάμενων ή δημιουργία νέων πάγιων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης

Επιλέξιμη επένδυση για τους σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 είναι η αγορά υφιστάμενων πάγιων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα που περιλαμβάνουν ακίνητα (κτίσματα, οικόπεδα, γήπεδα) ή/και εξοπλισμό, με την επιφύλαξη της παρ. 2, καθώς και η δημιουργία νέων πάγιων εγκαταστάσεων σε ακίνητα ή/και εξοπλισμό προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης.

β.1 Στην επένδυση αγοράς υφιστάμενων παγίων ως αποδεκτό ύψος επένδυσης, για τους σκοπούς του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, όσον αφορά τα ακίνητα καθορίζεται, το μικρότερο ποσό μεταξύ της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου κατά το χρόνο αγοράς, προσαυξημένης κατά 10%, και της αξίας αγοράς βάσει του οικείου συμβολαίου. Σε περίπτωση που στην επένδυση περιλαμβάνεται υφιστάμενος εξοπλισμός ή/και ακίνητο για το οποίο δεν προσδιορίζεται αντικειμενική αξία ή ο φορολογούμενος επιθυμεί να τεκμηριώσει για το ακίνητο ποσό επένδυσης μεγαλύτερο του προσδιοριζόμενου βάσει της αντικειμενικής αξίας προσαυξημένης κατά 10% και μέχρι της αξίας αγοράς βάσει του οικείου συμβολαίου, για τον καθορισμό του αποδεκτού ύψους της υποβάλλεται από τον αιτούντα κατά περίπτωση έκθεση αποτίμησης κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 για την αποτίμηση των εισφορών σε είδος. Η έκθεση πρέπει να είναι πρόσφατη και πάντως όχι προγενέστερη του εξαμήνου από την ημερομηνία της πράξης αγοράς των εγκαταστάσεων ή της ημερομηνίας της αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, σε περίπτωση που κατά τον χρόνο αυτό η αγορά δεν έχει πραγματοποιηθεί, και η υποδεικνυόμενη σε αυτή τελική αξία να είναι τουλάχιστον ίση με το προς τεκμηρίωση ποσό επένδυσης.

β.2 Στην επένδυση δημιουργίας νέων εγκαταστάσεων σε ακίνητα ή/και εξοπλισμό, για τον καθορισμό του ποσού της επένδυσης ο φορολογούμενος προσκομίζει έκθεση αποτίμησης κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 για την αποτίμηση των εισφορών σε είδος, η οποία περιλαμβάνει περιγραφή της επένδυσης, πιστοποίηση της ολοκλήρωσης και έναρξης λειτουργίας, το ύψος των σχετικών δαπανών βάσει παραστατικών και εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης, και στην οποία εκφέρεται άποψη για το εύλογο αυτών.

γ. Απόκτηση τίτλων συμμετοχής σε εταιρεία, μη εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά

Επιλέξιμη επένδυση για τους σκοπούς υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 είναι η αγορά τίτλων συμμετοχής, σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, και ειδικότερα η αγορά μετοχών εδρεύουσας στην Ελλάδα Ανώνυμης Εταιρείας, μη εισηγμένης σε ρυθμιζόμενη αγορά, ή μεριδίων σε εδρεύουσα στην Ελλάδα Ομόρρυθμη Εταιρεία ή Ετερόρρυθμη Εταιρεία ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης ή Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία. Η επένδυση δύναται να αφορά είτε

απόκτηση νέων τίτλων με συμμετοχή σε αύξηση κεφαλαίου της εταιρείας (αύξηση μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου) είτε την αγορά υφιστάμενων τίτλων (μετοχών ή μεριδίων) από μετόχους ή εταίρους, ανάλογα με την περίπτωση, με την επιφύλαξη της παρ. 2. Η εταιρεία στην οποία αποκτώνται οι τίτλοι πρέπει να αναπτύσσει επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα που θα τεκμηριώνεται βάσει των οικονομικών στοιχείων και του απασχολούμενου προσωπικού.

γ.1 Στην επένδυση απόκτησης νέων τίτλων, το ποσό της επένδυσης ισούται με το συνολικό εισφερόμενο ποσό για τη συμμετοχή στην αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας (ονομαστική αξία τίτλων και τυχόν διαφορά υπέρ το άρτιο).

γ.2 Στην επένδυση αγοράς υφιστάμενων τίτλων, το αποδεκτό ύψος επένδυσης καθορίζεται ως το μικρότερο ποσό μεταξύ της καθαρής θέσης της εταιρείας που αναλογεί στους μεταβιβαζόμενους τίτλους, όπως πιστοποιείται από έκθεση ορκωτού ελεγκτή λογιστή, και του τιμήματος που αναγράφεται στη συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης. Σε περίπτωση που η καθαρή θέση της εταιρείας δεν προσδιορίζεται από τα τηρούμενα βιβλία ή ο φορολογούμενος επιθυμεί να τεκμηριώσει ποσό επένδυσης μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει βάσει της καθαρής θέσης και μέχρι του τιμήματος αγοράς βάσει της οικείας συμβολαιογραφικής πράξης, υποβάλλεται από τον αιτούντα έκθεση αποτίμησης της αξίας των μετοχών ή μεριδίων της εταιρείας κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 17 του ν. 4548/2018 για την αποτίμηση εισφορών σε είδος. Η έκθεση πρέπει να είναι πρόσφατη και πάντως όχι προγενέστερη του εξαμήνου από την ημερομηνία της πράξης αγοράς των τίτλων ή της ημερομηνίας της αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, σε περίπτωση που κατά τον χρόνο αυτό η αγορά δεν έχει πραγματοποιηθεί και η υποδεικνυόμενη σε αυτή τελική αξία να είναι τουλάχιστον ίση με το προς τεκμηρίωση ποσό επένδυσης.

δ. Αγορά Ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου

Επιλέξιμη επένδυση για του σκοπούς υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 είναι η αγορά ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου με υπολειπόμενη διάρκεια κατά τον χρόνο αγοράς τουλάχιστον τρία (3) έτη, μέσω πιστωτικού ιδρύματος εγκατεστημένου στην Ελλάδα το οποίο αποτελεί και τον θεματοφύλακα αυτών. Το ποσό της επένδυσης ισούται με το καταβληθέν για την αγορά των ομολόγων τίμημα, όπως προκύπτει από το πιστοποιητικό του πιστωτικού ιδρύματος.

ε. Εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων

Επιλέξιμη επένδυση για τους σκοπούς υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 είναι η εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων, ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και εποπτεύεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (ΑΕΕΑΠ, ΑΚΕΣ, ΕΚΕΣ) ή του οποίου ο Διαχειριστής είναι εγγεγραμμένος στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Εάν ο Οργανισμός Εναλλακτικών Επενδύσεων έχει εισαχθεί σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία σε ρυθμιζόμενη αγορά, που λειτουργεί στην Ελλάδα, η επένδυση πρέπει να πραγματοποιηθεί με διαμεσολαβητή επιχείρηση επενδύσεων του άρθρου 4 του ν. 4514/2018 (Α' 14), η οποία παρέχει την επενδυτική υπηρεσία της περ. 4 (διαχείριση χαρτοφυλακίου) του Τμήματος Α του Παραρτήματος Ι του ίδιου νόμου, ή πιστωτικό ίδρυμα, με έδρα ή υποκατάστημα στην Ελλάδα, με τη δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ) της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.».

Το ποσό της επένδυσης για τον σκοπό υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 ισούται με το ποσό που εισφέρει ο φορολογούμενος για την απόκτηση μετοχών ή μεριδίων στον Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων, όπως πιστοποιείται κατά περίπτωση από τις βεβαιώσεις του Διαχειριστή του Οργανισμού, του διαμεσολαβητή για την αγορά των τίτλων σε ρυθμιζόμενη αγορά και των πιστωτικών ιδρυμάτων στα οποία τηρούνται οι προβλεπόμενοι στο παρόν άρθρο λογαριασμοί.

Σε περίπτωση τμηματικής καταβολής της συμμετοχής, σύμφωνα με τους όρους λειτουργίας του Οργανισμού Εναλλακτικών Επενδύσεων, ο επενδυτής υποχρεούται να τοποθετήσει το υπολειπόμενο ποσό της συμμετοχής του σε δεσμευμένο λογαριασμό (escrow account) στο πιστωτικό ίδρυμα που αποτελεί τον θεματοφύλακα του Οργανισμού Εναλλακτικών Επενδύσεων.

Σε περίπτωση που σύμφωνα με τους όρους λειτουργίας του Οργανισμού Εναλλακτικών Επενδύσεων, προβλέπεται η σταδιακή επιστροφή κεφαλαίων, ο φορολογούμενος υποχρεούται να δημιουργήσει σε πιστωτικό ίδρυμα εγκατεστημένο στην Ελλάδα, μοναδικό τραπεζικό λογαριασμό με αποκλειστική χρήση την κατάθεση των κεφαλαίων που επιστρέφονται σε αυτόν. Ο επενδυτής οφείλει το αργότερο εντός ενός (1) έτους να επενδύσει τα κεφάλαια που επιστρέφονται κατά τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παρούσας παραγράφου και να ενημερώσει σχετικά την αρμόδια Υπηρεσία κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4. Ο επενδυτής δύναται να προβαίνει σε άλλες πράξεις εκταμίευσης από τον λογαριασμό, με την προϋπόθεση ότι το άθροισμα του παραμένοντος υπολοίπου σε αυτόν, της ονομαστικής αξίας της παραμένουσας επένδυσης στον Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων και του παραμένοντος υπολοίπου στον δεσμευμένο λογαριασμό (escrow account) για την περίπτωση τμηματικής καταβολής της συμμετοχής, ισούται τουλάχιστον με το ποσό της αρχικής επένδυσης βάσει της οποίας έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

στ. Αγορά τίτλων που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές

Επιλέξιμη επένδυση για του σκοπούς υπαγωγής του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 είναι η αγορά μετοχών ή και ομολόγων εταιρειών με έδρα στην Ελλάδα, μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων (ETFS) ή/και ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, τα οποία εισάγονται για διαπραγμάτευση ή αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές ή πολυμερείς μηχανισμούς διαπραγμάτευσης, που λειτουργούν στην Ελλάδα.

Η επένδυση πρέπει να πραγματοποιηθεί με διαμεσολαβητή επιχείρηση επενδύσεων του άρθρου 4 του ν. 4514/2018, η οποία παρέχει την επενδυτική υπηρεσία της περ. 4 (διαχείριση χαρτοφυλακίου) του Τμήματος Α του Παραρτήματος Ι του ίδιου νόμου, ή πιστωτικό ίδρυμα, με έδρα ή υποκατάστημα στην Ελλάδα, με τη δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ) της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.», και κωδικού πελάτη για την πραγματοποίηση επένδυσης με σκοπό την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

Ο επενδυτής υποχρεούται να τηρεί σε πιστωτικό ίδρυμα εγκατεστημένο στην Ελλάδα μοναδικό και αποκλειστικής χρήσης λογαριασμό για τις πράξεις πραγματοποίησης της επένδυσης και των μετέπειτα συναλλαγών διαχείρισης του χαρτοφυλακίου του και να μην εκταμιεύει οποιοδήποτε ποσό από ρευστοποίηση των κινητών αξιών, παρά μόνο για την επανεπένδυσή του σε κινητές αξίες επιλέξιμες για την κατηγορία αυτή, ώστε το μέσο ετήσιο υπόλοιπο του ανωτέρω λογαριασμού να μην υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της αρχικής επένδυσης.

Το ποσό της επένδυσης ισούται με το αρχικά επενδυθέν κεφάλαιο όπως προκύπτει από βεβαιώσεις του διαμεσολαβητή και του πιστωτικού ιδρύματος στο οποίο τηρείται ο αποκλειστικής χρήσης λογαριασμός του προηγούμενου εδαφίου.

2. Για τις επενδύσεις των περ. α1 της κατηγορίας α, β1 της κατηγορίας β και γ2 της κατηγορίας γ, της παρ. 1, ο πωλητής δεν μπορεί να είναι συγγενικό πρόσωπο του επενδυτή κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013. Σε περίπτωση που ο πωλητής είναι νομικό πρόσωπο, το ποσό επένδυσης που αναλογεί σε φυσικά πρόσωπα τα οποία είναι συγγενικά κατά την ανωτέρω έννοια, με βάση τη συμμετοχή τους στο νομικό πρόσωπο άμεσα ή έμμεσα μέσω διαδοχικών συμμετοχών άλλων νομικών προσώπων, δεν λαμβάνεται υπόψη.

3. Για την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, οι επενδύσεις πρέπει να πραγματοποιούνται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτών, ήτοι από τις 12

Δεκεμβρίου 2019 και εφεξής.

4. Στην περίπτωση φυσικού προσώπου που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα ως επενδυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 4251/2014 (Α' 80), όπως ισχύει, προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 δεν απαιτείται να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης της παρ. 1 του ίδιου άρθρου.

Άρθρο 3

Διαδικασία απόδειξης της επένδυσης

1. Αρμόδια υπηρεσία για τη διαπίστωση υλοποίησης επένδυσης του άρθρου 2, κατά την υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 και μέχρι την ολοκλήρωση αυτής, είναι η Διεύθυνση Κεφαλαίων Εξωτερικού, Τμήμα Εταιρειών Ενδοομιλικών Υπηρεσιών και Αμέσων Επενδύσεων, της Γενικής Διεύθυνσης Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων. Η υπηρεσία του προηγούμενου εδαφίου είναι επίσης αρμόδια για την παρακολούθηση της διατήρησης της επένδυσης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4.

2. Για την απόδειξη υλοποίησης της επένδυσης κατά την υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, το σχετικό αίτημα συνοδεύεται από Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης, το οποίο περιλαμβάνει παρουσίαση αυτής και του σταδίου υλοποίησης της σε φυσικό και οικονομικό αντικείμενο, τα προϋπολογιζόμενα ποσά για την ολοκλήρωσή της και τις πηγές χρηματοδότησης, χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης καθώς και τα κατά περίπτωση στοιχεία και δικαιολογητικά τεκμηρίωσης της παρ. 1 του άρθρου 5.

3. Η επένδυση θεωρείται ως ολοκληρωθείσα εφόσον έχει υλοποιηθεί το σύνολο του φυσικού αντικείμενου και έχει καταβληθεί ή εξοφληθεί, κατά περίπτωση, το σύνολο των δαπανών της. Η απόδειξη ολοκλήρωσης της επένδυσης μπορεί να γίνει είτε κατά την υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, εφόσον κατά τον χρόνο αυτό έχει υλοποιηθεί στο σύνολό της, είτε μετέπειτα κατόπιν σχετικού αιτήματος του φορολογούμενου. Για την απόδειξη ολοκλήρωσης της επένδυσης, το αίτημα εφόσον υποβάλλεται μετά την υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, συνοδεύεται επίσης από Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης, το οποίο περιλαμβάνει παρουσίαση της επένδυσης ως φυσικού αντικείμενου και ανάλυση των αντίστοιχων ποσών καθώς και τα κατά περίπτωση δικαιολογητικά τεκμηρίωσης της παρ. 2 του άρθρου 5.

4. Σε περίπτωση που η επένδυση πραγματοποιείται από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, στο Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης προστίθεται Ενότητα με τα στοιχεία του ως άνω συγγενικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, της σχέσης του με τον φορολογούμενο και επισυνάπτονται τα δικαιολογητικά τεκμηρίωσης της παρ. 4 του άρθρου 5.

5. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, στην οποία υποβάλλονται τα αιτήματα υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, και τα αιτήματα ολοκλήρωσης της επένδυσης, αφού επιβεβαιώσει και συμπληρώσει τα στοιχεία του Παραρτήματος Τεκμηρίωσης της Επένδυσης με τυχόν σχετικά στοιχεία που είναι διαθέσιμα στη φορολογική αρχή, διαβιβάζει αυτά με Πληροφοριακό Σημείωμα, στην αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων για διατύπωση γνώμης όσον αφορά την απόδειξη της επένδυσης σε σχέση με τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 και της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, όπως ισχύει.

Άρθρο 4

Χρόνος διατήρησης της επένδυσης στην Ελλάδα και παρακολούθηση αυτής

1. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να διατηρεί την επένδυση του άρθρου 2 στην Ελλάδα για

όλη την περίοδο υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, η οποία δύναται να διαρκέσει μέχρι δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη, με πρώτο το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλεται η αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις αυτές. Σε περίπτωση που η επένδυση υλοποιείται από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 ή από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα όπου ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, ο επενδυτής οφείλει κατά τη χρονική περίοδο που ορίζεται στο παραπάνω εδάφιο να διατηρεί την επένδυση στην Ελλάδα και για την ίδια χρονική περίοδο να διατηρείται η σχέση του φορολογούμενου με τον επενδυτή.

2. Ο φορολογούμενος καθώς και ο επενδυτής, εφόσον δεν είναι το ίδιο πρόσωπο, οφείλουν να δηλώνουν στην αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 3 οποιαδήποτε μεταβολή στην επένδυση ή στη μεταξύ τους σχέση, το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία που αυτή επιτελείται. Η αρμόδια Υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 3 ενημερώνει τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής για τις γνωστοποιούμενες μεταβολές καθώς και για τυχόν διαπιστούμενες παραλείψεις εμπρόθεσμης γνωστοποίησης αυτών και διατυπώνει γνώμη όσον αφορά την πλήρωση των προϋποθέσεων της παρ. 1.

3. Για την παρακολούθηση της διατήρησης της επένδυσης στην Ελλάδα, μετά την ολοκλήρωση αυτής, ο φορολογούμενος οφείλει μέχρι την 31η Μαΐου κάθε έτους και οποτεδήποτε άλλοτε ζητηθεί, να υποβάλλει στην αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 3 Ετήσια Αναφορά με τα δικαιολογητικά της παρ. 3 του άρθρου 5. Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης υποβολής της Ετήσιας Αναφοράς ή διαπίστωσης μη διατήρησης της επένδυσης, η αρμόδια Υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 3 ενημερώνει σχετικά τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

4. Η Ετήσια Αναφορά υποβάλλεται εντός της προθεσμίας της παρ. 3 και κατά το χρονικό διάστημα από την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 μέχρι την πιστοποίηση της ολοκλήρωσης της επένδυσης με επισυναπτόμενα όσα δικαιολογητικά της παρ. 2 του άρθρου 5 αφορούν στο στάδιο υλοποίησης στο οποίο βρίσκεται η επένδυση.

5. Σε περίπτωση που η επένδυση πραγματοποιείται από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, ή από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο οποίο ή στην οποία ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, στην Ετήσια Αναφορά επισυνάπτονται επί πλέον τα δικαιολογητικά της περ. β της παρ. 4 του άρθρου 5.

Άρθρο 5 **Δικαιολογητικά**

1. Για την απόδειξη υλοποίησης της επένδυσης κατά την υποβολή αίτησης υπαγωγής του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, εφόσον αυτή δεν έχει ολοκληρωθεί στο σύνολό της, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν το Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης έχουν ως εξής:

α. Απόκτηση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα

ι.1 Στην περίπτωση που στην αίτηση υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 αναφέρεται συγκεκριμένο προς αγορά ακίνητο, ιδιωτικό συμφωνητικό του επενδυτή με τον ιδιοκτήτη αυτού και τα παραστατικά τυχόν προκαταβολής ή δήλωση του ιδιοκτήτη για την πρόθεση πώλησης, Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 από τον πωλητή και τον φορολογούμενο στην οποία δηλώνουν ότι δεν υπάρχει μεταξύ τους σχέση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 2, καθώς και τεκμηρίωση του ποσού της επένδυσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερ. α1 της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 2.

ι.2 Στην περίπτωση που η επένδυση αφορά ανέγερση ακινήτου, περιγραφή αυτού στο βαθμό που είναι δυνατό βάσει του σταδίου υλοποίησης, παραστατικά τυχόν πραγματοποιηθεισών δαπα-

νών/πληρωμών και προϋπολογισμός μηχανικού για τις υπολειπόμενες εργασίες.

ii. Τεκμηρίωση των πηγών χρηματοδότησης της επένδυσης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων ή/και κινητών αξιών για φυσικά πρόσωπα και ισολογισμών και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα.

β. Αγορά υφιστάμενων ή δημιουργία νέων πάγιων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης

i. Για την αγορά υφιστάμενων εγκαταστάσεων, ιδιωτικό συμφωνητικό του επενδυτή με τον ιδιοκτήτη αυτών και τα παραστατικά τυχόν προκαταβολής ή δήλωση του ιδιοκτήτη για την πρόθεση πώλησής τους, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 από τον πωλητή και τον φορολογούμενο στην οποία δηλώνουν ότι δεν υπάρχει μεταξύ τους σχέση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 2, καθώς και τεκμηρίωση του ποσού της επένδυσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. β1 της παρ. 1 του άρθρου 2.

ii. Για τη δημιουργία νέων εγκαταστάσεων, τα στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του προτεινόμενου κόστους, όπως παραστατικά πραγματοποιηθεισών δαπανών/πληρωμών, συμβάσεις, παραγγελίες, προσφορές και συγκριτικά στοιχεία αντίστοιχων επενδύσεων.

iii. Τεκμηρίωση των πηγών χρηματοδότησης της επένδυσης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων ή/και κινητών αξιών.

γ. Απόκτηση τίτλων συμμετοχής σε εταιρεία, μη εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά

i. Για απόκτηση τίτλων με τη συμμετοχή σε αύξηση του κεφαλαίου εταιρείας, τη σχετική απόφαση του αρμοδίου οργάνου αυτής.

ii. Για αγορά υφιστάμενων τίτλων, ιδιωτικό συμφωνητικό του επενδυτή με τον κάτοχο των τίτλων και παραστατικά τυχόν προκαταβολής ή δήλωση του κατόχου των τίτλων για την πρόθεση πώλησης αυτών, βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας σχετικά με τη μη ύπαρξη, βάσει καταστατικού, περιορισμών στη μεταβίβαση των τίτλων, καθώς και τεκμηρίωση του ποσού της επένδυσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. γ1 της παρ. 1 του άρθρου 2.

iii. Τεκμηρίωση των πηγών χρηματοδότησης της επένδυσης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων ή/και κινητών αξιών για φυσικά πρόσωπα και ισολογισμών και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα.

δ. Αγορά ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου

i. Πιστοποιητικό του πιστωτικού ιδρύματος για τυχόν πραγματοποιηθείσες αγορές ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου με υπολειπόμενη διάρκεια, κατά τον χρόνο αγοράς, τρία (3) τουλάχιστον έτη και προσφορά πιστωτικού ιδρύματος για το υπολειπόμενο ποσό επένδυσης.

ii. Τεκμηρίωση των πηγών χρηματοδότησης της επένδυσης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων ή/και κινητών αξιών για φυσικά πρόσωπα και ισολογισμών και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα.

ε. Εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων (Ο.Ε.Ε.)

i. Βεβαίωση του αρμοδίου κατά περίπτωση φορέα για την εγγραφή του επενδυτή ή/και εισφορά από αυτόν ποσού προκειμένου να συμμετέχει σε Ο.Ε.Ε.

ii. Σε περίπτωση που ο Ο.Ε.Ε έχει εισαχθεί σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία σε ρυθμιζόμενη αγορά που λειτουργεί στην Ελλάδα, βεβαίωση του διαμεσολαβητή για τη δημιουργία από τον επενδυτή προσωπικής μερίδας στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ) της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 2.

iii. Σε περίπτωση που λόγω των όρων λειτουργίας του Ο.Ε.Ε., απαιτείται ειδικός λογαριασμός του επενδυτή σε πιστωτικό ίδρυμα εγκατεστημένο στην Ελλάδα σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τέταρτο και πέμπτο εδάφιο της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 2, βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος για τη δημιουργία και κίνηση αυτού.

iv. Τεκμηρίωση των πηγών χρηματοδότησης της επένδυσης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων ή/και κινητών αξιών για φυσικά πρόσωπα και ισολογισμών και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα.

στ. Αγορά τίτλων που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές

i. Βεβαίωση του διαμεσολαβητή για τη δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ) της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» και κωδικού πελάτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου.

ii. Βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος για τη δημιουργία του λογαριασμού αποκλειστικής χρήσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 2.

iii. Βεβαίωση του διαμεσολαβητή για το τυχόν ποσό επένδυσης που έχει πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο της υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

iv. Τεκμηρίωση των πηγών χρηματοδότησης της υπολειπόμενης επένδυσης βάσει βεβαιώσεων τριμηνιαίας κίνησης τραπεζικών καταθέσεων ή/και κινητών αξιών για φυσικά πρόσωπα και ισολογισμών και λοιπών λογιστικών καταστάσεων για νομικά πρόσωπα.

2. Για την απόδειξη ολοκλήρωσης της επένδυσης, το Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης συνοδεύεται από τα δικαιολογητικά που ορίζονται παρακάτω για κάθε κατηγορία επένδυσης.

α. Απόκτηση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα

α.1 Στην περίπτωση αγοράς ακινήτου:

i. Συμβολαιογραφική Πράξη μεταβίβασης του ακινήτου και Πιστοποιητικό του Υποθηκοφυλακείου για τη μεταγραφή αυτού ή Πιστοποιητικό του Κτηματολογικού Γραφείου για καταχώρησης εγγραπτέας πράξης. Εφόσον έχει παρέλθει δίμηνο από τη μεταγραφή/καταχώρηση πρόσφατο (όχι προγενέστερο του διμήνου) Πιστοποιητικό Ιδιοκτησίας, από το Υποθηκοφυλακείο ή Κτηματολογικό Φύλλο από το Κτηματολογικό Γραφείο.

ii. Σε περίπτωση που η μεταβίβαση τελεί υπό την αίρεση της καταβολής πιστούμενου τιμήματος, τις αντίστοιχες νόμιμα μεταγραμμένες συμβολαιογραφικές πράξεις εξόφλησης και άρσης της διαλυτικής αίρεσης.

iii. Σε περίπτωση που για ακίνητο δεν προσδιορίζεται αντικειμενική αξία ή το προτεινόμενο ποσό υπερβαίνει το 10% της αντικειμενικής αξίας, έκθεση αποτίμησης κατά τα οριζόμενα στο δύο τελευταία εδάφια της υποπερ. α1 της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 2.

iv. Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 από τον πωλητή και τον φορολογούμενο στην οποία δηλώνουν ότι δεν υπάρχει μεταξύ τους σχέση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 2.

α.2 Στην περίπτωση της ανέγερσης ακινήτου: Έκθεση αποτίμησης κατά τα οριζόμενα στην υποπερ. α2 της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 2.

β. Αγορά υφιστάμενων ή δημιουργία νέων πάγιων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης

β1. Στην περίπτωση αγοράς υφιστάμενων εγκαταστάσεων:

i. Συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης αυτών και, εφόσον περιλαμβάνονται ακίνητα, Πιστοποιητικό του Υποθηκοφυλακείου για τη μεταγραφή αυτού ή Πιστοποιητικό του Κτηματολογικού Γραφείου για καταχώρησης εγγραπτέας πράξης.

ii. Σε περίπτωση που η μεταβίβαση τελεί υπό την αίρεση της καταβολής πιστούμενου τιμήματος, τις αντίστοιχες νόμιμα μεταγραμμένες συμβολαιογραφικές πράξεις εξόφλησης και άρσης της διαλυτικής αίρεσης.

iii. Σε περίπτωση που στις υφιστάμενες εγκαταστάσεις που περιλαμβάνονται στην επένδυση υπάρχει υφιστάμενος εξοπλισμός ή/και ακίνητα για τα οποία δεν προσδιορίζεται αντικειμενική αξία ή το προτεινόμενο ποσό υπερβαίνει το 10% της αντικειμενικής αξίας, έκθεση αποτίμησης κατά τα οριζόμενα στο δύο τελευταία εδάφια της υποπερ. β1 της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 2.

iv. Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 από τον πωλητή και τον φορολογούμενο, στην οποία δηλώνουν ότι δεν υπάρχει μεταξύ τους σχέση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 2.

β2. Στην περίπτωση δημιουργίας νέων εγκαταστάσεων: Έκθεση αποτίμησης κατά τα οριζόμενα στην υποπερ. β2 της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 2.

γ. Απόκτηση τίτλων συμμετοχής σε εταιρεία, μη εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά

γ.1 Στην περίπτωση απόκτησης νέων τίτλων σε αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας:

Πρόσφατη βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας της επένδυσης σχετικά με την διενεργηθείσα αύξηση, το ποσό και τον χρόνο εισφοράς αυτού από τον επενδυτή, τον αριθμό των τίτλων που απέκτησε και διακρατεί, την ονομαστική αξία αυτών και το τυχόν αντίστοιχο ποσό σχηματισθέντος αποθεματικού υπέρ το άρτιο.

γ.2 Στην περίπτωση αγοράς υφιστάμενων τίτλων:

i. Συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης των τίτλων.

ii. Έκθεση ορκωτού ελεγκτή λογιστή για την καθαρή θέση της εταιρείας ή έκθεση αποτίμησης της αξίας των μετοχών ή μεριδίων της εταιρείας κατά τα οριζόμενα στην υποπερ. γ2 της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 2.

iii. Πρόσφατη βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου, όχι προγενέστερη του διμήνου για τη συμμετοχή του επενδυτή στην εταιρεία.

δ. Αγορά Ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου

Βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος για την αγορά ομολόγων με υπολειπόμενη διάρκεια, κατά το χρόνο αγοράς, τρία (3) τουλάχιστον έτη, τον αριθμό, την αξία κτήσης αυτών, καθώς και τη διακράτησή τους μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης.

ε. Εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων (Ο.Ε.Ε.)

ε.1 Για εισφορά κεφαλαίου σε Ο.Ε.Ε. μη εισηγμένο σε ρυθμιζόμενη αγορά

Βεβαίωση από τον διαχειριστή του Ο.Ε.Ε. για τη συμμετοχή του επενδυτή σε αυτόν, τον αριθμό των μετοχών ή μεριδίων, την αξία και ημερομηνία κτήσης αυτών και τη διακράτηση από την απόκτησή τους μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης.

ε.2 Για εισφορά κεφαλαίου σε Ο.Ε.Ε. εισηγμένο σε ρυθμιζόμενη αγορά

Βεβαίωση του διαμεσολαβητή για τη δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (Σ.Α.Τ.), τον Ο.Ε.Ε. στον οποίο επένδυσε και τα στοιχεία της διενεργηθείσας αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου αυτού στην οποία ο επενδυτής συμμετείχε, τον αριθμό μετοχών που απέκτησε και την αξία κτήσης αυτών, καθώς και τη διακράτηση των συγκεκριμένων τίτλων (μετοχών) μέχρι την ημερομηνία έκδοσης.

στ. Αγορά τίτλων που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές

i. Βεβαίωση του διαμεσολαβητή στην οποία βεβαιώνεται η δημιουργία προσωπικής μερίδας του επενδυτή στο σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ) της «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» και κωδικού πελάτη για την κατά τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 2, καθώς και ότι οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές από την έναρξη της επένδυσης μέχρι την έκδοση της βεβαίωσης (περίοδος αναφοράς) αφορούν αποκλειστικά τους προβλεπόμενους τίτλους. Στη βεβαίωση θα παρατίθενται επίσης τα στοιχεία του τραπεζικού λογαριασμού που χρησιμοποιείται για τις συναλλαγές, το συνολικό ύψος των συναλλαγών σε αγορά και πώληση τίτλων κατά την περίοδο αναφοράς, το τρέχον υπόλοιπο του επενδυτικού λογαριασμού πελάτη και το μέσο υπόλοιπο αυτού για την περίοδο αναφοράς.

ii. Βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος για τη δημιουργία του λογαριασμού αποκλειστικής χρήσης και την κίνηση αυτού από την έναρξη της επένδυσης μέχρι την έκδοση της βεβαίωσης διαμεσολαβητή (περίοδος αναφοράς), στην οποία θα αναφέρεται το υπόλοιπο κατά την ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης του διαμεσολαβητή, καθώς και το μέσο υπόλοιπο αυτού για την

περίοδο αναφοράς.

3. Για την παρακολούθηση της διατήρησης της επένδυσης στην Ελλάδα, ο φορολογούμενος, οφείλει μέχρι την 31η Μαΐου και οποτεδήποτε άλλοτε ζητηθεί, να υποβάλει στην αρμόδια Υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 3, Ετήσια Αναφορά με τα παρακάτω, κατά περίπτωση, στοιχεία:

α. Απόκτηση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα Πρόσφατο (όχι προγενέστερο του διμήνου) Πιστοποιητικό Ιδιοκτησίας, από το Υποθηκοφυλακείο ή Κτηματολογικό Φύλλο από το Κτηματολογικό Γραφείο.

β. Αγορά υφιστάμενων ή δημιουργία νέων πάγιων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης

Οικονομικές καταστάσεις, πίνακες προσωπικού που υποβλήθηκαν στο Πληροφοριακό Σύστημα ΕΡΓΑΝΗ και λοιπά στοιχεία τεκμηρίωσης της διατήρησης των εγκαταστάσεων και άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

γ. Αγορά τίτλων συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, μη εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά

i. Βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας για τη συνεχή διακράτηση από τον επενδυτή των τίτλων που αφορούν την επένδυση.

ii. Οικονομικές καταστάσεις, πίνακες προσωπικού που υποβλήθηκαν στο Πληροφοριακό Σύστημα ΕΡΓΑΝΗ και λοιπά στοιχεία τεκμηρίωσης της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας και της απασχόλησης προσωπικού.

δ. Αγορά Ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου Βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος για τη συνεχή διακράτηση τίτλων που αφορούν την επένδυση.

ε. Εισφορά κεφαλαίου για συμμετοχή σε Οργανισμό Εναλλακτικών Επενδύσεων (Ο.Ε.Ε.)

Βεβαίωση από τον διαχειριστή του Ο.Ε.Ε. ή του διαμεσολαβητή, σε περίπτωση που ο Ο.Ε.Ε. είναι εισηγμένος σε ρυθμιζόμενη αγορά, για τη συνεχή διακράτηση των τίτλων που αφορούν την επένδυση.

στ. Αγορά τίτλων που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε ρυθμιζόμενες αγορές

i. Βεβαίωση του διαμεσολαβητή ότι οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές από την έναρξη της επένδυσης μέχρι την έκδοση της βεβαίωσης (περίοδος αναφοράς) αφορούν αποκλειστικά τους προβλεπόμενους τίτλους, το συνολικό ύψος των συναλλαγών σε αγορά και πώληση τίτλων κατά την περίοδο αναφοράς, το τρέχον υπόλοιπο του επενδυτικού λογαριασμού πελάτη και το μέσο υπόλοιπο αυτού για την περίοδο αναφοράς.

ii. Βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος στο οποίο τηρείται ο λογαριασμός αποκλειστικής χρήσης, για κίνηση αυτού από την έναρξη της επένδυσης μέχρι την έκδοση της βεβαίωσης του διαμεσολαβητή (περίοδος αναφοράς), στην οποία θα αναφέρεται το υπόλοιπο κατά την ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης του διαμεσολαβητή, καθώς και το μέσο υπόλοιπο αυτού για την περίοδο αναφοράς.

4. Σε περίπτωση που η επένδυση πραγματοποιείται από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, ή από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο οποίο ή στην οποία ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, το Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης και η Ετήσια Αναφορά συνοδεύονται με τα παρακάτω δικαιολογητικά:

α. Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης

α.1. Πραγματοποίηση της επένδυσης από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου:

i. Βεβαίωση ή πιστοποιητικό ή οποιοδήποτε έγγραφο από δημόσια αρχή ημεδαπής ή αλλοδαπής από το οποίο προκύπτει η συγγένεια.

ii. Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 από τον επενδυτή (ήτοι από το συγγενικό πρόσωπο), στην οποία δηλώνει το αντικείμενο και το ποσό της επένδυσης που υλοποιεί ή έχει

ολοκληρώσει καθώς και ότι έχει λάβει γνώση της αίτησης του φορολογούμενου για υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, τις υποχρεώσεις του για τον τρόπο υλοποίησης, για τη διατήρηση της επένδυσης και παροχής πληροφόρησης καθώς και στοιχείων και δικαιολογητικών που αφορούν αυτήν, καθώς και ότι δεσμεύεται να ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 3 για κάθε μεταβολή στην επένδυση ή/και τη σχέση συγγενείας του με τον φορολογούμενο (εφόσον αυτή επιδέχεται αλλαγής) καθ' όλο το χρονικό διάστημα της υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 και μέχρι τη λήξη του χρόνου διατήρησης της επένδυσης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 ή την ενημέρωση για την ανάκληση της υπαγωγής του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

α.2. Πραγματοποίηση της επένδυσης από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο οποίο ή στην οποία ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων:

i. Βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου για το ποσοστό συμμετοχής του φορολογούμενου στο κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με τον αριθμό μετοχών ή μεριδίων που κατέχει.

ii. Απόφαση του αρμοδίου οργάνου του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, νομίμως κατά περίπτωση καταχωρημένη, στην οποία αναφέρεται το αντικείμενο και ποσό της επένδυσης, η σύνδεσή της με την υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 και η δέσμευση για την τήρηση των εξ αυτού υποχρεώσεων όσον αφορά τον τρόπο υλοποίησης, τη διατήρησή της, την παροχή πληροφόρησης, στοιχείων και δικαιολογητικών, καθώς και τη γνωστοποίηση στην αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 3α κάθε μεταβολής στην επένδυση και μείωσης του ποσοστού συμμετοχής του φορολογούμενου μέχρι τη λήξη του χρόνου διατήρησης της επένδυσης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 ή την ενημέρωση για την ανάκληση της υπαγωγής του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013.

iii. Οικονομικές καταστάσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας για τα δύο (2) τελευταία φορολογικά έτη.

β. Ετήσια Αναφορά

β.1. Πραγματοποίηση της επένδυσης από συγγενικό πρόσωπο του φορολογούμενου:

Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, από τον φορολογούμενο και τον επενδυτή (ήτοι από το συγγενικό πρόσωπο) στην οποία δηλώνουν ότι η σχέση τους παραμένει σε ισχύ, εφόσον αυτή επιδέχεται αλλαγής.

β.2 Πραγματοποίηση της επένδυσης από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο οποίο ή στην οποία ο φορολογούμενος έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων:

i. Βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου για τον αριθμό μετοχών ή μεριδίων που κατέχει ο φορολογούμενος και το ποσοστό συμμετοχής του βάσει αυτών στο κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

ii. Οικονομικές καταστάσεις του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας για το τελευταίο φορολογικό έτος.

5. Οι εκθέσεις αποτίμησης που υποβάλλονται για την τεκμηρίωση του κόστους της επένδυσης κατά τα οριζόμενα στην παρούσα, πρέπει να έχουν καταρτισθεί κατά περίπτωση από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες εγγεγραμμένες στο Δημόσιο Μητρώο του ν. 4449/2017 (ΚΕΦ. Γ') (Α' 7) ή από πιστοποιημένους εκτιμητές εγγεγραμμένους στο μητρώο του ν. 4152/2013 (ΠΑΡ. Γ) (Α' 107).

6. Το Παράρτημα Τεκμηρίωσης της Επένδυσης και η Ετήσια Αναφορά με τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, που υποβάλλονται κατά περίπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 3 και 4, συνοδεύονται από σχετική έκθεση ορκωτού ελεγκτή λογιστή εγγεγραμμένου στο Δημόσιο Μητρώο του ν. 4449/2017 (ΚΕΦ. Γ'), στην οποία διαπιστώνεται η πληρότητά τους και πιστοποιείται με αιτιολόγηση βάσει αυτών και διενεργηθέντος ελέγχου η τήρηση των όρων και προϋποθέσεων

της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, όπως ισχύει και της παρούσας απόφασης.

Άρθρο 6

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5789 Β' /30.12.2020)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ:

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2079/5.6.2020.- Διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, στο πλαίσιο της κρίσης της πανδημίας COVID-19.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, και για σκοπούς αντιμετώπισης πρακτικών ζητημάτων που έχουν ανακύψει λόγω της κρίσης της πανδημίας COVID-19, σας παρέχουμε τις κάτωθι διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου τριακοστού ογδού του ν. 4172/2013 (Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με τον ν. 4683/2020 (Α' 83), «Πάσης φύσεως προθεσμίες για υποβολή αιτήματος ή διοικητικής προσφυγής ενώπιον της διοίκησης αναστέλλονται από τις 11.3.2020 για δύο (2) μήνες. Με Απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να συντέμνεται ή να παρατείνεται, εφόσον παραμένει άμεσος ο κίνδυνος διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 και πάντως όχι πέραν της 31ης.12.2020». Ακολούθως, με τη με αριθ. ΔΙΔΑΔ/Φ.64/340/οικ.9911/11-05-2020 Απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών (Β' 1799, ΑΔΑ: ΩΣ5346ΜΤΛ6-ΣΝΔ) παρατάθηκε ο χρόνος αναστολής έως και 12.6.2020.

2. Σύμφωνα με το άρθρο 5Α του ν. 4174/2013 οι αιτήσεις μεταφοράς φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή υποβάλλονται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο μέχρι την 31η του μηνός Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους. Κατόπιν, όμως, των ανωτέρω και δεδομένου ότι σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 της Α. 1036/2020 κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 624 και 700) για το πρώτο έτος υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, το αργότερο ως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου του τρέχοντος έτους για τον φορολογούμενο και για κάθε συγγενικό του πρόσωπο για το οποίο επεκτείνεται η εφαρμογή του νόμου, οι αιτήσεις αυτές δύναται να υποβληθούν μέχρι και 12.06.2020.

3. Η αίτηση για το τρέχον έτος παραλαμβάνεται ακόμα και αν δεν συνοδεύεται από τα πρωτότυπα οριζόμενα στην Α.1036/2020 σχετικά δικαιολογητικά κατά το χρόνο υποβολής της, εφόσον υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση με την οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι πληροί τις προϋποθέσεις και ότι αδυνατεί να τα προσκομίσει με τον προβλεπόμενο τρόπο, και κατά τα διεθνή νόμιμα, λόγω του ότι οι αντίστοιχες υπηρεσίες βρίσκονται σε αναστολή ή περιορισμό της λειτουργίας τους λόγω των συνεπειών της πανδημίας του COVID-19. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει τα δικαιολογητικά όπως προβλέπεται στην Α.1036/2020 προς συμπλήρωση του φακέλου του σε εύλογο χρόνο και το αργότερο μέχρι και 30 Νοεμβρίου 2020.

4. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση επί της αίτησης το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου του τρέχοντος έτους. Το αργότερο εντός της ίδιας προθεσμίας εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου για τον φορολογούμενο και για κάθε συγγενικό του πρόσωπο για το οποίο επεκτείνεται η εφαρμογή του νόμου. Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, ο φορολογούμενος πρέπει να καταβάλει εφάπαξ το κατ' αποκοπή ποσό φόρου για

το 2020 το αργότερο εντός τριάντα (30) ημερών από την έγκριση της αίτησης και την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού. Η Φορολογική Διοίκηση στη ρητή εγκριτική της απόφαση για υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν.4172/2013 τον ενημερώνει για τις ως άνω υποχρεώσεις προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών.

5. Αιτήσεις που υποβάλλονται μετά τις 12.06.2020 γίνονται δεκτές και εξετάζονται για την μεταφορά της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή για το επόμενο φορολογικό έτος.

6. Η υποβολή των αιτήσεων και των συναφών δικαιολογητικών, όπως αναφέρονται στην Α.1036/2020 και στην παρούσα, μπορούν να υποβάλλονται ηλεκτρονικά σε μορφή σαρωμένου αντιγράφου, σύμφωνα με τις οδηγίες με αριθ. πρωτ. 9134 ΕΞ 2020/10-04-2020 του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης (που κοινοποιήθηκαν με το ΑΤΔ Α 1044841/15-4-2020 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ανθρωπίνου Δυναμικού και Οργάνωσης της ΑΑΔΕ) για την ηλεκτρονική διακίνηση των εγγράφων. Η απόφαση για την έγκριση μπορεί να αναρτάται μέσω της εφαρμογής «Ψηφιακής Κοινοποίησης» στη θυρίδα του φορολογούμενου στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του myTAXISnet της ΑΑΔΕ υπογεγραμμένη ψηφιακά, σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί από τη Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της ΑΑΔΕ.

7. Τέλος, δεδομένου ότι από την πραγματοποίηση σημαντικών επενδύσεων των φορολογουμένων που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν.4172/2013 προκύπτει η βούληση τους να καταστήσουν την Ελλάδα κέντρο των ζωτικών τους συμφερόντων και, συνεπώς, να καταστήσουν την Ελλάδα τόπο της φορολογικής τους κατοικίας, δηλώνεται ταχυδρομική διεύθυνση κύριας κατοικίας των εν λόγω φορολογουμένων στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια στις περιπτώσεις αυτές δεν προβλέπεται ο ορισμός φορολογικού εκπροσώπου.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2150/21.7.2021.- Διευκρινίσεις ως προς τη διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

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

1. Σύμφωνα με το άρθρο 5Α του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) η αίτηση μεταφοράς φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο μέχρι την 31η του μηνός Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους, το δε φυσικό πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την επέκταση της εφαρμογής του άρθρου αυτού σε συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 του ανωτέρω νόμου. Στην περίπτωση αυτή καταβάλλεται ποσό φόρου ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ για κάθε συγγενικό πρόσωπο και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας δωρεών, κληρονομιών και γονικών παροχών.

2. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 68 του άρθρου 72 Κ.Φ.Ε. που προστέθηκε με το άρθρο 34 του ν. 4797/2021 (Α' 66) ειδικά για τις αιτήσεις υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, οι οποίες θα υποβληθούν εντός του έτους 2021, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 5Α και της παρ. 3 του άρθρου 5Β, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης ορίζεται η 31η.5.2021.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 της με αριθ. Α.1036/2020 κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 624 και 700), το φυσικό πρόσωπο, με την αίτησή του, έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την επέκταση της εφαρμογής του άρθρου αυτού σε συγγενικό του πρόσωπο εντός της ίδιας προθεσμίας, υπό την προϋπόθεση της έγγραφης συναίνεσής του. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 της ως άνω

Απόφασης για το πρώτο έτος υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, το αργότερο ως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου του τρέχοντος έτους για τον φορολογούμενο και για κάθε συγγενικό του πρόσωπο για το οποίο επεκτείνεται η εφαρμογή του νόμου.

4. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι φυσικό πρόσωπο που αιτείται την υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 5Α Κ.Φ.Ε. δύναται να αιτηθεί την επέκταση της εφαρμογής της διάταξης στα κατά τα ανωτέρω οριζόμενα συγγενικά πρόσωπα, υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση οποτεδήποτε μέχρι το πέρας της προβλεπόμενης προθεσμίας, ήτοι την 31η Μαρτίου του έτους υποβολής της αίτησης, χωρίς να απαιτείται τα αιτήματα να υποβάλλονται ταυτόχρονα. Εφόσον εγκριθούν η αίτηση του φορολογούμενου και το αίτημα για την επέκταση σε συγγενικά πρόσωπα, εκδίδεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου στο όνομα του φορολογούμενου, με αναγραφή των υπαχθέντων συγγενικών του προσώπων. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής του αιτήματος για την επέκταση της εφαρμογής της διάταξης σε συγγενικά πρόσωπα εντός της ανωτέρω προθεσμίας, έχει ήδη γίνει δεκτό το αρχικό αίτημα του φορολογούμενου και έχει ήδη εκδοθεί η σχετική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου και εφόσον εγκριθεί η επέκταση της εφαρμογής της διάταξης, η σχετική πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται εκ νέου κατ' άρθρο 32 παρ. 2 Κ.Φ.Δ., ώστε να ενταχθεί σε αυτή το κατ' επέκταση συγγενικό πρόσωπο και το επιπλέον κατ' αποκοπήν ποσό φόρου. Η προθεσμία των (30) τριάντα ημερών για την απόδοση του αντίστοιχου κατ' αποκοπήν ποσού φόρου εκκινεί από τη μεταγενέστερη έγκριση και την έκδοση της ανωτέρω πράξης, με απώτερη προθεσμία την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου εκάστου έτους.

5. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2021 οι αιτήσεις επέκτασης που υποβλήθηκαν εμπροθέσμως αλλά μεταγενέστερα από την αρχική αίτηση του φορολογούμενου και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εξεδόθη πριν από την αίτηση επέκτασης, η αίτηση αυτή εξετάζεται με βάση τα ανωτέρω αναφερόμενα και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις επέκτασης της ένταξης, γίνεται αποδεκτή. Η σχετική εγκριτική απόφαση και η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδονται κατά τα ανωτέρω αμελλητί και θεωρούνται εμπρόθεσμες, με προθεσμία για την απόδοση του αντίστοιχου κατ' αποκοπήν ποσού φόρου την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου του τρέχοντος έτους.

ΑΡΘΡΟ 5B⁽¹⁾

ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ, ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΜΕΤΑΦΕΡΟΥΝ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΤΟΥΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 5Α, φυσικό πρόσωπο, δικαιούχος εισοδήματος από σύνταξη, σύμφωνα με το άρθρο 12, που προκύπτει στην αλλοδαπή, το οποίο μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, υπάγεται σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και

β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα.

2. α) Εφόσον γίνει δεκτή, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 3, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος αυτοτελώς φόρο με συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) για το σύνολο του εισοδήματός του που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή.

β) Ο φόρος καταβάλλεται για κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα του προσώπου που έχει υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου για το εισόδημα αυτό.

3. α) Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο συνταξιούχο μέχρι τις 31 Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην

(1) Το άρθρο 5B του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 4714/2020 και έχει εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 52 του άρθρου 72 του παρόντος νόμου, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 14 του ν. 4714/2020. Ειδικά για τις αιτήσεις υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, οι οποίες θα υποβληθούν εντός του έτους 2021, σύμφωνα με την παράγραφο 68 του άρθρου 72 η οποία προστέθηκε με το άρθρο 34 του Ν. 4797/2021, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης ορίζεται η 31η.5.2021. Η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση επί αυτής, το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου του ίδιου έτους. Για τις αιτήσεις υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, οι οποίες υποβλήθηκαν εντός του έτους 2020 κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 5B, η προθεσμία υποβολής της σχετικής αίτησης ορίζεται στις 30.9.2020. Για όσα φυσικά πρόσωπα πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 5B και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του φορολογικού έτους 2019, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 υποβάλλεται μέχρι και την 31η Οκτωβρίου 2020. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 5B καταβάλλεται εφάπαξ εντός τριάντα (30) ημερών από την έγκριση της αίτησης του φορολογούμενου.

Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους.

β) Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1.

γ) Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας.

4. Η εφαρμογή του παρόντος αρχίζει από το επόμενο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος είναι δυνατή για τα προσεχή δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν καταβάλλει ολόκληρο το ποσό του οριζόμενου στην παρ. 2 φόρου, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα.

6. Το φυσικό πρόσωπο μπορεί σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές. Σε περίπτωση ανάκλησης, το φυσικό πρόσωπο φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλει την αίτηση ανάκλησης και εφεξής δεν υποχρεούται στην καταβολή του οριζόμενου ποσού φόρου για το έτος αυτό σύμφωνα με την παρ. 2.

7. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 5, υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67.

8. Οι παρ. 1 έως 7 του παρόντος δεν επηρεάζουν την εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων που έχουν κυρωθεί από την Ελλάδα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου.

9. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, η ανάκλησή της, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η καταβολή του φόρου, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 Ν. 4714/2020

1. Με τις διατάξεις του νέου άρθρου 5B που προστίθεται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) του ν. 4172/2013 (Α' 167), συμπληρώνεται το πλαίσιο εναλλακτικής φορολόγησης

εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης που αποκτούν φυσικά πρόσωπα τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, οι νέες διατάξεις παρέχουν τη δυνατότητα σε φυσικά πρόσωπα δικαιούχους σύνταξης που προκύπτει στην αλλοδαπή να υπαχθούν σε εναλλακτική φορολόγηση του εισοδήματός τους αλλοδαπής προέλευσης. Ανάλογες διατάξεις έχουν εισαχθεί τα τελευταία χρόνια και σε άλλα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως η Ιταλία, η Πορτογαλία, η Μάλτα και η Κύπρος. Υπογραμμίζεται ότι με τις προτεινόμενες διατάξεις το φυσικό πρόσωπο υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του προτεινόμενου άρθρου 5B προβλέπεται ότι ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, δικαιούχος εισοδήματος από σύνταξη κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 του ΚΦΕ, που προκύπτει στην αλλοδαπή, ο οποίος μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, δύναται να υπαχθεί σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα. Δεν απαιτείται άλλη προϋπόθεση για τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας, αλλά προκειμένου το φυσικό πρόσωπο να μπορεί να αποδείξει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα σε περίπτωση αμφισβήτησης από το κράτος προέλευσης, θα πρέπει να πληροί τους όρους του άρθρου 4 ΚΦΕ και συνεπώς να προκύπτει ότι έχει καταστήσει την Ελλάδα κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.

Το φυσικό πρόσωπο, με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά την έννοια των Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος που έχει συνάψει η Ελλάδα.

Τα φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του νέου άρθρου 5B δεν μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 5Α.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5B του ΚΦΕ προβλέπεται ότι, εφόσον γίνει δεκτή η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος αυτοτελώς φόρο, με συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) για το σύνολο του εισοδήματός του που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, εκπίπτει από τον φόρο της παραγράφου αυτής με βάση τις κείμενες διατάξεις του ΚΦΕ, ήτοι μέχρι τον φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Τυχόν υπερβάλλον ποσό φόρου δεν επιστρέφεται. Για κάθε φορολογικό έτος και καθ' όλη τη διάρκεια υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, ο φόρος καταβάλλεται κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα του προσώπου που έχουν υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου για το εισόδημα αυτό. Επομένως, το εν λόγω εισόδημα απαλλάσσεται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ. Ωστόσο, το φυσικό πρόσωπο δεν απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5B του ΚΦΕ προβλέπεται ότι η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο υποβάλλεται από το φυσικό πρόσωπο

στη φορολογική Διοίκηση [Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)] μέχρι τις 31 Μαρτίου έκαστου φορολογικού έτους. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους.

Η φορολογική Διοίκηση, ήτοι η ΑΑΔΕ εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία εγκρίνει ή απορρίπτει την αίτηση εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης.

Στην αίτησή του το φυσικό πρόσωπο δηλώνει το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η ΑΑΔΕ ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογούμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, όπως αυτές ισχύουν.

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5B του ΚΦΕ, η μέγιστη διάρκεια υπαγωγής στην εναλλακτική φορολόγηση του εισοδήματος αλλοδαπής ορίζεται σε δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη, αρχομένης από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό της υποβολής της αίτησης του φυσικού προσώπου. Η δεκαπενταετής διάρκεια υπαγωγής δεν υπόκειται σε παράταση, σύντμηση ή κατάργηση.

Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5B του ΚΦΕ ορίζεται ότι η μη καταβολή εξ ολοκλήρου του ποσού φόρου της παρ. 2 του άρθρου αυτού σε κάποιο φορολογικό έτος συνεπάγεται την υπαγωγή του φορολογούμενου στις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ για τη φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματός του. Την ίδια συνέπεια έχει και η ρητή ανάκληση εκ μέρους του φυσικού προσώπου της υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος, η οποία προβλέπεται στην παρ. 6 του ίδιου άρθρου.

Με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 5B του ΚΦΕ ορίζεται ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5, υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 του ΚΦΕ.

Με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 5B του ΚΦΕ ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν επηρεάζουν την εφαρμογή των εν ισχύ διεθνών συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου (ΣΑΔΦ). Επισημαίνεται ότι οι ΣΑΔΦ, σύμφωνα και με την Πρότυπη Φορολογική Σύμβαση του ΟΟΣΑ, συνήθως επιφυλάσσουν δικαίωμα φορολόγησης των συντάξεων του δημοσίου τομέα στο κράτος πηγής. Επομένως, για τις συντάξεις που καταβάλλονται από αντισυμβαλλόμενο κράτος λόγω προηγούμενης υπηρεσίας στον δημόσιο τομέα, κατά κανόνα θα εξακολουθεί να παρακρατείται φόρος στο κράτος πηγής και μετά από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του φορολογούμενου. Αντιθέτως, οι λεγόμενες «ιδιωτικές» συντάξεις, εφόσον προβλέπεται στις ΣΑΔΦ αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του κράτους κατοικίας, θα φορολογούνται μόνο βάσει του συντελεστή που προβλέπεται στο άρθρο 5B.

Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 5B του ΚΦΕ προβλέπεται η έκδοση κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίζονται η διαδικασία μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας και υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, η ανάκλησή της, η καταβολή του φόρου, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

2. Με τη νέα διάταξη που προστίθεται μετά το τρίτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ, διευκρινίζεται ότι οι φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5B του ΚΦΕ υπο-

χρεούνται να δηλώνουν τόσο τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην ημεδαπή, όσο και αυτά που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ & ΑΑΔΕ Α. 1217/ 28.9.2020.- Διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, περί εναλλακτικής φορολόγησης εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, ν. 4093/2012 και ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α' 167) και ειδικότερα του άρθρου 5B, του τετάρτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 67 και της παρ. 51 του άρθρου 72 αυτού, όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 14 του ν. 4714/2020 (Α' 148), καθώς και του άρθρου 9 αυτού, όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1 **Σκοπός**

Η παρούσα απόφαση εκδίδεται κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της παρ. 9 του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4714/2020 (Α' 148), για τον καθορισμό της διαδικασίας υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου αυτού, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, την ανάκλησή της, την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, την καταβολή του φόρου, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Άρθρο 2

Αρμόδια Υπηρεσία

1. Αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση, έγκριση, απόρριψη της αίτησης για υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 για την υποβολή και εξέταση των σχετικών δικαιολογητικών, για την υποβολή αίτησης ανάκλησης, για την παρακολούθηση της καταβολής του φόρου, καθώς και για τη συμπλήρωση της σχετικής ηλεκτρονικής εφαρμογής, ορίζεται η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής της Α.Α.Δ.Ε. Η Δ.Ο.Υ. αυτή, μετά την έγκριση της σχετικής αίτησης, ενημερώνει άμεσα το τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον Τομέα της Φορολογίας της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ σχετικά με το κράτος της τελευταίας φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013.

2. Αρμόδια υπηρεσία για την ενημέρωση των φορολογικών αρχών του κράτους στο οποίο το φυσικό πρόσωπο που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 είχε την τελευταία φορολογική του κατοικία μέχρι την υποβολή της αίτησής του, σχετικά με τη μεταφορά αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται το Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον Τομέα της Φορολογίας της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ.

Άρθρο 3

**Προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013
και απαιτούμενα δικαιολογητικά**

1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013, το φυσικό πρόσωπο, δικαιούχος εισοδήματος από σύνταξη, σύμφωνα με το άρθρο 12 του νόμου αυτού, που προκύπτει στην αλλοδαπή, το οποίο μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, υπάγεται σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 5 της παρούσας, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα.

2. Για την απόδειξη της ιδιότητας του δικαιούχου εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, απαιτείται η προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου από τον ασφαλιστικό φορέα ή άλλη δημόσια αρχή ή επαγγελματικό ταμείο ή ασφαλιστική εταιρία, από το οποίο να προκύπτει η καταβολή σύνταξης, στην αλλοδαπή, από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, ή η καταβολή ασφαλισματος (εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής) στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

Η πλήρωση της προϋπόθεσης της περίπτωσης α' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, διαπιστώνεται με βάση τα αρχεία που τηρούνται στη Φορολογική Διοίκηση.

Ειδικότερα, εάν το φυσικό πρόσωπο αιτείται για πρώτη φορά την απόδοση ΑΦΜ, ή εάν εμφανίζεται στα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής τα πέντε (5) από τα έξι (6) προηγούμενα έτη πριν από την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του δεν απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών.

Σε περίπτωση που από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης δεν προκύπτει η φορολογική κατοικία του φορολογουμένου στην αλλοδαπή, για τα πέντε (5) από τα έξι (6) προηγούμενα έτη πριν την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, τότε απαιτείται να προσκομίσει, για καθένα από τα έτη για τα οποία δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος ήταν κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα), συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1497/1984 (Α' 188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (Κανονισμός ΕΕ 2016/1191, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση) και θα γίνονται δεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα από αντίγραφα αυτών που επικυρώνονται από δικηγόρους, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περ. β' της παρ. 2 του

άρθρου 11 του ν. 2690/1999 (Α'45), όπως ισχύει, ή επικυρωμένα από το πρωτότυπο αντίγραφο αυτών από συμβολαιογράφους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ή από πρόσωπο, αρχή ή υπηρεσία που από το νόμο έχει τη δυνατότητα αυτή.

Για τα πρόσωπα, τις Υπηρεσίες και τους φορείς που διενεργούν μεταφράσεις, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, ισχύουν τα αναφερόμενα στο υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της ΑΑΔΕ.

Από τη διαδικασία θεώρησης και μετάφρασης εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές ισχύουν για τα κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/1999, ΠΟΛ.1092/2005, ΠΟΛ.1210/2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος. Επίσης εξαιρούνται από τη θεώρηση με τη σφραγίδα της Χάγης τα έγγραφα και οι πράξεις τα οποία αφορούν στη φορολογική κατοικία (και συνεπώς και τα ΠΦΚ) εφόσον εκδίδονται από τις χώρες (πλέον της Κύπρου) που αναφέρονται στο με υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Δ 1172275 ΕΞ 2017 έγγραφο.

4. Σύμφωνα με την προϋπόθεση β' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, απαιτείται το φυσικό πρόσωπο να μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του από κράτος με το οποίο να είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα. Η συνδρομή της προϋπόθεσης αυτής εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2.

5. Το φυσικό πρόσωπο που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013. Επίσης, εάν το φυσικό πρόσωπο έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α του ν. 4172/2013 δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του 5B διότι δεν πληρείται η πρώτη προϋπόθεση περί κατοίκου αλλοδαπής.

6. Το φυσικό πρόσωπο, με τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά την έννοια των Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.

Άρθρο 4

Διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013

1. Το φυσικό πρόσωπο, προκειμένου να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και να υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά τις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 υποβάλλει αίτηση, το αργότερο έως την 31η του μηνός Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους, στο Τμήμα Γ1' - Εφαρμογής Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

Με την ανωτέρω αίτηση ο αιτών συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 3 της παρούσας. Εντός της ίδιας προθεσμίας υποβάλλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της παρούσας και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους.

Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτηση του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του.

Αιτήσεις που υποβάλλονται μετά την 31η Μαρτίου του εκάστοτε φορολογικού έτους, γίνονται δεκτές και εξετάζονται για την υπαγωγή του φορολογούμενου στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή για το επόμενο φορολογικό έτος.

2. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, αφού παραλάβει την ως άνω αίτηση και δικαιολογητικά, οφείλει να συμπληρώσει την σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή ακολουθώντας τις οδηγίες της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής

Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε. Η σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή συμπληρώνεται σε όλα στάδια της διαδικασίας υπαγωγής των φορολογουμένων στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013.

3. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, εξετάζει την αίτηση εντός εξήντα (60) ημερών και, εφόσον διαπιστώσει τυχόν ελλείψεις, ενημερώνει τον αιτούντα για τη συμπλήρωση ή την υποβολή των ορθών δικαιολογητικών. Εντός της ίδιας προθεσμίας εκδίδει απόφαση, με την οποία εγκρίνει ή απορρίπτει την αίτηση, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 3 της παρούσας. Με την έγκριση της αίτησης, το φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του και για δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη συνολικά και ορίζει διεύθυνση κατοικίας στην Ελλάδα. Η ως άνω Δ.Ο.Υ. στη ρητή εγκριτική της απόφαση για υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 τον ενημερώνει ότι η υπαγωγή αυτή λύεται πέραν των ετών αυτών και εφεξής ο φορολογούμενος φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του βάσει των γενικών διατάξεων του ν. 4172/2013.

4. Η αίτηση παραλαμβάνεται ακόμα και αν δεν συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά κατά το χρόνο υποβολής της. Το φυσικό πρόσωπο πρέπει να προσκομίσει τα σχετικά προβλεπόμενα δικαιολογητικά προς συμπλήρωση του φακέλου του εντός της προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών που προβλέπεται από το νόμο για την έκδοση της απόφασης.

5. Η αίτηση και τα δικαιολογητικά υποβάλλονται με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (ο κατάλογος των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου των αρμοδίων υπηρεσιών της ΑΑΔΕ για την αποστολή των ως άνω μηνυμάτων δημοσιοποιείται στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ (www.aade.gr) ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά είτε με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Ημερομηνία υποβολής της αίτησης θεωρείται η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αντίστοιχα. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου, αποτελεί γι' αυτόν αποδεικτικό υποβολής της αίτησης και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

Η απόφαση για την έγκριση μπορεί να αναρτάται μέσω της εφαρμογής «Ψηφιακής Κοινοποίησης» στη θυρίδα του φορολογούμενου στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του myTAXISnet της ΑΑΔΕ υπογεγραμμένη ψηφιακά.

6. Η υπαγωγή ενός φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, δεν επιφέρει αυτοδικαίως την μεταβολή της φορολογικής κατοικίας άλλων προσώπων, που σχετίζονται με αυτόν, πέραν του υπαγόμενου σε αυτές.

Άρθρο 5

Έκδοση πράξεων Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου και Καταβολή του φόρου

1. Εφόσον γίνει δεκτή η αίτηση, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 4 της παρούσας, για την υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει κάθε φορολογικό έτος φόρο που υπολογίζεται με συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) επί του συνόλου του εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, εκτός κι αν αυτό απαλλάσσεται του φόρου στο κράτος κατοικίας δυνάμει διατάξεων των ΣΑΔΦΕ. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, εκπίπτει από τον φόρο της παραγράφου αυτής, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 ή της τυχόν εφαρμοστέας ΣΑΔΦΕ, εφόσον είτε προβλέπεται από τις ΣΑΔΦΕ δικαίωμα φορολόγη-

σης και στα δύο κράτη, είτε δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ με το κράτος πηγής του εισοδήματος.

2. Ο φορολογούμενος, που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση.

3. Για τον ως άνω φορολογούμενο, εκδίδεται μία πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013, για τη συνολική φορολογική του υποχρέωση, που αντιστοιχεί στα εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση.

4. Ο φόρος του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, καταβάλλεται για κάθε φορολογικό έτος σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου εκάστου έτους και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα του προσώπου που έχει υπαχθεί στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης. Για την εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου αυτού, εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4174/2013 ως ισχύουν.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος, και το αργότερο μέχρι την τριακοστή πρώτη (31η) Δεκεμβρίου του έτους αυτού, δεν καταβάλλει ολόκληρο το οριζόμενο στην παράγραφο 1 ποσό φόρου, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του εν λόγω άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του βάσει των γενικών διατάξεων του ν. 4172/2013.

6. Με την καταβολή του ως άνω ποσού φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις της εναλλακτικής φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή. Στο εν λόγω εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43A του ν. 4172/2013.

7. Το φυσικό πρόσωπο που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 δεν απαλλάσσεται από φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

Άρθρο 6

Αίτηση Ανάκλησης

1. Το φυσικό πρόσωπο δύναται, σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 της παρούσας περιόδου υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος του στην αλλοδαπή, να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές.

Η αίτηση ανάκλησης υποβάλλεται από τον φορολογούμενο μέχρι την 31η του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους για το οποίο ζητείται ανάκληση της υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος του στην αλλοδαπή, και ενημερώνεται από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής η σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 4 της παρούσας.

2. Σε περίπτωση ανάκλησης, το φυσικό πρόσωπο υπάγεται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβάλλει την αίτηση ανάκλησης και εφεξής δεν υποχρεούται στην καταβολή του οριζόμενου ποσού φόρου της παρ. 1 του άρθρου 5 της παρούσας. Εκ νέου υπαγωγή του φυσικού προσώπου στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 δεν είναι δυνατή.

Άρθρο 7

Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

1. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, το οποίο τυχόν προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, υποβάλλεται και η καταβολή του φόρου διενεργείται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 του ν. 4172/2013, ενώ για τα εισοδήματα που

προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση υφίσταται υποχρέωση δήλωσης τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, αλλά η καταβολή του φόρου θα διενεργηθεί με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 5 της παρούσας.

2. Για τα πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013, ως προς την παραλαβή φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων, ισχύουν τα οριζόμενα στην περ. 121 της υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», όπως εκάστοτε ισχύει.

Άρθρο 8

Πρώτο έτος εφαρμογής

1. Ειδικά για τις αιτήσεις υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης που προκύπτει στην αλλοδαπή, οι οποίες θα υποβληθούν εντός του έτους 2020, η προθεσμία υποβολής της σχετικής αίτησης και των συνυποβαλλόμενων δικαιολογητικών, ορίζεται μέχρι τις 30.9.2020.

Αιτήσεις που υποβάλλονται μετά τις 30.9.2020, γίνονται δεκτές και εξετάζονται προκειμένου για την υπαγωγή του φορολογούμενου στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή για το επόμενο φορολογικό έτος.

Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, εξετάζει τις ως άνω αιτήσεις και εκδίδει απόφαση έως την 27η Οκτωβρίου 2020, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 3 της παρούσας.

2. Για όσα φυσικά πρόσωπα πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της παρούσας και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του φορολογικού έτους 2019, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 υποβάλλεται μέχρι και την 31η Οκτωβρίου 2020. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 5 της παρούσας καταβάλλεται εφάπαξ εντός (30) ημερών από την έγκριση της αίτησης του φορολογούμενου, ήτοι μέχρι την 26η Νοεμβρίου 2020.

Σε περίπτωση που έχουν ήδη υποβληθεί και εκκαθαριστεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεδομένου ότι συντρέχει λόγος επανεκκαθάρισης, προκειμένου για την εναλλακτική φορολόγηση του εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν στα προηγούμενα άρθρα, οι φορολογούμενοι υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις χειρόγραφα (χωρίς να παρεμβαίνουν σε κάποιο από τα πεδία αυτής, με την ένδειξη στο σώμα της δήλωσης: «ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ» βάσει του άρθρου 5B του ΚΦΕ) στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. της αρχικής δήλωσης μέχρι την ως άνω οριζόμενη προθεσμία χωρίς την επιβολή κυρώσεων, προσκομίζοντας την εγκριτική απόφαση της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής. Σε περίπτωση που έχει ήδη καταβληθεί αχρεώστητα φόρος, θα ακολουθείται, επίσης, η ίδια διαδικασία μέσω της υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων χειρόγραφα.

3. Οι αιτήσεις για το τρέχον έτος που αφορούν μεταφορά της φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2020, παραλαμβάνονται ακόμα και αν δεν συνοδεύονται από τα πρωτότυπα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 3 της παρούσας σχετικά δικαιολογητικά κατά το χρόνο υποβολής της, εφόσον υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση με την οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι πληροί τις προϋποθέσεις και ότι αδυνατεί να τα προσκομίσει με τον προβλεπόμενο τρόπο, και κατά τα διεθνή νόμιμα, λόγω του ότι οι αντίστοιχες υπηρεσίες βρίσκονται σε αναστολή ή περιορισμό της λειτουργίας τους λόγω των συνεπειών της πανδημίας του COVID-19. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει τα δικαιολογητικά όπως προβλέπεται στην παρ. 2 του

άρθρου 3 της παρούσας προς συμπλήρωση του φακέλου του σε εύλογο χρόνο και το αργότερο μέχρι και 30 Νοεμβρίου 2020.

Άρθρο 9
Έναρξη ισχύος

1. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετά και δεν επηρεάζουν την εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων που έχουν κυρωθεί από την Ελλάδα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου.
2. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν από την ημερομηνία δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
3. Η Απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4215 Β'/29.9.2020)

ΑΡΘΡΟ 5Γ⁽¹⁾

ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΣΤΗΝ ΗΜΕΔΑΠΗ, ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΟΥ ΜΕΤΑΦΕΡΟΥΝ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΤΟΥΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1. Ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπάγεται σε φορολόγηση, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα,

β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα,

γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και

δ) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία.

2. Εφόσον η αίτηση του φορολογούμενου σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παρ. 3 γίνει δεκτή, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος, επιφυλασσομένων των παρ. 60 και 61 του άρθρου 72. Για την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου του φυσικού προσώπου έχει εφαρμογή το άρθρο 67.

3.⁽²⁾ Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει χώρα μέχρι και την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το έτος ανάληψης υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού. Η αίτηση δύναται να υποβάλλεται και εντός του επόμενου από την ανάληψη υπηρεσίας έτους και κρίνεται για υπαγωγή στο έτος αυτό.

(1) Το άρθρο 5Γ του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 και ισχύει από 1.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 81 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 3 του άρθρου 5Γ του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 53 του ν. 4916/2022 και ισχύει για αιτήσεις για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που έλαβαν χώρα από την 1η.1.2022 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που τροποποιήθηκε είχαν ως εξής: «3. Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας για την υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο εντός του έτους ανάληψης της υπηρεσίας του σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 1 και όχι πέραν της 31ης Ιουλίου του έτους αυτού.

Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1.

Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογούμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, όπως αυτές ισχύουν.»

Για ανάληψη υπηρεσίας που λαμβάνει χώρα μετά την 2α Ιουλίου του εκάστοτε έτους, η αίτηση για υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου υποβάλλεται για το επόμενο έτος από την ανάληψη υπηρεσίας και μέχρι το τέλος του έτους αυτού.

Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της αίτησης η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση, με την οποία την εγκρίνει ή την απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1.

Εάν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά προσκομισθούν μέχρι την 31η Μαρτίου του επόμενου από την υποβολή του αιτήματος έτους, η απόφαση απόρριψης της αίτησης λόγω μη προσκόμισης των απαιτούμενων δικαιολογητικών ανακαλείται, η αίτηση επανεξετάζεται και εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση νέα απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την προσκόμιση των δικαιολογητικών. Ειδικά για το έτος 2022 τα δικαιολογητικά του προηγούμενου εδαφίου επιτρέπεται να προσκομισθούν μέχρι και την 29η Απριλίου 2022.

Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι την υποβολή της αίτησής του. Η Φορολογική Διοίκηση ενημερώνει τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού σχετικά με τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του εν λόγω φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, όπως αυτές ισχύουν.

4. Οι διατάξεις του παρόντος έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου σύμφωνα με την παρ. 3 και λήγει μετά το πέρας επτά (7) συνολικά φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος δεν δύναται να παραταθεί πέραν των επτά (7) φορολογικών ετών.

5. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν πληροί τις προϋποθέσεις των περ. γ' και δ' της παρ. 1, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα.

6.⁽¹⁾ Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται αποκλειστικά για την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας.

7.⁽²⁾ Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Το πενήντα τοις εκατό (50%)

(1) Η παράγραφος 6 του άρθρου 5Γ του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 53 του ν. 4916/2022 και ισχύει για αιτήσεις για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που έλαβαν χώρα από την 1η.1.2022 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που τροποποιήθηκε είχε ως εξής: «6. Οι παρ. 1 έως και 6 εφαρμόζονται αποκλειστικά για την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας.»

(2) Η παράγραφος 7 του άρθρου 5Γ του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 53 του ν. 4916/2022 και ισχύει για αιτήσεις για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που έλαβαν χώρα από την 1η.1.2022 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που τροποποιήθηκε είχε ως εξής: «7. Οι παρ. 1 έως και 5 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός τους από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για επτά (7) συναπτά φορολογικά έτη. Η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας για την υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση από το φυσικό πρόσωπο εντός του φορολογικού έτους έναρξης των εργασιών του στην Ελλάδα και όχι πέραν της 31ης Ιουλίου του έτους αυτού.»

του εισοδήματός τους από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για επτά (7) συναπτά φορολογικά έτη. Η αίτηση για την υπαγωγή στις διατάξεις της παρούσας παραγράφου υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 και ως ανάληψη υπηρεσίας νοείται η έναρξη εργασιών.

8. ⁽¹⁾Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύνανται να παρατείνονται οι προθεσμίες υποβολής των αιτήσεων των παρ. 3 και 7, να καθορίζονται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, τα δικαιολογητικά για την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων του παρόντος, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ:

ΑΠΟΦ. ΥΠ/ΚΩΝ & ΑΑΔΕ Α. 1087/15.4.2021.- Διαδικασία και προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α' 167), περί ειδικού τρόπου φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, ν. 4093/2012 και ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α' 167) και ειδικότερα του άρθρου 5Γ, της περ. ι' του άρθρου 33 και της παρ. 62 του άρθρου 72 αυτού, όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 (Α' 242).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σκοπός

Η παρούσα απόφαση εκδίδεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ΚΦΕ), όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 (Α' 242), για τον καθορισμό της διαδικασίας υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου αυτού, συμπεριλαμβανομένης της διαδικασίας μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, του προσδιορισμού της αρμόδιας υπηρεσίας για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τον ορισμό των δικαιολογητικών που συνοδεύουν την αίτηση, των δικαιολογητικών για την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, καθώς και για τη ρύθμιση κάθε άλλου αναγκαίου θέματος ή λεπτομέρειας για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

(1) Η παράγραφος 8 του άρθρου 5Γ του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του ν. 4916/2022 και ισχύει για αιτήσεις για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που έλαβαν χώρα από την 1η.1.2022 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που τροποποιήθηκε είχε ως εξής: «8. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος, συμπεριλαμβανομένης της μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας, η αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση και έγκριση της αίτησης, τα δικαιολογητικά που συνοδεύουν την αίτηση, τα δικαιολογητικά για την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων του παρόντος, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα ή λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.»

Άρθρο 2

Αρμόδια Υπηρεσία

1. Αρμόδια υπηρεσία για την υποβολή, εξέταση, έγκριση, απόρριψη της αίτησης για υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για την υποβολή και εξέταση των σχετικών δικαιολογητικών που συνοδεύουν την αίτηση και των δικαιολογητικών για την απόδειξη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου αυτού, καθώς και για την καταχώριση των δεδομένων στη σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή, ορίζεται η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής της ΑΑΔΕ.

2. Αρμόδια υπηρεσία για την ενημέρωση των φορολογικών αρχών του κράτους στο οποίο το φυσικό πρόσωπο που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ είχε την τελευταία φορολογική του κατοικία μέχρι την υποβολή της αίτησής του, σχετικά με τη μεταφορά αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διεθνούς διοικητικής συνεργασίας όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ και ειδικότερα το Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον Τομέα της Φορολογίας. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, μετά την έγκριση της σχετικής αίτησης, ενημερώνει άμεσα το Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον Τομέα της Φορολογίας της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ σχετικά με το κράτος της τελευταίας φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

Άρθρο 3

Προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ και απαιτούμενα δικαιολογητικά

1. Φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπάγεται σε φορολόγηση, όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 5 της παρούσας, για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ, εφόσον σωρευτικά:

α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα,

β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα,

γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και

δ) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μια διετία.

2. Η πλήρωση της προϋπόθεσης της περ. α' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου διαπιστώνεται με βάση τα αρχεία που τηρούνται στη Φορολογική Διοίκηση.

Ειδικότερα, εάν το φυσικό πρόσωπο αιτείται για πρώτη φορά την απόδοση ΑΦΜ, ή εάν εμφανίζεται στα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής τα πέντε (5) από τα έξι (6) προηγούμενα έτη πριν από την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του δεν απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών. Σε περίπτωση που από τα αρχεία της ΑΑΔΕ δεν προκύπτει η φορολογική κατοικία του φορολογουμένου στην αλλοδαπή, για τα πέντε (5) από τα έξι (6) προηγούμενα έτη πριν την αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, τότε απαιτείται να προσκομίσει, για καθένα από τα έτη για τα οποία δεν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία:

(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος ήταν κάτοικος κράτους με το οποίο υφίσταται Σύμβαση

Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα), συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

(γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1497/1984 (Α' 188), θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (Κανονισμός ΕΕ 2016/1191, Κανονισμός 650/ 2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση) και θα γίνονται δεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα από αντίγραφα αυτών που επικυρώνονται από δικηγόρους, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2690/1999 (Α' 45), όπως ισχύει, ή επικυρωμένα από το πρωτότυπο αντίγραφα αυτών από συμβολαιογράφους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ή από πρόσωπο, αρχή ή υπηρεσία που από το νόμο έχει τη δυνατότητα αυτή.

Για τα πρόσωπα, τις Υπηρεσίες και τους φορείς που διενεργούν μεταφράσεις, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, ισχύουν τα αναφερόμενα στο υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της ΑΑΔΕ.

Από τη διαδικασία της επικύρωσης κατά τα διεθνή νόμιμα και της μετάφρασης εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές ισχύουν για τα κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/1999, ΠΟΛ.1092/2005, ΠΟΛ.1210/2015 εγκυκλίους, αντίστοιχα, για κάθε κράτος. Επίσης, εξαιρούνται από την επισημείωση με τη σφραγίδα apostille τα έγγραφα και οι πράξεις, τα οποία αφορούν στη φορολογική κατοικία (και συνεπώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας), εφόσον εκδίδονται από τις χώρες, που έχουν επικυρώσει τη «Σύμβαση που απαλλάσσει από την επικύρωση ορισμένες πράξεις και έγγραφα» (κυρωτικός ν. 4231/2014 (Α' 19), σχετ. υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Δ 1172275 ΕΞ 2017/16.11.2017 έγγραφο), καθώς και από την Κύπρο (σχετ. υπό στοιχεία 1122798/1216/0006Δ/10.1.2008 έγγραφο).

4. Σύμφωνα με την προϋπόθεση β' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, απαιτείται το φυσικό πρόσωπο να μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του από κράτος-μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα. Η συνδρομή της προϋπόθεσης αυτής εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας.

5. Σύμφωνα με την προϋπόθεση γ' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, απαιτείται το φυσικό πρόσωπο να παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα.

Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα περιλαμβάνονται και τα γραφεία του α.ν. 89/1967 (Α' 132), στα οποία μπορούν να απασχολούνται τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στη χώρα μας προκειμένου για την

υπαγωγή τους στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Για την απόδειξη της προϋπόθεσης αυτής απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών, όπως ενδεικτικά κατά περίπτωση μπορεί να είναι: σύμβαση εργασίας ορισμένου ή αορίστου χρόνου, σύμβαση με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, τον χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, το έντυπο αναγγελίας πρόσληψης, δημοσίευση στο ΓΕΜΗ της πράξης με την οποία το πρόσωπο ορίζεται ως διευθυντής, μέλος Διοικητικού Συμβουλίου εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμβαση παροχής νομικών υπηρεσιών έναντι πάγιας αντιμισθίας.

Εργασιακή σχέση που υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες, οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

6. Για την πλήρωση της προϋπόθεσης δ' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, απαιτείται το φυσικό πρόσωπο να υποβάλλει μαζί με την αίτησή του υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μια διετία αρχής γενομένης από την 1η Ιανουαρίου του πρώτου έτους υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

7. Για την πλήρωση της προϋπόθεσης της πλήρωσης νέας θέσης εργασίας υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του εργοδότη με την οποία θα βεβαιώνεται ότι ο αιτών καλύπτει νέα θέση εργασίας.

8. Ειδικά για φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με σκοπό να ασκήσουν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, προκειμένου να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, απαιτείται, πλέον των ως άνω δικαιολογητικών των παρ. 2 και 6, να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, υποβάλλοντας τα δικαιολογητικά που κατά περίπτωση απαιτούνται σύμφωνα με την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1006/31-12-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει. Τα ίδια δικαιολογητικά προσκομίζονται και στην περίπτωση των φυσικών προσώπων που έχουν κάνει έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης και φορολογούνται ως μισθωτοί με βάση τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ.

9. Φυσικό πρόσωπο που αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, δύναται να υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για το σύνολο των ως άνω εισοδημάτων του, εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του παρόντος άρθρου, για κάθε μία από τις ως άνω κατηγορίες εισοδήματος.

Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις για μία από τις δύο κατηγορίες εισοδήματος, η προβλεπόμενη μείωση της παρ. 1 του άρθρου 5 της παρούσας θα εφαρμόζεται μόνο στην κατηγορία εισοδήματος για την οποία πληρούνται οι προϋποθέσεις.

10. Φυσικό πρόσωπο δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ενώ έχει υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 5Α ή 5Β του ΚΦΕ, και το αντίστροφο, εφόσον κατά τον χρόνο της υπαγωγής πληρούνται οι προϋποθέσεις εκάστου άρθρου.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στις περιπτώσεις που η υπαγωγή γίνει κατά τον ίδιο χρόνο.

11. Φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά την έννοια των Συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.

Άρθρο 4

Διαδικασία υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ

1. Το φυσικό πρόσωπο, προκειμένου να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα

και να υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα στην ημεδαπή κατά τις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, υποβάλλει αίτηση, εντός του έτους ανάληψης της υπηρεσίας του σύμφωνα με την παρ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ ή εντός του έτους έναρξης εργασιών σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, αντίστοιχα, και το αργότερο έως την 31η του μηνός Ιουλίου του έτους αυτού, στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής και ειδικότερα στο Τμήμα Γ1' Εφαρμογής Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής αυτής.

Αιτήσεις που υποβάλλονται μετά την 31η Ιουλίου του εκάστοτε φορολογικού έτους, γίνονται δεκτές και εξετάζονται για την υπαγωγή του φορολογούμενου στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή για το επόμενο φορολογικό έτος. Με την ανωτέρω αίτηση ο αιτών συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 2 έως 8 του άρθρου 3 της παρούσας. Το φυσικό πρόσωπο δηλώνει στην αίτησή του το κράτος στο οποίο είχε την τελευταία φορολογική κατοικία του μέχρι τον χρόνο υποβολής της αίτησής του, καθώς και τη διεύθυνση κατοικίας του στην Ελλάδα.

2. Η αίτηση και τα δικαιολογητικά υποβάλλονται με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά είτε με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της ως άνω υπηρεσίας. Ημερομηνία υποβολής της αίτησης θεωρείται η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αντίστοιχα. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου, αποτελεί γι' αυτόν αποδεικτικό υποβολής της αίτησης και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

3. Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, αφού παραλάβει την ως άνω αίτηση και τα δικαιολογητικά που τη συνοδεύουν, οφείλει να καταχωρήσει τα δεδομένα στη σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή, η οποία και θα παρακολουθείται σε όλο το διάστημα, κατά το οποίο ο φορολογούμενος υπάγεται στο καθεστώς του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

4. Η αίτηση παραλαμβάνεται ακόμα και αν δεν συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά κατά τον χρόνο υποβολής της, εξετάζεται και, εφόσον διαπιστωθούν ελλείψεις, ενημερώνεται άμεσα ο αιτών για τη συμπλήρωση ή την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών εντός της προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών που προβλέπεται από τον νόμο για την έκδοση της απόφασης. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής εκδίδει απόφαση με την οποία εγκρίνει ή απορρίπτει την αίτηση, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 3 της παρούσας, εντός της ως άνω προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών. Με την έγκριση της αίτησης, το φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ, από το φορολογικό έτος υπαγωγής του, όπως αυτό ορίζεται ειδικότερα στην παρ. 1 του παρόντος άρθρου.

Ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ., στη ρητή εγκριτική του απόφαση για την υπαγωγή του φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, τον ενημερώνει ότι μετά την πάροδο των επτά (7) ετών παύει αυτοδίκαια η υπαγωγή του στο άρθρο 5Γ του ΚΦΕ και θα φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις για τη φορολόγηση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτά στην Ελλάδα. Η απόφαση για την

έγκριση μπορεί να αναρτάται μέσω της εφαρμογής «Ψηφιακής Κοινοποίησης» στη θυρίδα του φορολογουμένου στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του myTAXISnet της ΑΑΔΕ, υπογεγραμμένη ψηφιακά.

5. Το φυσικό πρόσωπο που έχει ενταχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν πληροί τις προϋποθέσεις των περ. γ' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 3 της παρούσας, παύει να υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ από το οικείο φορολογικό έτος και εφεξής και φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία ή επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτά στην Ελλάδα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ.

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της περιόδου που ορίζεται στην παρ. 3 του παρόντος άρθρου και για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες, το φυσικό πρόσωπο παύει να παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ ή παύει να ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, συνεχίζει να υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, υπό την προϋπόθεση ότι εντός του ως άνω χρονικού διαστήματος των δώδεκα (12) μηνών θα συνάψει νέα σύμβαση εργασίας (για την οποία θα πληρούνται εκ νέου οι προϋποθέσεις της περ. γ' της παρ. 1 και της παρ. 6 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ) ή θα κάνει νέα έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης και θα ενημερώσει σχετικά την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Σε περίπτωση που φυσικό πρόσωπο παύει να παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, ή παύει να ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες, αίρεται η υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ από το φορολογικό έτος παύσης της εργασιακής σχέσης ή διακοπής άσκησης ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Για το εν λόγω φορολογικό έτος και εφεξής φορολογείται για το σύνολο του εισοδήματός του με βάση τις γενικές διατάξεις και παύουν να ισχύουν τα προβλεπόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 5 της παρούσας. Εφόσον το εν λόγω φυσικό πρόσωπο έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος παύσης της εργασιακής σχέσης ή διακοπής άσκησης ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, υποχρεούται σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προκειμένου για τον προσδιορισμό του φόρου με βάση τα ανωτέρω, άλλως η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα τα προβλεπόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013.

6. Σε κάθε περίπτωση που μεταβάλλεται η θέση εργασίας του υπαχθέντος φυσικού προσώπου στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ο φορολογούμενος ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας για την αλλαγή εργοδότη και υποβάλλει την υπεύθυνη δήλωση εκ μέρους του νέου εργοδότη περί πλήρωσης νέας θέσης εργασίας, προκειμένου να συνεχίσει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του παρόντος άρθρου. Ο φορολογούμενος που έχει υπαχθεί στο άρθρο 5Γ του ΚΦΕ ως μισθωτός και εν συνεχεία απωλέσει την ιδιότητα αυτή αλλά εντός χρονικού διαστήματος δώδεκα (12) μηνών προβεί σε έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης, ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας για τη μεταβολή αυτή, προκειμένου να συνεχίσει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του παρόντος άρθρου. Ομοίως, ο φορολογούμενος ο οποίος υπήχθη στις εν λόγω διατάξεις λόγω έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης, αλλά μεταγενέστερα παύει τη δραστηριότητα αυτή και αναλαμβάνει μισθωτή εργασία, ενημερώνει την αρμόδια υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας για τη μεταβολή αυτή και συνεχίζει να υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. γ' της παρ.

1 και της παρ. 6 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του παρόντος άρθρου.

7. Εκ νέου υπαγωγή του φυσικού προσώπου στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, εάν έχει υπάρξει άρση αυτής, είναι δυνατή, εφόσον η νέα αίτηση υπαγωγής υποβληθεί οποτεδήποτε εντός του χρονικού διαστήματος της παρ. 4 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος παρέμεινε φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δεν εξετάζονται εκ νέου οι προϋποθέσεις των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος κατέστη στο μεταξύ φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, δύναται να υποβάλει αίτηση αλλά θα εξετάζονται εκ νέου όλες οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Σε κάθε μια από τις ως άνω περιπτώσεις, εφόσον γίνει δεκτή η αίτηση, η υπαγωγή θα ισχύει για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως τη συμπλήρωση του ως άνω χρονικού διαστήματος, ήτοι έως τη συμπλήρωση επταετίας από την αρχική υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

8. Η υπαγωγή ενός φορολογούμενου στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, δεν επιφέρει αυτοδικαίως τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας άλλων προσώπων που σχετίζονται με αυτόν, πέραν του υπαγόμενου σε αυτές.

Άρθρο 5

Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος,

έκδοση πράξεων Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου και καταβολή του φόρου

1. Εφόσον γίνει δεκτή η αίτηση, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στην παρούσα, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός του από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος, με την επιφύλαξη της παρ. 50 του άρθρου 72 του ΚΦΕ.

2. Ο φορολογούμενος που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ, και τα τυχόν εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΕ.

3. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογητέο εισόδημα του προσώπου που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΕ, υποβάλλεται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 67 του ΚΦΕ.

4. Για τα πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ως προς την παραλαβή φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων, ισχύουν τα οριζόμενα στην περ. 121 της υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», όπως εκάστοτε ισχύει.

5. Για τον φορολογούμενο που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ εκδίδεται μία πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΕ, για τη συνολική φορολογική του υποχρέωση, που αντιστοιχεί στα εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή και τα οποία υπόκεινται σε ειδική φορολόγηση και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

6. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ, φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει της κατοικίας και του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.

7. Ο φόρος του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ καταβάλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 67 του ΚΦΕ.

8. Το φυσικό πρόσωπο που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ δεν απαλλάσσε-

ται από τον φόρο κληρονομιών ή δωρεών περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή.

Άρθρο 6

Πρώτο έτος εφαρμογής-Μεταβατικές διατάξεις

1. Ειδικά για τις αιτήσεις υπαγωγής στον ειδικό τρόπο φορολόγησης από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, οι οποίες θα υποβληθούν εντός του έτους 2021 και αφορούν ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης που έλαβε χώρα μέχρι τις 31 Ιουλίου του έτους αυτού, η προθεσμία υποβολής της σχετικής αίτησης και των συνυποβαλλόμενων δικαιολογητικών ορίζεται μέχρι τις 30-9-2021.

Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής εξετάζει τις ως άνω αιτήσεις και εκδίδει απόφαση έως την 30ή Νοεμβρίου 2021, με την οποία τις εγκρίνει ή τις απορρίπτει, αναλόγως της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ.

Αιτήσεις που υποβάλλονται μετά τις 30-9-2021, γίνονται δεκτές και εξετάζονται προκειμένου για την υπαγωγή του φορολογούμενου στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή για το επόμενο φορολογικό έτος.

2. Φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και έχουν συνάψει συμβάσεις εργασίας ή έχουν προβεί σε έναρξη εργασιών εντός του φορολογικού έτους 2020 μπορούν να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον ειδικό τρόπο φορολόγησης από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, εφόσον δεν ήταν φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδος τα έτη 2015 έως και 2019.

Για τα πρόσωπα αυτά, εφόσον έχουν αναλάβει τη μισθωτή εργασία ή έχουν προβεί σε έναρξη εργασιών πριν από την έναρξη ισχύος του άρθρου 40 του ν. 4758/2020, ήτοι πριν από τις 4-12-2020, η σύμβαση εργασίας δεν απαιτείται να συνοδεύεται από την υπεύθυνη δήλωση του εργοδότη της παρ. 7 του άρθρου 3 της παρούσας.

Η προθεσμία υποβολής της σχετικής αίτησης και των συνυποβαλλόμενων δικαιολογητικών ορίζεται μέχρι τις 30.09.2021.

Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής εξετάζει τις ως άνω αιτήσεις και εκδίδει απόφαση έως την 30ή Νοεμβρίου 2021. Για τα ως άνω φυσικά πρόσωπα, ακόμη και αν ανέλαβαν εργασία το φορολογικό έτος 2020, η υπαγωγή τους στον ειδικό τρόπο φορολόγησης θα ξεκινήσει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1-1-2021 και εφεξής, και στην υπεύθυνη δήλωση που απαιτείται σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 3 της παρούσας, θα πρέπει να δηλώνεται η πρόθεση του προσώπου για παραμονή στην Ελλάδα για μια διετία, αρχής γενομένης από την 1-1-2021.

3. Οι αιτήσεις των προσώπων των παρ. 1 και 2 του παρόντος άρθρου παραλαμβάνονται ακόμα και αν δεν συνοδεύονται από τα πρωτότυπα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 3 της παρούσας, σχετικά δικαιολογητικά κατά τον χρόνο υποβολής της, εφόσον υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση με την οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι πληροί τις προϋποθέσεις και ότι αδυνατεί να τα προσκομίσει με τον προβλεπόμενο τρόπο, και κατά τα διεθνή νόμιμα, λόγω του ότι οι αντίστοιχες υπηρεσίες βρίσκονται σε αναστολή ή περιορισμό της λειτουργίας τους λόγω των συνεπειών της πανδημίας του COVID-19. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει τα δικαιολογητικά, όπως ορίζονται στις παρ. 2 έως 8 του άρθρου 3 της παρούσας, προς συμπλήρωση του φακέλου του σε εύλογο χρόνο και το αργότερο μέχρι και την 22α Νοεμβρίου του 2021.

Άρθρο 7

Έναρξη ισχύος

1. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2021, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας.

Η Απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1691 Β'/26.4.2021)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 40 Ν. 4758/2020

Με την αξιολογούμενη ρύθμιση συμπληρώνεται το πλαίσιο προσέλκυσης αλλοδαπών φυσικών προσώπων προκειμένου για τη μεταφορά της φορολογικής τους κατοικίας στην Ελλάδα (άρθρα 5Α και 5Β του ΚΦΕ). Το νέο άρθρο 5Γ αναμένεται να λειτουργήσει συνδυαστικά και με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου για την οριστική έξοδο του Ηνωμένου Βασιλείου από την Ευρωπαϊκή Ένωση από την 1η Ιανουαρίου 2021, ως μοχλός προσέλκυσης φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής, με πολλαπλασιαστικά οφέλη για τη Χώρα μας.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του προτεινόμενου άρθρου 5Γ προβλέπεται ότι ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, ο οποίος μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, υπάγεται σε μειωμένη φορολόγηση, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτά στην ημεδαπή κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά: α) δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα επτά (7) από τα οκτώ (8) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, β) μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος μέλος της ΕΕ ή του ΕΟΧ ή από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα, γ) παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12, που ασκείται είτε σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είτε σε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και δ) δηλώνει ότι θα παραμείνει στην Ελλάδα τουλάχιστον για μία διετία. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα περιλαμβάνονται και τα γραφεία του α.ν.89/1967, στα οποία μπορούν να απασχολούνται τα φυσικά πρόσωπα που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στη χώρα μας προκειμένου για την υπαγωγή τους στις διατάξεις του άρθρου αυτού.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν. 4916/2022

Επιδιώκεται η παράταση της προθεσμίας υποβολής της αίτησης υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) γενικά και ειδικότερα στο έτος 2021 και η ρύθμιση της ανάκλησης απορριπτικής απάντησης της φορολογικής διοίκησης, σε περίπτωση προσκόμισης εκ των υστέρων των απαιτούμενων δικαιολογητικών από το φυσικό πρόσωπο.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2015/21.1.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων των άρθρων 40, 54, 55 και 57 του ν.4758/2020 (Α' 242/4.12.2020) «Περιστολή του λαθρεμπορίου Κύρωση του Πρωτοκόλλου για την εξάλειψη του παράνομου εμπορίου καπνού, διατάξεις περί κοινωφελών περιουσιών και σχολαζουσών κληρονομιών, διατάξεις για τα τέλη κυκλοφορίας και τα τέλη ταξινόμησης, κίνητρα για την προσέλκυση φορολογικών κατοίκων και άλλες διατάξεις».

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 80)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2224/1.12.2021.- Παροχή διευκρινίσεων για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α' 167).

Κατόπιν ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με τα ως άνω θέματα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Αναφορικά με την έννοια της νέας θέσης εργασίας

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 (Α' 242), ορίστηκε ειδικός τρόπος φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ορίζεται ότι οι παρ. 1 έως και 6 του ίδιου άρθρου εφαρμόζονται αποκλειστικά για την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας.

3. Με την υπό στοιχεία Α.1087/15-04-2021 (Β 1691) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθορίστηκαν η διαδικασία και οι προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Ειδικότερα, στην παρ. 7 του άρθρου 3 της απόφασης αναφέρεται ότι για την πλήρωση της προϋπόθεσης της πλήρωσης νέας θέσης εργασίας υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του εργοδότη με την οποία θα βεβαιώνεται ότι ο αιτών καλύπτει νέα θέση εργασίας.

4. Για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, διευκρινίζεται ότι νέα θέση εργασίας υφίσταται σε περίπτωση αύξησης (σε απόλυτους αριθμούς) του αριθμού των απασχολούμενων, κατά την ημέρα που το φυσικό πρόσωπο, το οποίο υποβάλει αίτημα υπαγωγής στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, αναλαμβάνει υπηρεσία στο ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή στη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα και εφόσον δεν μειωθεί ο αυξημένος αριθμός θέσεων εργασίας για τουλάχιστον ένα έτος από την ημερομηνία αυτή.

Δεν θεωρείται ότι επέρχεται μείωση των θέσεων εργασίας σε περιπτώσεις που η μείωση του αριθμού των εργαζομένων εντός του πιο πάνω διαστήματος, οφείλεται σε οικειοθελή αποχώρηση, εργαζόμενου, λήξη σύμβασης ορισμένου χρόνου, συνταξιοδότηση σε καταγγελία σύμβασης εργασίας πριν τη λήξη της για σπουδαίο λόγο που αφορά τον εργαζόμενο.

Επίσης διευκρινίζεται ότι επέρχεται αύξηση των θέσεων εργασίας στις περιπτώσεις απόσπασης ή δανεισμού εργαζομένου από αλλοδαπή επιχείρηση σε ελληνική επιχείρηση, εφόσον με την εν λόγω σύμβαση (δανεισμού ή απόσπασης) η ελληνική επιχείρηση έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της απόσπασης ή του δανεισμού, και η ελληνική επιχείρηση έχει αναλάβει επίσης την υποχρέωση καταβολής του κόστους της μισθοδοσίας του εν λόγω εργαζόμενου.

Η Α.Α.Δ.Ε. δύναται να αναζητά και να επαληθεύει τα στοιχεία για τον ακριβή αριθμό των εργαζομένων, κατά περίπτωση, από τα νομικά πρόσωπα, τις νομικές οντότητες ή τις αλλοδαπές επιχειρήσεις με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς και από άλλες δημόσιες αρχές, όπως το πληροφοριακό σύστημα Εργάνη του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, τον Οργανισμό Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (ΟΑΕΔ), ή το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (ΣΕΠΕ).

5. Με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Περαιτέρω από τη Διοίκηση έγινε δεκτό ότι οι αμοιβές εταιρών και διαχειριστών ΕΠΕ και ΙΚΕ καθώς και οι αμοιβές εκπρόσωπων και εταιρών ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητα τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας και χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (Α.1118/2021 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, ΔΕΑ-ΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015). Συνεπώς και τα ως άνω πρόσωπα δύνανται να υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις υπαγωγής, συμπεριλαμβανομένης και της πλήρωσης της νέας θέσης εργασίας.

Β. Αναφορικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από μισθωτή εργασία του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ και την παρακράτηση φόρου σε αυτό

6. Από το συνδυασμό των διατάξεων των παρ. 2 και 6 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ προκύπτει ότι, εφόσον η αίτηση του φορολογούμενου γίνει δεκτή, το φυσικό πρόσωπο απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος του από μισθωτή εργασία που αποκτά στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος. Περαιτέρω, προκύπτει ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται αποκλειστικά για την πλήρωση νέων θέσεων εργασίας. Κατά συνέπεια, το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος από μισθωτή εργασία που προέρχεται από την πλήρωση της νέας θέσης εργασίας απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, ενώ το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος φορολογείται με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, συναθροιζόμενο με τυχόν λοιπά εισοδήματα που φορολογούνται με την ίδια κλίμακα και η φορολόγησή τους άρχεται εκ του κατώτερου φορολογικού συντελεστή.

7. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τυχόν εισόδημα που αποκτάται από μισθωτή εργασία στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης που δεν πληροί την προϋπόθεση της πλήρωσης νέας θέσης εργασίας φορολογείται στο σύνολό του με τις γενικές διατάξεις.

8. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 59 του ΚΦΕ ορίζεται ότι κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους του, ή υπαλλήλους του υποχρεούται να παρακρατά φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή.

9. Ακόμη, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 59 του ΚΦΕ ορίζεται ότι το εισόδημα που απαλλάσσεται από τον φόρο δεν υπόκειται σε παρακράτηση.

10. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 60 του ΚΦΕ ορίζεται ότι το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος των ημερομισθίων και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο.

11. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από μισθωτή εργασία και έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, απαιτείται να προσκομίσουν στον εκκαθαριστή της μισθοδοσίας τους, την σχετική εγκριτική απόφαση υπαγωγής τους στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, προκειμένου να διενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος τους από μισθωτή εργασία που αποκτούν στην Ελλάδα μέσα στο φορολογικό έτος ενώ για το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) να μην διενεργείται παρακράτηση φόρου.

12. Δεδομένου ότι στην ως άνω εγκριτική απόφαση γίνεται ρητή αναφορά στα στοιχεία συγκεκριμένου εργοδότη ο οποίος βεβαιώνει ότι ο αιτών καλύπτει νέα θέση εργασίας, η κατά τα ανωτέρω αναφερόμενη παρακράτηση φόρου στο πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος διενεργείται αποκλειστικά από τον αναφερόμενο στην απόφαση εργοδότη.

13. Τα παραπάνω αναφερόμενα σχετικά με τη διενεργούμενη παρακράτηση εφαρμόζονται για παρακρατήσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών που διενεργούνται από την έκδοση της παρούσας και μετά.

14. Σε κάθε περίπτωση που μεταβάλλεται η θέση εργασίας του υπαχθέντος φυσικού προσώπου στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, ο φορολογούμενος γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής την αλλαγή εργοδότη και υποβάλλει την υπεύθυνη δήλωση εκ μέρους του νέου εργοδότη περί πλήρωσης νέας θέσης εργασίας, προκειμένου ο φορολογούμενος να συνεχίσει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για τόσα έτη όσα υπολείπονται ως

τη συμπλήρωση των επτά (7) ετών. Αντίγραφο της εν λόγω γνωστοποίησης, κατόπιν αποδοχής της από την ως άνω Δ.Ο.Υ., προσκομίζεται στον νέο εκκαθαριστή μισθοδοσίας προκειμένου να διενεργείται η παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 11 της παρούσας.

Γ. Αναφορικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ και την παρακράτηση φόρου σε αυτό

15. Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα στην παρ. 6 της παρούσας ισχύουν και για την φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του 5Γ του ΚΦΕ, δηλαδή το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, ενώ το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) φορολογείται με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, συναθροζόμενο με τυχόν λοιπά εισοδήματα που φορολογούνται με την ίδια κλίμακα και η φορολόγησή τους άρχεται εκ του κατώτερου φορολογικού συντελεστή.

16. Με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ΚΦΕ ορίζεται ότι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

17. Περαιτέρω, από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ προβλέπεται ότι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή παρακράτησης είκοσι τοις εκατό (20%).

18. Κατόπιν των ανωτέρω, στην περίπτωση φυσικού προσώπου που έχει κάνει έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης, έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ και αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για την παρακράτηση φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ΚΦΕ και οι οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1120/2014 εγκύκλιο, ήτοι διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) σύμφωνα με την περ. δ' παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ επί των συνολικών ακαθάριστων αμοιβών (και όχι επί του πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών).

19. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που το εισόδημα που αποκτάται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ.

20. Η απαλλαγή της παρ. 7 του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ από τον φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα παρέχεται σε κάθε περίπτωση κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκάστου φορολογικού έτους, που θα υποβάλλει το εν λόγω φυσικό πρόσωπο που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, με την οποία θα προσδιορίζεται η τελική συνολική φορολογική υποχρέωση και ανεξάρτητα από το αν το πρόσωπο αυτό εμπίπτει ή όχι στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ.

Δ. Λοιπά θέματα

21. Διευκρινίζεται ότι για τα φυσικά πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ

του ΚΦΕ, το πραγματικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως προβλέπεται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης β' της παρ. 6 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, είναι το σύνολο του εισοδήματος που λαμβάνει από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι τόσο το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις όσο και το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος που απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ.

22. Σε συνέχεια των οριζόμενων στην παρ. 4 του άρθρου 4 της υπό στοιχεία Α.1087/2021 (Β' 1691) Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αναφορικά με την δυνατότητα που δίνεται στον φορολογούμενο για μεταγενέστερη συμπλήρωση- προσκόμιση των απαιτούμενων δικαιολογητικών, διευκρινίζεται ότι προκειμένου να γίνει αποδεκτή η αίτηση του φορολογούμενου πρέπει υποχρεωτικά να συνοδεύεται από την υπεύθυνη δήλωση παραμονής του στην Ελλάδα για μια διετία από το έτος υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Επίσης, στην περίπτωση φυσικού προσώπου που παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, η αίτηση πρέπει υποχρεωτικά να συνοδεύεται από υπεύθυνη δήλωση του εργοδότη ότι ο αιτών καλύπτει νέα θέση εργασίας καθώς και από τη σύμβαση ορισμένου ή αορίστου χρόνου, την αναγγελία πρόσληψης, την πράξη ορισμού διευθυντή ή μέλους Δ.Σ. εταιρείας (δημοσιευμένη στο ΓΕΜΗ) ή την σύμβαση παροχής νομικών υπηρεσιών έναντι πάγιας αντιμισθίας, κατά περίπτωση. Στην περίπτωση φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, η αίτηση συνοδεύεται από τη βεβαίωση έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης. Σε περίπτωση που η αίτηση δεν συνοδεύεται από τα κατά τα ανωτέρω ελάχιστα δικαιολογητικά δεν εξετάζεται από τη Φορολογική Διοίκηση. Αιτήσεις που έχουν υποβληθεί έως την έκδοση της παρούσας και δεν συνοδεύονται από τα κατά τα ανωτέρω ελάχιστα δικαιολογητικά, μπορούν να συμπληρωθούν οποτεδήποτε μέχρι το τέλος του έτους, θεωρουμένης στην περίπτωση αυτή ως ημερομηνίας υποβολής της αίτησης της ημερομηνίας συμπλήρωσής της,

23. Τέλος, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι για αιτήσεις που υποβάλλονται μετά την 31η Ιουλίου εκάστου φορολογικού έτους (μετά την 30η Σεπτεμβρίου για το τρέχον φορολογικό έτος) και εξετάζονται για την υπαγωγή του φορολογούμενου στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για το επόμενο φορολογικό έτος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Κατοίκων Ημεδαπής δύναται να εκδίδει την σχετική απόφαση έγκρισης ή απόρριψης έως την 20η Φεβρουαρίου του έτους υπαγωγής.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2029/24.3.2022.- Παροχή συμπληρωματικών διευκρινίσεων για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ν. 4172/2013 (Α' 167).

Κατόπιν ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας και σε συνέχεια της Ε.2224/2021 εγκυκλίου, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Αναφορικά με τον τρόπο προσδιορισμού του τεκμαρτού εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ

1. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 40 του ν.4758/2020 (Α' 242) προστέθηκε περίπτωση ι' στο άρθρο 33 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) με ισχύ από 01.01.2021 σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 81 του ίδιου νόμου, με την οποία ορίζεται ότι δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη προκειμένου για φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ, για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει της κατοικίας ή του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.

2. Περαιτέρω, στην παρ. 6 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1087/2021 (Β'1691) Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό

του τεκμαρτού εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ, φυσικού προσώπου που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει της κατοικίας και του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.

3. Βάσει των ως άνω, διευκρινίζεται ότι για φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ, δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει κατοικίας (κύριας και δευτερευουσών) ή/και επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης (ανεξαρτήτως αριθμού οχημάτων).

Β. Αναφορικά με την έννοια της νέας θέσης εργασίας

4. Για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, διευκρινίζεται ότι νέα θέση εργασίας υφίσταται τόσο σε περίπτωση αύξησης (σε απόλυτους αριθμούς) του αριθμού των απασχολουμένων, κατά την ημέρα ανάληψης υπηρεσίας από το φυσικό πρόσωπο που αιτείται την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, όσο και στην περίπτωση που ο αιτών προσλαμβάνεται για να καλύψει νέα θέση σε υφιστάμενο τμήμα ή σε υφιστάμενη ειδικότητα ή για να καλύψει νέα ειδικότητα ή θέση σε νέο τμήμα στο οργανόγραμμα του ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, ακόμα και αν ο αριθμός των απασχολουμένων συνολικά δεν αυξάνεται. Σε κάθε περίπτωση προϋπόθεση για να πληρούται ο σκοπός της διάταξης του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ για τη δημιουργία της νέας θέσης εργασίας είναι να μην προκύψει ακολούθως μείωση των θέσεων εργασίας της ίδιας ειδικότητας ή των ίδιων καθηκόντων με αυτή που καταλαμβάνει ο υπαχθείς στις διατάξεις, για εύλογο χρονικό διάστημα, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των έξι μηνών.

5. Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση διαδοχικών συμβάσεων ορισμένου χρόνου στον ίδιο εργοδότη, δεν θεωρείται ότι μεταβάλλεται η θέση εργασίας του υπαχθέντος στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ φυσικού προσώπου, το οποίο συνεχίζει να υπάγεται στον ειδικό τρόπο φορολόγησης του άρθρου αυτού.

Από την έκδοση της παρούσας, κάθε άλλη εγκύκλιος με αντίθετο περιεχόμενο ως προς την ερμηνεία της έννοιας της νέας θέσης εργασίας, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, παύει να ισχύει. Τα οριζόμενα στην παρούσα για την έννοια της νέας θέσης εργασίας εφαρμόζονται και για τις περιπτώσεις εργαζομένων που έχουν ήδη υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ.

Γ. Λοιπά θέματα

6. Επισημαίνεται ότι για τον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος επί του οποίου υπολογίζεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως προβλέπεται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης β' της παρ.6 του άρθρου 15 του ΚΦΕ και του τελευταίου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 40 του ΚΦΕ, των φυσικών προσώπων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, τυχόν εισοδήματά τους από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν έχουν υπαχθεί στην εν λόγω διάταξη, καθώς και εισοδήματα από ακίνητη περιουσία, συναθροίζονται με το σύνολο των υπαχθέντων στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ εισοδημάτων τους για τον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος. Η σχετική ερμηνευτική θέση της παρ. 21 της Ε.2224/2021 συμπληρώνεται με την παρούσα.

7. Κατά τα λοιπά θέματα ισχύουν τα αναφερόμενα στην Ε.2224/2021 εγκύκλιο.

ΑΡΘΡΟ 6

ΜΟΝΙΜΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ

1. «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης.

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως:

α) τόπο της διοίκησης,

β) υποκατάστημα,

γ) γραφείο,

δ) εργοστάσιο,

ε) εργαστήριο και

στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

3. Το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών.

4. Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,

β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση,

γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,

δ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση,

ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,

στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α έως ε της, εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

5. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όταν ένα πρόσωπο, εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6, ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, τότε η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα αναφορικά με τις δραστηριότητες που το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της, εκτός αν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που ορίζονται

στην παράγραφο 4, οι οποίες έστω και αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τόπο αυτό μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής.

6. Μία επιχείρηση δεν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αν η δραστηριότητά της περιορίζεται στη διεξαγωγή εργασιών μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιοδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

7. Το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή που διεξάγει εργασίες μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλον τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 2843/2000, άρθρο 28 § 9γ (Τ.Α.ΝΕ.Ο).- Η συμμετοχή στην εταιρεία δεν συνεπάγεται αφ' εαυτής την απόκτηση από το μέτοχο της ιδιότητας κατοίκου Ελλάδας ή μόνιμης εγκατεστημένης στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού για την εφαρμογή φορολογικών διατάξεων.

Νόμος 2992/2002, άρθρο 7 § 21 τελευτ. εδ. (ΑΚΕΣ).- Η απόκτηση μεριδίων συμμετοχής σε Α.Κ.Ε.Σ. δεν συνεπάγεται αφ' εαυτής την απόκτηση από τον μεριδιούχο της ιδιότητας κατοίκου Ελλάδος ή μόνιμης εγκατεστημένης στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού για την εφαρμογή φορολογικών διατάξεων.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν. 4172/2013

Μόνιμη εγκατάσταση.- Με τις διατάξεις του άρθρου 6 ορίζεται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων και περιλαμβάνεται ένας κατάλογος παραδειγμάτων, σε καμία περίπτωση εξαντλητικός, καθένα από τα οποία μπορεί να θεωρηθεί εκ πρώτης όψεως ότι συνιστά περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης χρησιμοποιείται κυρίως για να προσδιοριστεί το δικαίωμα επιβολής της φορολογίας στα κέρδη μιας επιχείρησης σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 του ΚΦΕ. Ακολουθείται το πρότυπο του μοντέλου του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, καθώς και οι σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Επιπλέον με τους ειδικότερους ορισμούς του όρου «μόνιμη εγκατάσταση» του εν λόγω άρθρου καταγράφονται τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά γνωρίσματα για τον προσδιορισμό της έννοιας αυτής, απαραίτητων για την επιβολή του φόρου. Ειδικώς στην περίπτωση του εργοταξίου αναφέρεται ότι για τη θεμελίωση μόνιμης εγκατάστασης του στην Ελλάδα απαιτείται χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών μηνών. Εξυπακούεται ότι η ρύθμιση αυτή αφορά αποκλειστικά εργοτάξια χωρών με τις οποίες η Ελλάδα μας δεν έχει υπογράψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, δεδομένου ότι σε αντίθετη περίπτωση κατισχύουν οι διατάξεις της σύμβασης.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν. 4172/2013

Με το προτεινόμενο άρθρο δίδεται ορισμός της έννοιας «μόνιμη εγκατάσταση», ο οποίος,

συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, βασίζεται στο πρότυπο σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και ο οποίος παρίσταται στενότερος σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 100 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος).

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 2, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, «τόπο της διοίκησης» της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα. Επισημαίνεται η ασυμφωνία της προτεινόμενης ρύθμισης προς αυτή του προτεινόμενου άρθρου 4 παρ. 3 του Νσχ, καθότι τα ίδια πραγματικά περιστατικά (άσκηση διοίκησης της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα) άγουν σε διαφορετικές νομικές συνέπειες, ήτοι σε απόκτηση μόνιμης εγκατάστασης της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, κατά την προτεινόμενη ρύθμιση, ενώ, κατά το άρθρο 4 παρ. 3 του Νσχ, η «άσκηση πραγματικής διοίκησης» της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα συνεπάγεται τον χαρακτηρισμό της ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας.

Επίσης, για λόγους νομοτεχνικής αρτιότητας, θα ήταν σκόπιμο να αναδιατυπωθεί η προτεινόμενη παράγραφος 7 ως εξής: «Μία ασφαλιστική εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εάν εισπράττει ασφάλιστρα ή ασφαλίζει κινδύνους που βρίσκονται στην Ελλάδα μέσω πράκτορα, εκτός από τον πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6».

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2113/22.7.2020.- Εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογικής κατοικίας και μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τον ν. 4172/2013 («Κ.Φ.Ε.») και τους κανόνες των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου («Σ.Α.Δ.Φ.»), και αντιμετώπιση ζητημάτων διασυνοριακών εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις των Σ.Α.Δ.Φ., στο πλαίσιο της κρίσης που προκλήθηκε λόγω της πανδημίας COVID-19.

Γ. Παροχή εργασίας εξ αποστάσεως σε Κράτος διαφορετικό από αυτό της συνήθους εργασίας (π.χ. χρήση της οικίας του υπαλλήλου ως τόπου άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας - «Home office»)

Γ1. Εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας (άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε.)

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 84)

ΑΡΘΡΟ 7

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 2963/2001 (ΦΕΚ 268Α/23.11.2001), άρθρο 13 § 1 (Εισφορά ειδικού σκοπού).- Για την ανανέωση των λεωφορείων και την υλοποίηση έργων υποδομής αστικών και υπεραστικών Κ.Τ.Ε.Λ., καθώς και την ενίσχυση των ασθενέστερων Κ.Τ.Ε.Λ., επιβάλλεται εισφορά πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εισπράξεων των αστικών και υπεραστικών Κ.Τ.Ε.Λ., της Δ.Ε.Α.Σ. ΚΩ και ΡΟΔΑ.

Με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, όπως είχε τροποποιηθεί και ισχύει, η εισφορά του προηγούμενου εδαφίου, ως εισφορά ειδικού σκοπού, δεν υπολογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

ΣΥΜΒ. ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 1222/2017.- Έκτακτη εφάπαξ εισφορά κοινωνικής ευθύνης. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά κοινωνικής ευθύνης στο συνολικό καθαρό εισόδημα οικ. έτους 2009 των νομικών προσώπων που επιβάλλεται με το άρθρο 2 του Ν. 3808/2009, είναι συνταγματική και σύμφωνη με το άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ.

ΣΥΜΒ. ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 1279/2015.- Η πάγια αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης. Η πάγια αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης που καταβάλλεται για αντιμετώπιση δαπανών σε συνέδρια δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα. Η οικονομική παροχή για προώθηση ερευνητικών προγραμμάτων που χορηγείται ως κίνητρο για την αποτελεσματικότερη προώθηση της ακαδημαϊκής έρευνας και δεν καταβάλλεται για την κάλυψη δαπανών, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

ΣΥΜΒ. ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 1026/2013 (7μελούς).- **Ειδικό Ερευνητικό επίδομα.** Το Ειδικό Ερευνητικό επίδομα αποτελεί πρόσθετη αμοιβή των μελών Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. η οποία προσauξάνει το μισθό τους υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος.

ΣΥΜΒ. ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 3872/2013.- Αποζημίωση προερχόμενη από μεταγραφή ποδοσφαιριστή.- Ποσό που έχει ως αιτία καταβολής του τη μεταγραφή ποδοσφαιριστή από τη μία στην άλλη ομάδα, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα διότι στερείται περιοδικότητας και προελεύσεως εκ διαρκούς πηγής.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4172/2013

Φορολογητέο εισόδημα.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 προσδιορίζεται το φορολογητέο εισόδημα και απλοποιείται ο τρόπος εξεύρεσής του κατά τα διεθνή πρότυπα και συγκεκριμένα ορίζεται ότι φορολογητέο εισόδημα είναι αυτό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το ακαθάριστο εισόδημα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7 καθιερώνεται το σύστημα των χωριστών κατηγοριών εισοδήματος που αναγνωρίζει ο παρών Κώδικα και οι οποίες περιγράφονται στα κατ' ιδίαν Κεφάλαια. Η εν λόγω κατηγοριοποίηση των εισοδημάτων ακολουθεί το μοντέλο του ΟΟΣΑ. Συναφώς σημειώνεται ότι κάθε κατηγορία εισοδήματος υπόκειται σε χωριστό φορολογικό συντελεστή και κατά τούτο παύει να ισχύει πλέον η έννοια του συνολικού εισοδήματος.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι σε φόρο υπόκεινται μόνον τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μία από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ό, τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα δεν υπόκειται σε φόρο. Για παράδειγμα οι υποτροφίες ή τα χρηματικά βραβεία που χορηγούνται από το Δημόσιο ή άλλους φορείς δεν υπάγονται σε καμία από τις αναγνωριζόμενες πηγές εισοδήματος και κατά τούτο δεν υπόκεινται σε φόρο. Ομοίως, τα κέρδη των αμοιβαίων κεφαλαίων του ν.3283/2004 και του ν.2778/1999, καθώς και η υπεραξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αυτών από την εξαγορά των μεριδίων τους δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις προβλεπόμενες κατηγορίες εισοδημάτων και για το λόγο αυτό δεν θεωρούνται εισόδημα και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φόρο.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4172/2013

Με το προτεινόμενο άρθρο προσδιορίζεται η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος και καθιερώνεται το σύστημα των χωριστών κατηγοριών εισοδήματος που φορολογούνται βάσει των συντελεστών οι οποίοι προβλέπονται στα άρθρα 15, 29, 40 και 43 του Νσχ.

Όπως έχει επισημανθεί και στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν. 4110/2013, ανακύπτει ζήτημα ως προς το εάν η εφαρμογή διαφορετικής κλίμακας φορολογικών συντελεστών ανά κατηγορία εισοδήματος συνάδει προς τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, υπό την έννοια ότι αυτό το σύστημα φορολογίας, υπό προϋποθέσεις, άγει σε διαφορετική φορολογική επιβάρυνση εισοδημάτων ίδιου ύψους αναλόγως της πηγής από την οποία προέρχονται, καθώς επίσης και σε βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση φορολογουμένων με μικρότερο εισόδημα προερχόμενο από μία πηγή εν σχέσει προς άλλους με μεγαλύτερο εισόδημα, το οποίο προέρχεται από περισσότερες πηγές. Και ναί μεν, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο κοινός νομοθέτης διαθέτει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα, χωρίς να αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, πλην όμως η μεταχείριση αυτή δεν πρέπει να είναι αυθαίρετη, αλλά να στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες υπό τις οποίες τελεί κάθε κατηγορία φορολογουμένων, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (ΣΤΕ 693/2011, 3485/2007, 2974/2001, 497/2000, 444/1995, 1135/1991).

Περαιτέρω, συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση, «σε φόρο υπόκεινται μόνον τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μία από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ό,τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα δεν υπόκειται σε φόρο. Για παράδειγμα οι υποτροφίες ή τα χρηματικά βραβεία που χορηγούνται από το Δημόσιο

ή άλλους φορείς δεν υπάγονται σε καμία από τις αναγνωριζόμενες πηγές εισοδήματος και κατά τούτο δεν υπόκεινται σε φόρο. Ομοίως, τα κέρδη των αμοιβαίων κεφαλαίων του ν.3283/2004 και του ν.2778/1999, καθώς και η υπεραξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αυτών από την εξαγορά των μεριδίων τους δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις προβλεπόμενες κατηγορίες εισοδημάτων και για το λόγο αυτό δεν θεωρούνται εισόδημα και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φόρο». Ανεξαρτήτως του ότι τα ανωτέρω δεν προκύπτουν εμφανώς από το γράμμα των προτεινόμενων ρυθμίσεων, επισημαίνεται ότι η έλλειψη νομοθετικού ορισμού της έννοιας «εισόδημα», σε συνδυασμό με τον, κατά βάση, περιπτωσιολογικό προσδιορισμό των επιμέρους κατηγοριών εισοδήματος, είναι πιθανό να προκαλέσει ερμηνευτικές αμφισβητήσεις ως προς την υπαγωγή σε συγκεκριμένη κατηγορία εισοδήματος (και, κατ' αποτέλεσμα, τη φορολόγηση) εσόδων που δεν κατονομάζονται ρητώς στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ.12Α 1140877/16.10.2014.- Φορολογητέο εισόδημα και προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων πρακτόρων λαχειών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 49)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1047/12.2.2015.- Κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων από 1.1.2014.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 50)

ΕΓΚ. Δ12Α 1142299/22.10.2014.- Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος γραφίστα.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 50)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1094/17.4.2015.- Φορολογική μεταχείριση των υποτροφιών, των χρηματικών βραβείων και των βοηθημάτων - οικονομικών ενισχύσεων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 51)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1064795/11.5.2015.- Διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1234/2014 για την καταβολή επιδόματος βιβλιοθήκης από 1.1.2014 και εφεξής.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 52)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1078315/5.6.2015.- Φορολογική μεταχείριση επιδόματος βιβλιοθήκης που καταβάλλεται από 1.1.2014 και εφεξής.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 53)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β' 1133932/7.9.2016. - Φορολογική μεταχείριση επιστροφής χρημάτων σε καταναλωτές μέσω διαδικτυακής εφαρμογής, λόγω συναλλαγών με συνεργαζόμενες επιχειρήσεις.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 53)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1060761/6.4.2017 .- Έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προέλευσης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 54)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ. Ε. 2135/09.7.2019.-Φορολογική μεταχείριση ποσών που καταβάλλονται σε υπαλλήλους του κλάδου Συμβούλων και Γραμματέων Επικοινωνίας του Υπουργείου Ψηφιακής

Διακυβέρνησης (πρώην Υπουργείου Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης) για δίδακτρα των παιδιών τους με βάση τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν.4339/2015.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 55)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2087/28.4.2021.- Κοινοποίηση της με αριθ. 69/2021 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. για την φορολογική αντιμετώπιση της αποζημίωσης των εξόδων παράστασης που χορηγείται με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 30 και της παρ. Α6 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003, στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους και στα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που φέρουν το βαθμό του Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου, αντίστοιχα.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 92)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2226/3.12.2021.- Παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών για τη φορολογική μεταχείριση της αποζημίωσης εξόδων παράστασης που χορηγείται σε δικαστικούς λειτουργούς και μέλη του κύριου προσωπικού του ΝΣΚ παρελθόντων ετών.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα και σε συνέχεια της Ε.2087/2021 εγκυκλίου μας με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθ. 69/2021 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 30 του ν. 3205/2003 (Α' 297) ορίζεται ότι παρέχεται κατά μήνα αποζημίωση εξόδων παράστασης στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003 ορίζεται ότι παρέχεται κατά μήνα αποζημίωση εξόδων παράστασης στα μέλη του κύριου προσωπικού του Ν.Σ.Κ. που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου.

2. Με την με αριθ. 69/2021 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι η αποζημίωση των εξόδων παράστασης που χορηγείται με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους και στα μέλη του κύριου προσωπικού του Ν.Σ.Κ. που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου, αντίστοιχα, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 7 παρ. 1 και 14 του ν.4172/2013 (Α' 167, ΚΦΕ), ούτε υπόκειται σε εισφορά αλληλεγγύης, ενώ για την εξαίρεσή της από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, δεν απαιτείται η πραγματοποίηση των σχετικών δαπανών να αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά.

3. Τα αναφερόμενα στις προηγούμενες παραγράφους εφαρμόζονται από τότε που τέθηκε σε ισχύ ο ΚΦΕ (ν.4172/2013), ήτοι για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

4. Η τροποποιητική δήλωση για την ανάκληση φορολογικής ύλης υποβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Α' 170, ΚΦΔ), εντός προθεσμίας πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42 του ΚΦΔ, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, που αντιστοιχεί στην φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ η προθεσμία των πέντε (5) ετών παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας εάν, μεταξύ άλλων, υποβληθεί αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

5. Ενόψει των ανωτέρω, οι ως άνω δικαστικοί λειτουργοί και μέλη του ΝΣΚ, οι οποίοι συμπεριέλαβαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα ποσά των εξόδων παράστασης ως φορολογητέα εισοδήματα και φορολογήθηκαν γι' αυτά, δύνανται να υποβάλλουν στις Δ.Ο.Υ., εμπροθέσμως μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2021, τροποποιητικές δηλώσεις για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 για τα οποία δικαιούνται επιστροφής φόρου, καθότι η αξίωσή τους δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, συνυποβάλλοντας και νέες ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών. Οι τροποποιητικές αυτές δηλώσεις υποβάλλονται με τη συμπλήρωση νέων ποσών στους κωδικούς 301-302 του εντύπου Ε1 στους οποίους δεν θα συμπεριλαμβάνεται πλέον η αποζημίωση εξόδων παράστασης (με την προϋπόθεση ότι είχε συμπεριληφθεί στα ποσά που αναγράφονταν στους ίδιους κωδικούς των αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν από τους δικαιούχους για τα ανωτέρω φορολογικά έτη). Για τα φορολογικά έτη 2017 και επόμενα οι φορολογούμενοι συμπεριλαμβάνουν τα ανωτέρω ποσά στους κωδικούς 429-430 του εντύπου Ε1. Οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις συνοδεύονται από υπεύθυνη δήλωση των δικαιούχων με την οποία θα βεβαιώνεται ότι δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή για τον λόγο αυτό.

6. Προκειμένου να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση με βάση τις τροποποιητικές δηλώσεις για τα ανωτέρω φορολογικά έτη, οι εκκαθαριστές αποδοχών οφείλουν να χορηγήσουν στους δικαιούχους νέες ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών για τα έτη αυτά σε έντυπη μορφή, στις οποίες θα αναγράφουν στο σκέλος των αμοιβών που φορολογούνται, τις ορθές ετήσιες αποδοχές των δικαιούχων στις οποίες δεν θα συμπεριλαμβάνονται τα ετήσια ποσά αποζημίωσης εξόδων παράστασης που τους χορηγήθηκαν. Οι ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών, θα συνοδεύονται και από ξεχωριστές Υπηρεσιακές βεβαιώσεις που θα αναγράφουν τα ετήσια ποσά αποζημίωσης εξόδων παράστασης που τους χορηγήθηκαν.

7. Οι τροποποιητικές δηλώσεις και τα ως άνω δικαιολογητικά υποβάλλονται είτε με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. είτε με φυσικό φάκελο που αποστέλλεται ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Ως ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων θεωρείται η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς. Το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου ή το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αποτελεί αποδεικτικό υποβολής των δηλώσεων και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη. Επίσης είναι δυνατή η υποβολή των δηλώσεων και μέσω της ψηφιακής εφαρμογής ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ μου της πλατφόρμας myAADE.gov.gr, όπως και η κατάθεσή τους στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. στο διαδίκτυο (<https://www.aade.gr/menou/aade/epikoiononia>> Στοιχεία Επικοινωνίας Υπηρεσιών ΑΑΔΕ για ραντεβού).

8. Οι κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενες δηλώσεις εκκαθαρίζονται εντός τρίμηνης προθεσμίας από την υποβολή τους. Επισημαίνεται ότι για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν μέχρι το τέλος του έτους 2021 για το φορολογικό έτος 2015, το σχετικό δικαίωμα για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου παραγράφεται στο τέλος του έτους 2022.

9. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων, για τις οποίες η σχετική αξίωση επιστροφής δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή, προς αποφυγή της άσκοπης επιβάρυνσης των διοικητικών υπηρεσιών και των δικαστηρίων, παρέχονται οι ακόλουθες δυνατότητες:

α) Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον υποβληθεί από τον φορολογούμενο δήλωση παραίτησης από την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή.

β) Αν έχει ασκηθεί εμπρόθεσμα δικαστική προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. επίσης ακολουθεί

την παραπάνω διαδικασία, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει δήλωση παραίτησης από το δικόγραφο και από το δικαίωμα της εκκρεμούς δικαστικής προσφυγής του ως προς όλα τα κεφάλαια και αιτήματά της, η οποία κατατέθηκε στο δικαστήριο.

Η διαδικασία που αναφέρθηκε στις προηγούμενες παραγράφους ακολουθείται και στις περιπτώσεις για τις οποίες έχουν υποβληθεί τροποποιητικές δηλώσεις στις Δ.Ο.Υ. για τις οποίες η σχετική αξίωση επιστροφής δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή και δεν έχουν ακόμα εκκαθαρισθεί, εφόσον υποβληθεί υπεύθυνη δήλωση των δικαιούχων με την οποία θα βεβαιώνεται ότι δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή.

Οι εκκρεμείς δηλώσεις που αφορούν στο φορολογικό έτος 2015, με βάση τα ανωτέρω, εκκαθαρίζονται άμεσα και σε κάθε περίπτωση πριν το τέλος τους έτους 2021.

ΑΡΘΡΟ 8

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1 ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της εισπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται.⁽¹⁾ Ειδικά για τις ανεισπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.⁽²⁾

5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προβαίνει σε έναρξη ή παύση εργασιών ή δραστηριοτήτων στη διάρκεια του φορολογικού έτους, το πρώτο φορολογικό έτος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και το τελευταίο φορολογικό έτος αρχίζει την 1η Ιανουαρίου, με την επιφύλαξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 2362/1995 (ΦΕΚ 247Α/27.11.95), άρθρο 4.- Οικονομικό έτος είναι η χρονική περίοδος που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα, τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του Κράτους.

Το οικονομικό έτος αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 33 του ν. 4772/2021 και ισχύει για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που εισπράττονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2021 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου.

(2) Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Κατ' εξαίρεση, για τις ανεισπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο».

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8 Ν. 4172/2013

Φορολογικό έτος.- Με τις διατάξεις του άρθρου 8 ορίζεται η έννοια του φορολογικού έτους που συμπίπτει με το ημερολογιακό και το οποίο, όπως ορίζεται ρητά δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες. Ο όρος «φορολογικό έτος» αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και οικονομικό έτος που χρησιμοποιούσε ο παλιός κώδικας.

Παράλληλα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία διατηρείται η δυνατότητα λήξης του φορολογικού έτους την 30η Ιουνίου ακόμη και σε περίπτωση έναρξης ή παύσης εργασιών.

Κατά παρέκκλιση από το γενικό κανόνα της παραγράφου 1, τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που είναι συνδεδεμένες με αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μπορούν να χρησιμοποιούν διαφορετικό φορολογικό έτος, προκειμένου να καταστεί δυνατή η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Επιπροσθέτως, στην παράγραφο 4 τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξης του εισοδήματος. Ρητή εξαίρεση από το σύστημα αυτό εισάγεται αποκλειστικά για την περίπτωση του εισοδήματος από μισθωτή εργασία σε περίπτωση που ο μισθωτός εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές για οποιονδήποτε λόγο περιλαμβανομένης και της επίσχεσης εργασίας ή της κήρυξης του εργοδότη σε πτώχευση, οπότε ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος του προσδιορίζεται με το σύστημα ταμειακής βάσης, ήτοι ο χρόνος που εισέπραξε τις αποδοχές του. Τέλος, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου τίθεται η διακεκριμένη αναγραφή των καθυστερημένων αυτών αποδοχών στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στο μισθωτό.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8 Ν. 4172/2013

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 1, «το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες». Επίσης, κατά την παράγραφο 5, «σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προβαίνει σε έναρξη ή παύση εργασιών ή δραστηριοτήτων στη διάρκεια του φορολογικού έτους, το πρώτο φορολογικό έτος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και το τελευταίο φορολογικό έτος αρχίζει την 1η Ιανουαρίου, με την επιφύλαξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1». Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς το άρθρο 42 παρ.2 του κ.ν. 2190/1920 περί Α.Ε., συμφώνως προς την οποία «εξαιρετικώς δύναται η πρώτη εταιρική χρήση να ορισθή δια διάστημα μη υπερβαίνον τους είκοσι τέσσερας μήνας» (βλ. και άρθρο 98 παρ. 1 του ν. 4072/2012 για τις Ι.Κ.Ε.).

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 4, «χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του». Επισημαίνεται ότι η προτεινόμενη ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία με τις παραγράφους 14 και 15 του άρθρου 6 και την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (υποπαράγραφος Ε.1. ν. 4093/2012).

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1057684/7.4.2014.- Διαχειριστική περίοδος ατομικής επιχείρησης.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 58)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1034079/29.2.2016.- Φορολογική μεταχείριση και χρόνος κτήσης εισοδημάτων ιατρών από απογευματινά ιατρεία στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 59)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1107932/7.8.2015.- Συγχώνευση επιχειρήσεων - Κατάργηση υπερδωδεκαμήνων χρήσεων. Προθεσμία ολοκλήρωσης μετασχηματισμού με βάση τις διατάξεις των Ν.Δ. 1297/1972 και Ν. 2166/1993.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 59)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1223/8.10.2015.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε.
(ν. 4172/2013)
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 60)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1160573/14.12.2015.- Χρόνος απόκτησης των κερδών (μερισμάτων) των προσωπικών, κ.λπ. εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 65)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1054386/5.4.2016.- Φορολογική μεταχείριση αποζημίωσης απόλυσης, που καταβάλλεται σε δόσεις που αντιστοιχούν σε διαφορετικά έτη.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 66)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1052893/4.4.2016.- Χρόνος φορολόγησης και φορολογική μεταχείριση των claw back και rebate ιατρού που έχει σύμβαση με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 67)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1110012/18.7.2016.- Χρόνος κτήσης του εισοδήματος μισθώτριας εταιρείας που καταβάλλεται βάσει δικαστικής απόφασης και αφορά αναδρομική μείωση μισθωμάτων.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 67)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1071298/6.5.2016. - Συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με το φορολογικό έτος ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4172/2013.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 68)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1063718/20.4.2016. - Χρόνος απόκτησης των κερδών (μερισμάτων) των προσωπικών, κ.λπ. εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, φορολογικού έτους 2014.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 69)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1010732/23.1.2017.- Χρόνος απόκτησης εισοδήματος επιχορηγήσεων που εισπράττουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από φορείς Γενικής Κυβέρνησης.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 70)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1065927/3.5.2017.- Διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στο προσωπικό ανώνυμης εταιρείας με απόφαση έκτακτης

Γενικής Συνέλευσης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 70)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2228/10.12.2021.- Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση διόρθωσης λάθους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 (Α' 251) ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170, ΚΦΔ), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ίδιου πιο πάνω νόμου ορίζεται ότι τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Α'167, ΚΦΕ) ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ίδιου νόμου, οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

5. Επίσης, με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.).

6. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

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

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

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από: α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή

β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

7. Στην υπηρεσία μας έχουν υποβληθεί ερωτήματα σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την επιστροφή εξ αυτής πιστωτικού υπολοίπου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, όταν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, ένα λάθος διορθώνεται μόνο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία του έτους που διαπιστώνεται και όχι σε αυτά που αφορά, με αποτέλεσμα να υπάρχει ασυνέπεια των φορολογικών και των λογιστικών δεδομένων στα προηγούμενα φορολογικά έτη / χρήσεις που το λάθος αφορά.

8. Σύμφωνα με τις αριθμ. 2080/2021 και 2423/2021 γνωμοδοτήσεις του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης της ΕΛΤΕ, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 όσο και τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 που είναι ταυτόσημες, η διόρθωση ενός λάθους γίνεται κατά τον χρόνο που αυτό διαπιστώνεται και αποτυπώνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού. Παρά το γεγονός ότι το λάθος που διαπιστώθηκε αφορά σε προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις και οι σχετικές επιπτώσεις παρουσιάζονται αναδρομικά στις οικονομικές καταστάσεις, οι λογιστικές εγγραφές της διόρθωσης καταχωρίζονται πάντοτε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, την ημερομηνία που γίνεται η διόρθωση με επισήμανση ότι αφορούν διορθώσεις προηγούμενων χρήσεων. Για τη διόρθωση λάθους που έλαβε χώρα σε χρήση προγενέστερη της έναρξης της συγκριτικής περιόδου, απαιτείται διόρθωση σωρευτικά των υπολοίπων έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου. Συνεπώς τα λογιστικά αρχεία της χρήσης που αφορά το λάθος δεν διορθώνονται. Εξάλλου, τροποποίηση των λανθασμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων οπότε έγινε το λάθος δεν προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 4308/2014.

9. Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι είναι επιτρεπτή η συνεπεία διόρθωσης λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στο φορολογικό έτος που αυτό αφορά, με την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, με σκοπό την ορθή απεικόνιση των φορολογικών δεδομένων του έτους αυτού. Η απόκλιση μεταξύ των δεδομένων της φορολογικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και λογιστικών αρχείων του έτους που το λάθος αφορά, αποκαθίσταται στο φορολογικό έτος που το λάθος διαπιστώνεται, αφενός με την αποτύπωσή του στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού και αφετέρου, με την αποτύπωση των επιπτώσεων του λάθους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου. Τούτο διότι, αν και με βάση τις λογιστικές αρχές και διατάξεις η διόρθωση ενός λάθους πραγματοποιείται στο χρόνο που διαπιστώνεται χωρίς διόρθωση των λογιστικών αρχείων και τροποποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της χρήσης που το λάθος αφορά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΦΕ καθιερώνεται ως βασική φορολογική αρχή το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ως προς το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος και η αυτοτέλεια των χρήσεων. Εξάλλου, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ δεν συναρτάται από τις εντός του χρόνου των προθεσμιών των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 παρεμβάσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά αρχεία, και περαιτέρω καμία διάταξη δεν περιορίζει το δικαίωμα της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4308/2014.

10. Για την εφαρμογή των αναφερομένων ανωτέρω, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος συνεπεία διόρθωσης λάθους, κατά τα ανωτέρω, για τη δικαιολόγηση της απόκλισης μεταξύ των δεδομένων της τροποποιητικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναφέρουν στις «Σημειώσεις

του Φορολογούμενου» της «Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα» (έντυπο Ε3) τον λόγο στον οποίο οφείλεται η απόκλιση, καθώς και τον χρόνο που έγινε η διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και περαιτέρω, φυλάσσουν στο αρχείο τους τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τη διόρθωση του λάθους.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 53 του ΚΦΔ.

ΑΡΘΡΟ 9

ΠΙΣΤΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ

1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1026/22.1.2014.- Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013.

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α - 26.7.2013), περί καθορισμού δικαιολογητικών εγγράφων και λοιπών λεπτομερειών για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής.

β) Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α - 23.7.2013).

Αποφασίζουμε

1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισήμειωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27.11.1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της

στην Ελληνική γλώσσα.

3. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.(ΦΕΚ 170 Β' /30.1.2014)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 Ν. 4172/2013

Πίστωση φόρου αλλοδαπής.- Κατά τα διεθνή πρότυπα με το άρθρο 9 αντιμετωπίζονται ζητήματα διπλής φορολόγησης με την εφαρμογή της μεθόδου «πίστωσης φόρου αλλοδαπής» (credit method). Υπενθυμίζεται ότι η συγκεκριμένη πρόβλεψη συμπεριλαμβάνεται στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η χώρα μας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 ορίζεται ότι για φορολογικό κάτοικο Ελλάδος όταν έχει εισόδημα και από την αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος της προηγούμενης παραγράφου δεν δύναται να υπερβαίνει το αναλογούν ποσό του φόρου για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1067/20.3.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 73)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2162/6.8.2021.- Κοινοποίηση της με αριθ. 70/2021 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. για την φορολογική μεταχείριση της αποζημίωσης που καταβάλλει το Ευρωκοινοβούλιο στους Έλληνες Ευρωβουλευτές.

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή, την με αριθ. 70/2021 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με τη γνωμοδότηση αυτή, γίνεται δεκτό ότι οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο αντιμετωπίζονται ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία αλλοδαπής προελεύσεως και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, ενώ πιστώνοντας τον φόρο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που παρακρατήθηκε από το Ευρωκοινοβούλιο, δεν τίγεται ο όρος της 2005/684/ΕΚ Απόφασης του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, περί της μη διπλής φορολόγησης, όρος που έτσι κι αλλιώς ρυθμίζεται ρητά και στην εσωτερική μας νομοθεσία, με το άρθρο 9 του ΚΦΕ. Συνακόλουθα, επιβάλλεται σε αυτές ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 43Α του ΚΦΕ).

Περαιτέρω, τα γενόμενα δεκτά από την υπ' αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Ε. 2147/2019 εγκύκλιος), περί της έννοιας του φόρου εισοδήματος Ελλάδος, έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής, δεν εφαρμόζονται για τον φόρο υπέρ των Κοινοτήτων που παρακρατείται από την αποζημίωση των Ευρωβουλευτών από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Συνεπώς δεν έχει εφαρμογή η Ε. 2147/2019 εγκύκλιος στις αποζημιώσεις των Ευρωβουλευτών, διότι το πεδίο εφαρμογής της εγκυκλίου Ε. 2147/2019, το οποίο συσχετίζεται με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του ΣτΕ, είναι οι φόροι που παρακρατήθηκαν στη αλλοδαπή και πιστώνονται κατ' εφαρμογή συγκεκριμένων συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας με τις 56 χώρες με τις οποίες έχει συνάψει η Ελλάδα ΣΑΔΦ κι όχι ο φόρος που παρακρατείται υπέρ των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο δηλώνονται στους κωδικούς 389-390 του εντύπου Ε1 της

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επιλέγοντας ως χώρα προέλευσης, τη χώρα προσωρινής διαμονής κατά τον χρόνο άσκησης των καθηκόντων τους. Αντίστοιχα, το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε υπέρ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου συμπληρώνεται στους κωδικούς 651-652 του ως άνω εντύπου, με επιλογή της ένδειξης «Λοιπές περιπτώσεις».

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 10

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

«Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 Ν. 4172/2013

Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων.- Με τις διατάξεις του άρθρου 10 προσδιορίζεται κατά τη συνήθη πρακτική ότι αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων αποτελεί το εισόδημα που αυτά αποκτούν σύμφωνα με μία από τις αναφερόμενες στο άρθρο 7 κατηγορίες.

ΑΡΘΡΟ 11

ΕΞΑΡΤΩΜΕΝΑ ΜΕΛΗ

1. Ως «εξαρτώμενα μέλη» του φορολογούμενου, θεωρούνται:

α)⁽¹⁾ στην περίπτωση υποβολής κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ο (η) σύζυγος, εφόσον δεν έχει ίδια φορολογητέα εισοδήματα οποιασδήποτε πηγής,

β) 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 χηρεία:

- 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.

2. Τα φυσικά πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις β, δ και ε της παραγράφου 1 δεν θεωρούνται εξαρτώμενα μέλη, εάν το ετήσιο φορολογητέο⁽²⁾ εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και εφόσον συνοικούν με τον φορολογούμενο. Τα φυσικά πρόσωπα της περίπτωσης γ της παραγράφου 1, δεν θεωρούνται εξαρτώμενα μέλη, εάν το ετήσιο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ.

3. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 2, δεν λαμβάνονται υπόψη οι παρακάτω κατηγορίες εισοδήματος:

α) διατροφή που καταβάλλεται στο ανήλικο τέκνο με δικαστική απόφαση ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με ιδιωτικό έγγραφο,

β) εξωϊδρυματικό επίδομα ή προνοιακά επιδόματα αναπηρίας που χορηγούνται από το κράτος.

4. Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα και φορολογείται στο όνομα του γονέα που ασκεί τη γονική μέριμνα και σε κάθε περίπτωση στο όνομα του συζύγου, ο οποίος θεωρείται κατ' αρχήν υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τις ακόλουθες κατηγορίες εισοδημάτων σχετικά με τα οποία το ανήλικο τέκνο υπέχει δική του φορολογική υποχρέωση:

(1) Η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ν. 4583/2018 και ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και επόμενων, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «α) ο (η) σύζυγος, εφόσον δεν έχει ίδια φορολογητέα εισοδήματα οποιασδήποτε πηγής,»

(2) Η λέξη «φορολογητέο» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

α) το εισόδημα που αποκτά το ανήλικο από εργασιακή σχέση, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 12,

β) συντάξεις που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο, λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας του.

5.⁽¹⁾ Κατά το έτος υποβολής χωριστής δήλωσης των συζύγων, το εισόδημα των ανήλικων τέκνων, με την επιφύλαξη του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου, προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομά του. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανήλικου τέκνου προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα και φορολογείται στο όνομά του. Σε περίπτωση που ένας εκ των γονέων έχει τη γονική μέριμνα, το εισόδημα του ανήλικου τέκνου προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα αυτού. Η ρύθμιση αυτή ισχύει και για τα μέρη του συμφώνου συμβίωσης.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11 Ν. 4172/2013

Εξαρτώμενα μέλη.- Με τις διατάξεις του άρθρου 11 καταγράφονται τα μέλη που θεωρούνται εξαρτώμενα από το φορολογούμενο προκειμένου, μεταξύ άλλων να χορηγηθούν οι μειώσεις φόρου που προβλέπονται στον παρόντα Κώδικα, καθώς και να καθοριστεί η φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος των εξαρτώμενων μελών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 11 προσδιορίζονται τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται πότε τα φυσικά πρόσωπα δε θεωρούνται εξαρτώμενα μέλη.

Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται ποιες κατηγορίες εισοδημάτων δεν λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

Με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου προβλέπεται η φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος των ανήλικων τέκνων, με την έννοια ότι το εισόδημα τους προστίθεται και φορολογείται στο εισόδημα του γονέα που ασκεί τη γονική μέριμνα.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 59 Ν. 4583/2018

Με την προτεινόμενη διάταξη γίνεται εναρμόνιση με την αριθμ. 330/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι, εφόσον δεν συντρέχει λόγος και μάλιστα προφανής λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την υποχρεωτική υποβολή κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος των συζύγων, η διάταξη του άρθρου 67 παρ.4 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013, Α'167) έχει την έννοια ότι ο σύζυγος υποβάλλει κατ' αρχήν κοινή δήλωση και για το εισόδημα της συζύγου του, εφόσον αμφότεροι οι σύζυγοι συναινούν, συναίνεση η οποία μπορεί να αποτυπώνεται και στην υποβολή, καθ' εαυτήν, της κοινής δήλωσης, ενώ στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή διατυπώνεται ρητώς η έλλειψη τέτοιας συναίνεσης από έναν έστω από τους συζύγους, οι σύζυγοι διατηρούν το δικαίωμά τους να υποβάλλουν αυτοτελώς δηλώσεις φόρου για τα εισοδήματά τους.

Συνεπώς, οι σύζυγοι δεν απαιτείται να δηλώσουν στη Φορολογική Διοίκηση τη συναίνεσή τους για κοινή δήλωση, αφού αυτή εκδηλώνεται με μόνη την υποβολή της κοινής δήλωσης. Αντίθετα,

(1) Η παράγραφος 5 του άρθρου 11 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του ν. 4583/2018 και ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και επόμενων, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου και νόμου.

όταν ο ένας εκ των δύο αιτηθεί χωριστής δήλωσης, τότε θα υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις και για τους δύο συζύγους.

Για την ομαλή εξέλιξη της διαδικασίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων απαιτείται η δήλωση για υποβολή χωριστών δηλώσεων να υποβάλλεται εγκαίρως στη Φορολογική Διοίκηση, να είναι ανέκκλητη για το έτος στο οποίο αφορά και να είναι δεσμευτική και για τον άλλο σύζυγο, καλύπτει δε και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που ήθελε υποβληθούν.

Επισημαίνεται ότι με τις προτεινόμενες διατάξεις η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματα των συζύγων βεβαιώνεται χωριστά σε κάθε περίπτωση, είτε δηλαδή υποβάλλεται κοινή δήλωση είτε υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις από τους συζύγους και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει χωριστά κάθε σύζυγο. Τέλος, με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται τα θέματα των εξαρτώμενων μελών, καθώς και των τεκμαρτών δαπανών για τις περιπτώσεις που υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις συζύγων, στις οποίες ουσιαστικά θα έχουν εφαρμογή τα περί ατομικών δηλώσεων.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11 Ν. 4172/2013

α) Ως προς τις ρυθμίσεις της παραγράφου 3, σημειώνεται ότι διατροφή μπορεί να καταβάλλεται όχι μόνο «με δικαστική απόφαση ή με συμβολαιογραφική πράξη», αλλά και δυνάμει ιδιωτικού εγγράφου.

β) Επίσης, στην περίπτωση β, ενδεχομένως, θα ήταν νομοτεχνικώς ακριβέστερο να γίνεται αναφορά σε επιδόματα που καταβάλλονται από φορείς της κεντρικής ή της γενικής κυβέρνησης.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ. ΠΟΛ. 1241/28.12.2018.- Κοινοποίηση άρθρου 59 Ν.4583/2018 σχετικά με την υποβολή χωριστών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των συζύγων και των μερών συμφώνου συμβίωσης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 77)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 12

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

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

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

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

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

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

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.⁽²⁾

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

(1) Οι λέξεις «και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του» του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης στ της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση 2α της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: «και εφόσον οι ετήσιες επιχειρηματικές δαπάνες που θα εξέλιπταν, σύμφωνα με το άρθρο 22, δεν υπερβαίνουν το ποσό των εννέα χιλιάδων διακοσίων πενήντα (9.250) ευρώ».

(2) Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 2β της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

- α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,
- β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδίου,
- γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,
- δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,
- ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,
- στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,
- ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,
- η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.
- θ)⁽¹⁾ Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη περίπτωση δ της παραγράφου 2 χαρακτηρίζονται ως εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα πάσης φύσης εισοδήματα σε χρήμα ή είδος που καταβάλλονται σε «διευθυντή ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας». Από τη διατύπωση της ρύθμισης δεν είναι σαφές εάν αυτή καταλαμβάνει το σύνολο των συναφών εισοδημάτων που αναφέρονται αναλυτικώς στις περιπτώσεις α (αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των Α.Ε.) και ε (κέρδη Α.Ε. που διανέμονται υπό τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους) του άρθρου 24 παρ. 1, στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 (παροχές σε χρήμα ή σε είδος από Α.Ε., χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση προς μέλη του Δ.Σ., διευθυντές και νομίμους εκπροσώπου της) και στην περίπτωση στ του άρθρου 28 παρ. 3 (μισθός που καταβάλλεται από Α.Ε. σε μέλη του Δ.Σ. ή από Ε.Π.Ε. σε εταίρους της, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα πρόσωπα αυτά είναι ασφαλισμένα σε Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης, πλην του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ) του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη περίπτωση στ της παραγράφου 2 χαρακτηρίζονται ως εισοδήματα από μισθωτή εργασία και τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή είδος που καταβάλλονται «όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3), ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον οι ετήσιες επιχειρηματικές δαπάνες που θα εξέπιπταν σύμφωνα με το άρθρο 22, δεν υπερβαίνουν το ποσό των εννέα χιλιάδων διακοσίων πενήντα δύο (9.250)

(1) Η περίπτωση θ' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του Ν. 4430/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.10.2016, σύμφωνα με το άρθρο 75 του ίδιου νόμου.

ευρώ». Η προτεινόμενη ρύθμιση, η οποία είναι αντίστοιχου περιεχομένου προς αυτή του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 4110/2013, φαίνεται να εισάγει εμμέσως τεκμήριο, τουλάχιστον ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ότι τα ανωτέρω πρόσωπα τελούν σε σχέση εξάρτησης από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα προς τα οποία παρέχουν τις υπηρεσίες τους, ούτως ώστε να δικαιολογείται από πλευράς φορολογικής ισότητας η διαφοροποίηση της φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω προσώπων εν σχέσει προς τα πρόσωπα των οποίων το εισόδημα φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Αντίστοιχου περιεχομένου ρύθμιση ισχύει και στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), συμφώνως προς την οποία δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο και, ως εκ τούτου, εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, «οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας η με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη» (άρθρο 3 παρ.1 Κώδικα ΦΠΑ, άρθρο 10 Οδηγίας 2006/112/ΕΚ). Περαιτέρω, συναφής ρύθμιση ισχύει στο πεδίο του εργατικού δικαίου (και, κατ' αποτέλεσμα, και του κοινωνικοασφαλιστικού δικαίου, δυνάμει του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 1846/1951), συμφώνως προς την οποία, «συμφωνία μεταξύ εργοδότη και απασχολούμενου για παροχή υπηρεσιών ή έργου, για ορισμένο ή αόριστο χρόνο, ιδίως στις περιπτώσεις αμοιβής κατά μονάδα εργασίας (φασόν), τηλεργασίας, κατ' οίκον απασχόλησης, τεκμαίρεται ότι υποκρύπτει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, εφόσον η εργασία παρέχεται αυτοπροσώπως, αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στον ίδιο εργοδότη για εννέα (9) συνεχείς μήνες» (άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 2639/1998, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 παρ.1 του ν. 3846/2010). Επισημαίνεται, εν προκειμένω, το ενδεχόμενο να δημιουργηθούν ερμηνευτικές αμφισβητήσεις ως προς την υπαγωγή ή μη σε ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από τα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προτεινόμενης διάταξης, όπως επίσης και ως προς την υπαγωγή των ανωτέρω προσώπων στις προστατευτικές ρυθμίσεις της εργατικής νομοθεσίας, καθώς και στην ασφάλιση του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 Ν. 4172/2013

Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.- Με το άρθρο 12 ορίζονται οι βασικές έννοιες του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, η έννοια της εργασιακής σχέσης και ειδικότερα η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος, η έννοια του απαλασσόμενου εισοδήματος, ώστε να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 οριοθετείται η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 προσδιορίζεται για τους σκοπούς του ΚΦΕ η έννοια της εργασιακής σχέσης η οποία οριοθετεί εννοιολογικά την κατηγορία του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου προσδιορίζονται οι κατ' ιδίαν μορφές των ακαθάριστων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, οι οποίες θα πρέπει να εξετάζονται συστηματικά με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 που προβλέπει απαλλαγές από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία. Επί παραδείγματι η αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ενώ καταρχήν αναφέρεται ότι συνυπολογίζεται στο ακαθάριστο εισόδημα του μισθωτού, η παράγραφος 1 άρθρου 14 περιορίζει τα πεδία εφαρμογής της εξαιρώντας από το εισόδημα αυτό την αποζημίωση για έξοδα κίνησης κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1030493/17.2.2014.- Φορολογική μεταχείριση μισθών (αμοιβών) μελών Δ.Σ. ανωνύμων εταιρειών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 81)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1055825/3.4.2014.- Φορολογική μεταχείριση μισθών (αμοιβών) μελών Δ.Σ. ανωνύμων εταιρειών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 82)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1047/12.2.2015.- Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ. 2 άρθρου 12 ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 82)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΑ 1075426/2.6.2015.- Φορολογική μεταχείριση περιστασιακών αμοιβών που καταβάλλει γυναικείος συνεταιρισμός.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 84)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1064780/11.5.2015.- Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν εταίροι και διαχειριστές ΕΠΕ, ΟΕ, και ΕΕ και των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών που επιβάλλονται με νόμο.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 85)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1139/30.6.2015.- Διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών μετά την έκδοση της Πολ. 1113/2015 εγκυκλίου μας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 86)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1107028/8.8.2015.- Έννοια εργασιακής σχέσης.- Διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1047/12.2.2015.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 86)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1095974/14.7.2015.- Φορολογική μεταχείριση αμοιβών που λαμβάνουν αυτοαπασχολούμενοι από την παρακολούθηση επιδοτούμενων σεμιναρίων επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 88)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1033546/2.3.2016.- Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών του λοιπού προσωπικού καθώς και των ιατρών που προσφέρουν τις υπηρεσίες τους και στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 90)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1054130/4.4.2016.- Υπαγωγή φορολογουμένου στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, όταν ο βασικός εργοδότης είναι στην αλλοδαπή και στερείται ελληνικού Α.Φ.Μ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 90)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1101713/4.7.2016.- Εισόδημα που προέρχεται βάσει σύμβασης με

εργοδότη-επιχείρηση με έδρα την αλλοδαπή δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 91)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1096/3.7.2017.- Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 91)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1109/20.7.2017.- Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (χαρακτηρισμός εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 92)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1155/3.10.2017.- Φορολογική μεταχείριση ειδικής αμοιβής των προσώπων που αναφέρονται στην περίπτωση Ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 131 του ν.4472/2017, για την παροχή κλινικού και εργαστηριακού έργου σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του ΕΣΥ ή των νοσοκομείων που ανήκουν σε Πανεπιστήμια.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 93)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1167/6.11.2017.- Έξοδα κίνησης και παράστασης προϊσταμένου ως εισόδημα από μισθωτή εργασία. - Κοινοποίηση της υπ' αριθμ.180/2017 γνωμοδότησης του ΝΣΚ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 94)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1021217/1.2.2018.- Φορολογική μεταχείριση των αποζημιώσεων για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται κατά την παροχή μισθωτής εργασίας στην αλλοδαπή.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 95)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1020/1.2.2018.- Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 266/2017 γνωμοδότησης του ΝΣΚ σχετικά με το ασφάλισμα που καταβάλλεται στους εργαζόμενους επιχειρήσεων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 95)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1029/15.2.2018.- Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που τα αντισυμβαλλόμενα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες, έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 96)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2103/10.6.2019.- Φορολογική μεταχείριση ιδιωτών μεταφραστών του Υπουργείου Εξωτερικών οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες μέσω της Μεταφραστικής Υπηρεσίας του ΥΠΕΞ σε Υπηρεσίες του Δημοσίου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 96)

ΕΓΚ.ΑΑΔΕ Ε.2019/29.1.2019.- Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από παροχές ομαδικών συνταξιοδοτικών προγραμμάτων πηγής Ελλάδας που λαμβάνει φορολογικός

κάτοικος Ελβετίας –Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του συνημμένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου (Ν.1502/1984, ΦΕΚ192/1984, Ν.4034/2011 ΦΕΚ 269/2011, Ν.4105/2013 ΦΕΚ 5/2013).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 107)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2052/9.3.2021.- Υπαγωγή στις διατάξεις της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 του επαγγέλματος του βιβλιοθηκονόμου-αρχειονόμου.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 109)

ΑΡΘΡΟ 13⁽¹⁾

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 και του άρθρου 14, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος και μόνο για το υπερβάλλον ποσό.

2. Η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα (1) φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος ως εξής:

(1) Το άρθρο 13 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

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

α) για ΛΤΠΦ από 0 έως 12.000 ευρώ ως ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,
β) για ΛΤΠΦ από 12.001 έως 17.000 ευρώ ως ποσοστό επτά τοις εκατό (7%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,
γ) για ΛΤΠΦ από 17.001 έως 20.000 ευρώ ως ποσοστό δεκατέσσερα τοις εκατό (14%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

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

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

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

i) 0-2 έτη καμία μείωση

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

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

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

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

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

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

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

α) για ΛΤΠΦ από μηδέν (0) έως δεκατέσσερις χιλιάδες (14.000) ευρώ ως ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

β) για ΛΤΠΦ από δεκατέσσερις χιλιάδες ένα (14.001) έως δεκαεπτά χιλιάδες (17.000) ευρώ ως ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

γ) για ΛΤΠΦ από δεκαεπτά χιλιάδες ένα (17.001) έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ ως ποσοστό τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

δ) για ΛΤΠΦ από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) έως είκοσι πέντε χιλιάδες (25.000) ευρώ ως ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

ε) για ΛΤΠΦ από είκοσι πέντε χιλιάδες ένα (25.001) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ως ποσοστό τριάντα επτά τοις εκατό (37%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

στ) για ΛΤΠΦ πλέον των τριάντα χιλιάδων ένα (30.001) ευρώ, ως ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, ανεξάρτητα αν το όχημα ανήκει στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένο με οποιονδήποτε τρόπο στα ανωτέρω πρόσωπα.

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

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

i) 0-2 έτη καμία μείωση.

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

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

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

Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή Πώλησης Προ Φόρων έως δεκαεπτά χιλιάδες (17.000) ευρώ.

3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα.

4. Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον οι μετοχές που αποκτώνται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης μεταβιβαστούν πριν από τη συμπλήρωση κατ' αντιστοιχία του οριζόμενου χρονικού διαστήματος στο άρθρο 42Α κατά περίπτωση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος για τις μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών είναι η τιμή πώλησης μειωμένη κατά την τιμή κτήσης, η οποία προσδιορίζεται με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 42.

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

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1034/30.1.2014.- Προσδιορισμός μέσου επιτοκίου αγοράς κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167).

Έχοντας υπόψη:

Τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013.

.....
Αποφασίζουμε

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

Αναλυτικότερα, προκειμένου για συμβάσεις καταναλωτικών, στεγαστικών, ανοιχτών δανείων και υπεραναλήψεων από τρεχούμενους λογαριασμούς λαμβάνεται το επιτόκιο της αντίστοιχης κατηγορίας και υποκατηγορίας δανείου όπως ορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδας, για το μήνα κατά τον οποίο ελήφθη η παροχή.

Για συμβάσεις λοιπών δανείων, λαμβάνεται το επιτόκιο κατ' αναλογία των όσων ισχύουν για τα καταναλωτικά δάνεια.

Αν σε κάποια από τις υποκατηγορίες δανείων δεν ορίζεται επιτόκιο για τον μήνα που ελήφθη η παροχή, λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των επιτοκίων της αντίστοιχης κατηγορίας δανείου για τον ίδιο μήνα.

Σε περίπτωση προκαταβολής μισθού άνω των τριών μηνών, ως επιτόκιο λαμβάνεται το χαμηλότερο από τα επιτόκια κάθε κατηγορίας δανείου από αυτές που περιγράφονται παραπάνω, όπως ισχύουν κατά το μήνα χορήγησης της προκαταβολής.

Σε περίπτωση που στη σύμβαση δανείου δεν αναγράφεται συγκεκριμένος σκοπός, ως επιτόκιο λαμβάνεται το επιτόκιο που ορίζει η Τράπεζα της Ελλάδας για τις υπεραναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς για το μήνα κατά τον οποίο ελήφθη η παροχή.

2. Η παρούσα ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2014 και μετά.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ Β 327/13.2.2014).

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13 Ν. 4172/2013

Παροχές σε είδος.- Με το άρθρο 13 επιχειρείται η καθιέρωση γενικού κανόνα για το συνυπολογισμό των παροχών σε είδος που λαμβάνουν εργαζόμενοι ή συγγενικά τους πρόσωπα στο φορολογητέο εισόδημα, αναγνωρίζοντας ότι αποτελούν μισθό σε είδος. Παράλληλα, περιγράφονται ορισμένες κατηγορίες παροχών σε είδος για τις οποίες είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί η αγοραία αξία τους προκειμένου να αποτελέσουν φορολογητέο για τον εργαζόμενο εισόδημα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 τίθεται ο γενικός κανόνας ότι κάθε παροχή,

ανεξαρτήτως του είδους αυτής, που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό αυτού πρόσωπο συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα εφόσον υπερβαίνουν το κατώτατο όριο των τριακοσίων ευρώ σε βάση φορολογικού έτους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αγοραίας αξίας της παραχώρησης οχήματος από φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, με εξαίρεση τους φορείς γενικής κυβέρνησης, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο, η οποία συνίσταται στο τριάντα τοις εκατό (30%) της σχετικής δαπάνης που εγγράφει για το όχημα ο εργοδότης, ανάλογα με το αν αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης ή αντικείμενο μίσθωσης. Οι φορείς της γενικής κυβέρνησης δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 129/2534/20-1-2010 ΚΥΑ (Β 108).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος αποτίμησης των παροχών σε είδος με τη μορφή δανείου από φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Επιπλέον διευκρινίζεται ότι η προκαταβολή μισθού συνιστά δάνειο μόνον εφόσον υπερβαίνει τους τρεις μήνες.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των παροχών σε είδος που λαμβάνει εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών. Η εν λόγω κατηγορία εισοδήματος σε είδος καλύπτει μόνον το δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης εισηγμένων μετοχών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος αποτίμησης της αγοραίας αξίας της παραχώρησης κατοικίας από φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο ανάλογα με το αν το ακίνητο αποτελεί αντικείμενο μίσθωσης ή ανήκει στην επιχείρηση.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 Ν. 4646/2019

Με τις διατάξεις του προτεινόμενου άρθρου 4 αναδιατυπώνονται όλες οι παράγραφοι του άρθρου 13 ΚΦΕ για τις παροχές σε είδος.

Ειδικότερα με την νέα παράγραφο 1 του άρθρου 13 στις επιφυλάξεις που διατυπώνονται ως προς την εφαρμογή της περιλαμβάνονται, για λόγους συστηματικής ερμηνείας, και οι διατάξεις του άρθρου 14, κατά το μέρος που συνδέονται και επηρεάζουν το ζήτημα των παροχών σε είδος. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι το όριο των 300 ευρώ λειτουργεί ως αφορολόγητο όριο, δηλαδή, εφόσον η αξία της παροχής προς εργαζόμενους, εταίρους, μετόχους ή συγγενικά πρόσωπα αυτών (σύζυγοι/ μέρη συμφώνου συμβίωσης/ανιόντες/κατιόντες) υπερβαίνει τα 300 ευρώ, ο υπόχρεος θα φορολογηθεί μόνο για το υπερβάλλον ποσό.

Με την προτεινόμενη τροποποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 13, επιδιώκεται ο εξορθολογισμός του τρόπου υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος από την παραχώρηση ενός οχήματος προς ένα εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο ή συγγενικά πρόσωπα αυτών, προκειμένου να ανταποκρίνεται περισσότερο στο πραγματικό όφελος που λαμβάνει σε ετήσια βάση ο φορολογούμενος από τη χρήση του οχήματος, χωρίς ταυτόχρονα να επιβαρύνεται υπέρμετρα από την παραχώρηση της χρήσης αυτού. Πιο συγκεκριμένα, η φορολόγηση της παροχής σε είδος με τη μορφή της παραχώρησης οχήματος, γίνεται πλέον με βάση προοδευτική κλίμακα, ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος, ενώ αυξάνεται και το όριο της αξίας από τις 12.000 ευρώ στις 17.000 ευρώ για τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και εξαιρούνται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου. Περαιτέρω, τροποποιείται, για λόγους ίσης μεταχείρισης, η διάταξη κατά τρόπο που να έχει εφαρμογή για όλα τα πρόσωπα, χωρίς εξαιρέσεις, δηλαδή να καταλαμβάνει εργαζόμενους, εταίρους και μετόχους.

Η παράγραφος 3 του άρθρου 13 τροποποιείται κατά τρόπο, ώστε, σε περίπτωση παροχής σε είδος με τη μορφή δανείου, να οριοθετείται το ύψος της παροχής σε εκείνο το ποσό, που συνίσταται στη διαφορά, η οποία προκύπτει μεταξύ των τόκων, τους οποίους θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα, κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα, και των τόκων, που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα, ανεξαρτήτως εάν έχει συναφθεί σχετική έγγραφη συμφωνία ή όχι. Δεδομένου ότι ο συστατικός τύπος της έγγραφης σύμβασης δανείου απαλείφεται από την διάταξη, το βάρος της απόδειξης για την ύπαρξη της δανειακής σχέσης το φέρει ο φορολογούμενος. Προς τούτο η καταβολή του δανείου και η επιστροφή του θα πρέπει να πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών. Περαιτέρω, διαγράφεται η φράση «η προκαταβολή μισθού άνω των (3) μηνών θεωρείται δάνειο».

Με την προτεινόμενη διάταξη με την οποία τροποποιείται η παράγραφος 4 του άρθρου 13 ΚΦΕ και εξορθολογίζεται το πλαίσιο φορολογίας για τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών (stock options) εισηγμένων και μη εισηγμένων εταιρειών. Αυτά φορολογούνται ως μισθωτή εργασία, εάν τα προαναφερθέντα δικαιώματα ασκηθούν και δεν διακρατηθούν οι τίτλοι που αποκτώνται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες ή τριάντα έξι (36) μήνες υπό ειδικότερους όρους κατ'αντιστοιχία με τα οριζόμενα στο άρθρο 42 Α ΚΦΕ. Αν τα ίδια αυτά δικαιώματα διακρατηθούν για μεγαλύτερο διάστημα από το προαναφερόμενο, τότε φορολογούνται ως υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, με συντελεστή 15% και 5% για τίτλους νεοσύστατων επιχειρήσεων κατά περίπτωση σύμφωνα με το νέο άρθρο 42 Α ΚΦΕ.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

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

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 103)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1083/8.4.2015.- Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος που δίνονται βάσει επιχειρησιακής συλλογικής σύμβασης εργασίας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 108)

ΕΓΚ. ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1055728/23.4.2015.- Διευκρινίσεις σχετικά με το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 109)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ 1096157/22.6.2016.- Φορολογική μεταχείριση των Ε.Ι.Χ. αυτοκινητών που παραχωρούνται κατά χρήση στους υπαλλήλους της εταιρείας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 110)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1087/23.6.2016.- Κοινοποίηση διατάξεων ν. 4387/2016 (ΦΕΚ 85 Α) και ν.4389/2016 (ΦΕΚ 94 Α') που αφορούν φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 111)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1045/24.3.2017.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 99 του ν.

4446/2016 (Α' 240) για την παροχή σε είδος εταιρικού οχήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 112)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1017521/1.2.2018.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 (υπολογισμός αξίας παραχώρησης οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 114)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1206/31.10.2018.- Φορολογική μεταχείριση Μέσων Ατομικής Προστασίας (Μ.Α.Π.) και γάλακτος που αποτιμώνται σε χρήμα και καταβάλλονται σε εργαζόμενους των Ο.Τ.Α.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 115)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2197/11.12.2020.- Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 13 «Παροχές σε είδος» καθώς και των περ. β', γ' και ιστ' του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (Α'167) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4646/2019 (Α'201) και του άρθρου 6 του ν.4710/2020, αντίστοιχα (Α'142).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 116)

ΑΡΘΡΟ 14

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,

β)⁽¹⁾ η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, συμπεριλαμβανομένης της αποζημίωσης για τη δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος για τη φόρτιση ατομικού ή εταιρικού οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ., εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά,

γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών,

δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο,

ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,

στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου,

ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,

η) οι παροχές σήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως,

ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,⁽²⁾

ια) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο,⁽³⁾

ιβ)⁽⁴⁾ η αποζημίωση για αγορά μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριορίστων διαδρομών

(1) Η περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 του Ν. 4710/2020 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά.»

(2) Στο τέλος της περίπτωσης ι' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκε η λέξη «και» και τέθηκε κόμμα (,) με το άρθρο 5 του ν. 4646/2019 και ισχύει για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από το 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(3) Στο τέλος της περίπτωσης ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκε η τελεία (.) και τέθηκε κόμμα (,) με το άρθρο 5 του ν. 4646/2019 και ισχύει για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από το 2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(4) Οι περιπτώσεις ιβ', ιγ' και ιδ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με το άρθρο 5

μέσων μαζικής μεταφοράς,

ιγ)⁽¹⁾ η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. και με Λ.Τ.Π.Φ. έως σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, προς έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, με το υπόλοιπο της αξίας να θεωρείται φορολογητέο εισόδημα με βάση την κλίμακα των περ. α' έως στ' της παρ. 2 του άρθρου 13,

ιδ) η παροχή σε είδος με τη μορφή μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ανεξαρτήτως, εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον ασκηθεί το δικαίωμα προαίρεσης και οι μετοχές που αποκτώνται, μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) ή τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτησή τους ανάλογα με την περίπτωση κατ' αντιστοιχία με το άρθρο 42Α.

ιε)⁽²⁾ Η ελεγκτική αποζημίωση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 70 του ν. 4647/2019.

ιστ)⁽³⁾ το άνευ χρηματικού ανταλλάγματος κόστος φόρτισης επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. στις εγκαταστάσεις του εργοδότη.

ιζ)⁽⁴⁾ η παροχή σε είδος με τη μορφή μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών.

ιη)⁽⁵⁾ η αξία των διατακτικών εσωτερικού τουρισμού συνολικής αξίας έως τριακοσίων (300) ευρώ ετησίως για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021.

2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού

του ν. 4646/2019 και εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(1) Η περίπτωση ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 του Ν. 4710/2020 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « ιγ) η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂/Km και με Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, προς έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους,»

(2) Η περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 117 του Ν. 4685/2020 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 7.5.2020 σύμφωνα με το άρθρο 136 του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 6 του Ν. 4710/2020 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ίδιου νόμου.

(4) Η περίπτωση ιζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 2 του Ν. 4714/2020 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020 σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου.

(5) Η περίπτωση ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με το άρθρο 2 του Ν. 4714/2020, στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 130 του ν. 4764/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.12.2020, σύμφωνα με το άρθρο 192 του ίδιου νόμου.

διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

β) Η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη.

γ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου και σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου, καθώς και σε ανάπηρους ειρηνικής περιόδου, στρατιωτικούς γενικά, που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους ή τις οικογένειές τους.⁽¹⁾

δ) Το εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες.

ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

στ) Το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ. στους δικαιούχους ανέργους, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει ετησίως τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

ζ) Το επίδομα κοινωνικής αλληλεγγύης συνταξιούχων (Ε.Κ.Α.Σ.) που καταβάλλεται στους δικαιούχους.

η) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους αναγνωρισμένους πολιτικούς πρόσφυγες, σε αυτούς που διαμένουν προσωρινά στην Ελλάδα για ανθρωπιστικούς λόγους και σε όσους έχουν υποβάλει αίτηση για αναγνώριση προσφυγικής ιδιότητας, η οποία βρίσκεται στο στάδιο εξέτασης από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη, από φορείς που υλοποιούν προγράμματα παροχής οικονομικής ενίσχυσης των προσφύγων, τα οποία χρηματοδοτούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

θ)⁽²⁾ το επίδομα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλεται με τη μορφή πτητικού, καταδυτικού, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, της Ελληνικής Αστυνομίας, του Πυροσβεστικού Σώματος και του Λιμενικού Σώματος, καθώς και η ειδική αποζημίωση που καταβάλλεται στο ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό και τα πληρώματα ασθενοφόρων του Ε.Κ.Α.Β. που εκτελούν διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή Α' Βοηθειών κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) και η πτητική αποζημίωση που καταβάλλεται στους πιλότους της πολιτικής αεροπορίας και της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας κατά ποσοστό εξήντα πέντε τοις εκατό (65%).

(1) Οι λέξεις «ή τις οικογένειές τους» της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 3α της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ισχύς από 1.1.2014 σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου).

(2) Η περίπτωση θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου πρώτου της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου της 29 Ιανουαρίου 2022, η οποία κυρώθηκε με τον Νόμο 4890/11.2.2022 και εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η.1.2022 και μετά, σύμφωνα με την με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου. Η περίπτωση που τροποποιήθηκε είχαν ως εξής: «θ) το επίδομα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλεται με τη μορφή πτητικού, καταδυτικού, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, της Ελληνικής Αστυνομίας, της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας και του Λιμενικού Σώματος, η πτητική αποζημίωση που καταβάλλεται στους πιλότους της πολιτικής αεροπορίας και της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, καθώς και η ειδική αποζημίωση που καταβάλλεται στο ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό και τα πληρώματα ασθενοφόρων του Ε.Κ.Α.Β. που εκτελούν διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή Α' Βοηθειών, κατά ποσοστό εξήντα πέντε τοις εκατό (65%).»

ι)⁽¹⁾ Οι αμοιβές που καταβάλλει η Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών (V.D.M.F.K.) στα μέλη της ζωγράφους με το πόδι και το στόμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, αποκλειστικά για την εργασία της ζωγραφικής που αμείβεται από την ως άνω Ένωση με συνάλλαγμα.

ια)⁽²⁾ Το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 4141/2013 (ΦΕΚ 81Α/5.4.2013), άρθρο 40 § 1 (Ειδικό επίδομα τρίτεκνων και πολύτεκνων).- Καταβάλλεται ειδικά στις οικογένειες με τρία και άνω εξαρτώμενα τέκνα ειδικό επίδομα τρίτεκνων και πολύτεκνων, το οποίο ορίζεται σε πεντακόσια (500) ευρώ κατ' έτος για κάθε τέκνο, εφόσον το οικογενειακό φορολογητέο εισόδημα είναι μέχρι σαράντα πέντε χιλιάδες (45.000) ευρώ για τις τρίτεκνες οικογένειες. Το ως άνω όριο οικογενειακού εισοδήματος προσαυξάνεται κατά τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για τις τετράτεκνες οικογένειες και κατά τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ για κάθε επιπλέον τέκνο για τις οικογένειες με περισσότερα των τεσσάρων τέκνα.

Νόμος 4254/2014 (ΦΕΚ 85Α/7.4.2014), άρθρο Τρίτο, παρ. Β, υποπαρ. Β2 περίπτ. 7α.- Από 1.1.2013 και μετά το ειδικό επίδομα τρίτεκνων και πολύτεκνων του άρθρου 40 του ν. 4141/2013 (Α 81) δεν προσμετράται στο καθαρό ετήσιο, οικογενειακό εισόδημα και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 14 Ν. 4172/2013

Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία.- Με το άρθρο 14 προσδιορίζονται και κατηγοριοποιούνται οι εξαιρέσεις και οι απαλλαγές του εισοδήματος από μισθωτή εργασία. Επιπλέον, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα σε σχέση με την αναγνώριση των επαγγελματικών δαπανών, γίνεται προσαρμογή του νομοθετικού πλαισίου με βάση την πρόσφατη νομολογία των δικαστηρίων (απόφαση Ολομέλειας Συμβουλίου Επικρατείας υπ' αριθμ.1840/2013 σχετικά με το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών για την κάλυψη του αυξημένου κόστους διαβίωσης στην αλλοδαπή), εφαρμόζονται διεθνείς απαλλαγές για συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος και καταγράφονται συγκεκριμένες απαλλαγές που χορηγούνται βάσει κοινωνικών κριτηρίων. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14 προσδιορίζονται οι κατηγορίες εισοδήματος οι οποίες εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 αναφέρονται περιοριστικά οι κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, απαλλάσσονται από το φόρο. Ειδικά για το ποσό της διατροφής που λαμβάνει ο/η δικαιούχος βάσει δικαστικής απόφασης διευκρινίζεται ότι απαλλάσσεται του φόρου, δεδομένου ότι αποτελεί φορολογητέο εισόδημα του καταβάλλοντος αυτής.

(1) Η περίπτωση ι' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 114 του Ν. 4537/2018 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 15.5.2018, σύμφωνα με το άρθρο 147 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση ια' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν. 4758/2020 και ισχύει από 1.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 69 του ίδιου νόμου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν. 4646/2019

Η προσθήκη των περιπτώσεων β), γ) και ιδ) στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 ΚΦΕ με το προτεινόμενο άρθρο έχει ως σκοπό τη διεύρυνση των απαλλαγών από τον υπολογισμό του εισοδήματος μισθών και συντάξεων προς όφελος όλων των εργαζομένων. Με τον τρόπο αυτό επιδιώκεται εμμέσως να αυξηθεί το διαθέσιμο εισόδημα των εργαζομένων, χωρίς να προκύψει επιβάρυνση για την επιχείρηση, η οποία αντίθετα έχει όφελος, λόγω της υπερέκπτωσης που της χορηγείται ως κίνητρο, προκειμένου να χορηγήσουν κάρτες στους εργαζομένους τους.

Επιπλέον, από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις λαμβάνοντας υπόψη τη συμμόρφωση με τις βέλτιστες πρακτικές του ΟΟΣΑ, εξαιρείται η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂/Km με Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως 40.000 ευρώ, προς ένα εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους με στόχο να δοθεί κίνητρο στις επιχειρήσεις να προβούν στην αγορά μη ρυπογόνων οχημάτων, με σκοπό την παραχώρηση τους σε εργαζόμενους ή εταίρους ή μετόχους λαμβάνοντας υπόψη τις βέλτιστες πρακτικές του ΟΟΣΑ.

Τέλος, με την προτεινόμενη εξαίρεση της περίπτωσης ιδ) της παραγράφου 1 του άρθρου 14 ΚΦΕ αντιστοιχίζεται η φορολογική μεταχείριση των δικαιωμάτων προαίρεσης μετοχών όταν δεν λογίζεται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλά ως εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 14 Ν. 4172/2013

Με την παράγραφο 1, προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που «εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις». Δεδομένου ότι η προτεινόμενη ρύθμιση περιλαμβάνει τόσο χρηματικά ποσά που δεν πληρούν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος [βλ. και άρθρο 45 παρ. 4 ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 2238/94)], όσο και χρηματικά ποσά τα οποία συνιστούν δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα από μισθωτή εργασία [βλ. και άρθρο 47 παρ.1 ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/94)], ενδεχομένως, θα έπρεπε να διατυπωθεί σε δύο αυτοτελείς παραγράφους.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΥΠ.ΟΙΚ. Δ12Α 1109224/24.7.2014.- Ασκούμενοι δικηγόροι και σπουδαστές που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση στο επάγγελμα.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 120)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1023686/3.2.2014.- Απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος των μισθών, συντάξεων που χορηγούνται σε πρόσωπα με αναπηρία, βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 121)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12 Α 1133819/2.10.2014.- Επιδόματα επικίνδυνης εργασίας τα οποία σύμφωνα με την περ. θ της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 απαλλάσσονται κατά 65% του φόρου εισοδήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 122)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1102/9.4.2014.- Έξοδα κινήσεως στα τακτικά εν ενεργεία μέλη της Ακαδημίας Αθηνών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 123)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1234/27.10.2014.- Φορολογική μεταχείριση πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια κατόπιν των Αποφάσεων του Σ.τ.Ε.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 123)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1148240/12.11.2015.- Οδηγίες σχετικά με την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 για τα άτομα με αναπηρία.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 123)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1249/5.11.2015.- Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και παρόμοιες αμοιβές φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 123)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1108/18.7.2016.- Κοινοποίηση της αριθ. 93/2015 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τις ημερήσιες αποζημιώσεις που καταβάλλονται στο προσωπικό των ειδικών υπηρεσιών (ν. 2860/2000 και ν. 3614/2007) του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για τις εκτός έδρας μετακινήσεις του για εκτέλεση υπηρεσίας υπό το καθεστώς του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 124)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1147/29.9.2016.- Φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργιών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 124)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1161/1.11.2016.- Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1147/2016 για την φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργιών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 124)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1098/30.6.2016.- Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 82/2016 γνωμοδότησεως του Ν. Σ.Κ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 125)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1054/5.4.2017.- Ομαδική ασφάλιση προσωπικού επιχείρησης. Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 22/2017 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 126)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1099109/27.6.2017.- Φορολογική αντιμετώπιση προνοιακών επιδομάτων που καταβάλλονται σε άτομα με αναπηρία.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 126)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1017570/1.2.2018.- Αξίωση συμμετοχής στα αποκτήματα.- Φορολογική

μεταχείριση χρηματικού ποσού που καταβάλλεται δυνάμει του άρθρου 1400 του Αστικού Κώδικα.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 128)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΔ 1036/28.2.2018.- Φορολογική μεταχείριση ημερήσιας αποζημίωσης στρατιωτικού προσωπικού.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 128)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2172/25.9.2019.- Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης ι της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του ν.4172/2013 στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα ασφάλιστρα ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων που αφορούν εργαζόμενους ελληνικής θυγατρικής εταιρίας καταβάλλονται από την αλλοδαπή μητρική προς αλλοδαπή ή ασφαλιστική εταιρία και επαναχρεώνονται στην ελληνική θυγατρική.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 129)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2197/11.12.2020.- Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 13 «Παροχές σε είδος» καθώς και των περ. β', γ' και ιστ' του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (Α'167) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4646/2019 (Α'201) και του άρθρου 6 του ν.4710/2020, αντίστοιχα (Α'142).

ΙΙΙ. Άρθρο 14 παρ. 1 περ. β' ΚΦΕ - Δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος για φόρτιση οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 127)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2015/21.1.2021.- Κοινοποίηση διατάξεων των άρθρων 40, 54, 55 και 57 του ν.4758/2020 (Α' 242/4.12.2020) «Περιστολή του λαθρεμπορίου Κύρωση του Πρωτοκόλλου για την εξάλειψη του παράνομου εμπορίου καπνού, διατάξεις περί κοινωφελών περιουσιών και σχολαζουσών κληρονομιών, διατάξεις για τα τέλη κυκλοφορίας και τα τέλη ταξινόμησης, κίνητρα για την προσέλευση φορολογικών κατοίκων και άλλες διατάξεις».

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 128)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2225/2.12.2021.- Διευκρινίσεις ως προς τα δικαιολογητικά που λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 14 και της παρ. 2 του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (Α' 167) σε πρόσωπα που παρουσιάζουν ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, κατόπιν ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τη διάταξη της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο το εισόδημα από μισθούς, συντάξεις και πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%). Εξάλλου, με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 43Α ΚΦΕ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται στα εισοδήματα στα οποία επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης της παρ. 1 του ίδιου άρθρου, τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

2. Στην παρ. 5 του άρθρου 6 της υπό στοιχεία Α. 1118/2021 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β 2226, Β 2437 & Β 2696), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλο-

νται με τη δήλωση ή φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο για την απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης των μισθών, συντάξεων και της πάγιας αντιμισθίας, καθώς και των εισοδημάτων των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ που εξομοιώνονται με μισθούς και τα οποία χορηγούνται σε πρόσωπα που παρουσιάζουν ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%). Ειδικά για την περίπτωση που ο φορολογούμενος λαμβάνει σύνταξη από ασφαλιστικό φορέα κύριας ασφάλισης, επειδή έχει αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) ορίζεται ότι αρκεί να προσκομίζει βεβαίωση του συνταξιοδοτικού φορέα ή απόφαση συνταξιοδότησης ή απόφαση παράτασης της σύνταξης, από την οποία να προκύπτει ότι, κατόπιν ιατρικής κρίσης από την αρμόδια υγειονομική επιτροπή, συνταξιοδοτήθηκε με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), ως και το χρονικό διάστημα που προβλέπεται ότι θα διαρκέσει η αναπηρία αυτή. Επίσης, ορίζεται ότι όταν η σύνταξη αναπηρίας καθίσταται αυτοδικαίως οριστική (παρατείνεται για χρόνο αόριστο), για τους ασφαλισμένους όλων των Φορέων, Κλάδων και Τομέων Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, δεν απαιτείται εκ νέου ιατρική εξέταση από αρμόδια Υγειονομική Επιτροπή και για την απαλλαγή της από τον φόρο εισοδήματος απαιτείται αφενός απόφαση μονιμοποίησης της αναπηρικής σύνταξης (ή παράτασης επ' αόριστο) από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό φορέα και αφετέρου γνωμάτευση της υγειονομικής επιτροπής Αναπηρίας οποιουδήποτε εκ των Φορέων, Κλάδων και Τομέων Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης που τελούσε σε ισχύ κατά τη μονιμοποίηση της αναπηρικής σύνταξης, η οποία πιστοποιεί ποσοστό αναπηρίας 80% και άνω, είτε αυτή αφορά σε γνωμάτευση προ ΚΕ.Π.Α. Υγειονομικής Επιτροπής, είτε γνωμάτευση Υγειονομικής Επιτροπής ΚΕ.Π.Α. από 1/9/2011 και εξής (Γ23/312-30.12.2016 έγγραφο του Ι.Κ.Α.).

3. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για την απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης των πιο πάνω εισοδημάτων, στην περίπτωση συνταξιοδότησης από φορέα κύριας ασφάλισης λόγω αναπηρίας με ποσοστό 80% και άνω, ως αρμόδια υγειονομική επιτροπή, νοείται η υγειονομική επιτροπή οποιουδήποτε εκ των Φορέων, Κλάδων και Τομέων Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, καθώς και αυτή οι γνωματεύσεις της οποίας κατά τις οικείες διατάξεις, είναι υποχρεωτικές για τον ασφαλιστικό-συνταξιοδοτικό φορέα που χορηγεί τη σύνταξη. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι γίνεται δεκτή και η γνωμάτευση που περιέχει ιατρική κρίση ανικανότητας για κάθε εργασία με ποσοστό αναπηρίας 80% και άνω, ενώ σε περίπτωση που η γνωμάτευση περιέχει οριστική κρίση ως προς το ποσοστό αναπηρίας ή ισχύει εφ' όρου ζωής, διατηρεί την ισχύ της και γίνεται δεκτή ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσής της ή της κατάργησής της υγειονομικής επιτροπής που χορήγησε αυτή, δηλαδή ακόμα και όταν πρόκειται για γνωμάτευση υγειονομικής επιτροπής προ ΚΕ.Π.Α.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2226/3.12.2021.- Παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών για τη φορολογική μεταχείριση της αποζημίωσης εξόδων παράστασης που χορηγείται σε δικαστικούς λειτουργούς και μέλη του κυρίου προσωπικού του ΝΣΚ παρελθόντων ετών.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα και σε συνέχεια της Ε.2087/2021 εγκυκλίου μας με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθ. 69/2021 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 30 του ν. 3205/2003 (Α' 297) ορίζεται ότι παρέχεται κατά μήνα αποζημίωση εξόδων παράστασης στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003 ορίζεται ότι παρέχεται κατά μήνα αποζημίωση εξόδων παράστασης στα μέλη του κυρίου προσωπικού του Ν.Σ.Κ. που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου.

2. Με την με αριθ. 69/2021 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι η αποζημίωση των εξόδων παράστασης που χορηγείται με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους και στα μέλη του κυρίου προσωπικού του Ν.Σ.Κ. που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου, αντίστοιχα, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 7 παρ. 1 και 14 του ν.4172/2013 (Α' 167, ΚΦΕ), ούτε υπόκειται σε εισφορά αλληλεγγύης, ενώ για την εξαίρεσή της από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, δεν απαιτείται η πραγματοποίηση των σχετικών δαπανών να αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά.

3. Τα αναφερόμενα στις προηγούμενες παραγράφους εφαρμόζονται από τότε που τέθηκε σε ισχύ ο ΚΦΕ (ν.4172/2013), ήτοι για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

4. Η τροποποιητική δήλωση για την ανάκληση φορολογικής ύλης υποβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Α' 170, ΚΦΔ), εντός προθεσμίας πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42 του ΚΦΔ, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, που αντιστοιχεί στην φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ η προθεσμία των πέντε (5) ετών παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας εάν, μεταξύ άλλων, υποβληθεί αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

5. Ενόψει των ανωτέρω, οι ως άνω δικαστικοί λειτουργοί και μέλη του ΝΣΚ, οι οποίοι συμπεριέλαβαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα ποσά των εξόδων παράστασης ως φορολογητέα εισοδήματα και φορολογήθηκαν γι' αυτά, δύναται να υποβάλλουν στις Δ.Ο.Υ., εμπροθέσμως μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2021, τροποποιητικές δηλώσεις για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 για τα οποία δικαιούνται επιστροφής φόρου, καθότι η αξίωσή τους δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, συνυποβάλλοντας και νέες ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών. Οι τροποποιητικές αυτές δηλώσεις υποβάλλονται με τη συμπλήρωση νέων ποσών στους κωδικούς 301-302 του εντύπου Ε1 στους οποίους δεν θα συμπεριλαμβάνεται πλέον η αποζημίωση εξόδων παράστασης (με την προϋπόθεση ότι είχε συμπεριληφθεί στα ποσά που αναγράφονταν στους ίδιους κωδικούς των αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν από τους δικαιούχους για τα ανωτέρω φορολογικά έτη). Για τα φορολογικά έτη 2017 και επόμενα οι φορολογούμενοι συμπεριλαμβάνουν τα ανωτέρω ποσά στους κωδικούς 429-430 του εντύπου Ε1. Οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις συνοδεύονται από υπεύθυνη δήλωση των δικαιούχων με την οποία θα βεβαιώνεται ότι δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή για τον λόγο αυτό.

6. Προκειμένου να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση με βάση τις τροποποιητικές δηλώσεις για τα ανωτέρω φορολογικά έτη, οι εκκαθαριστές αποδοχών οφείλουν να χορηγήσουν στους δικαιούχους νέες ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών για τα έτη αυτά σε έντυπη μορφή, στις οποίες θα αναγράφουν στο σκέλος των αμοιβών που φορολογούνται, τις ορθές ετήσιες αποδοχές των δικαιούχων στις οποίες δεν θα συμπεριλαμβάνονται τα ετήσια ποσά αποζημίωσης εξόδων παράστασης που τους χορηγήθηκαν. Οι ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών, θα συνοδεύονται και από ξεχωριστές Υπηρεσιακές βεβαιώσεις που θα αναγράφουν τα ετήσια ποσά αποζημίωσης εξόδων παράστασης που τους χορηγήθηκαν.

7. Οι τροποποιητικές δηλώσεις και τα ως άνω δικαιολογητικά υποβάλλονται είτε με ψηφιακή

απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. είτε με φυσικό φάκελο που αποστέλλεται ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Ως ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων θεωρείται η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς. Το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου ή το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αποτελεί αποδεικτικό υποβολής των δηλώσεων και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη. Επίσης είναι δυνατή η υποβολή των δηλώσεων και μέσω της ψηφιακής εφαρμογής ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ μου της πλατφόρμας myAADE.gov.gr, όπως και η κατάθεσή τους στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. στο διαδίκτυο (<https://www.aade.gr/menou/aade/erikoiononia>> Στοιχεία Επικοινωνίας Υπηρεσιών ΑΑΔΕ για ραντεβού).

8. Οι κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενες δηλώσεις εκκαθαρίζονται εντός τρίμηνης προθεσμίας από την υποβολή τους. Επισημαίνεται ότι για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν μέχρι το τέλος του έτους 2021 για το φορολογικό έτος 2015, το σχετικό δικαίωμα για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου παραγράφεται στο τέλος του έτους 2022.

9. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων, για τις οποίες η σχετική αξίωση επιστροφής δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή, προς αποφυγή της άσκοπης επιβάρυνσης των διοικητικών υπηρεσιών και των δικαστηρίων, παρέχονται οι ακόλουθες δυνατότητες:

α) Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον υποβληθεί από τον φορολογούμενο δήλωση παραίτησης από την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή.

β) Αν έχει ασκηθεί εμπρόθεσμα δικαστική προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. επίσης ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει δήλωση παραίτησης από το δικόγραφο και από το δικαίωμα της εκκρεμούς δικαστικής προσφυγής του ως προς όλα τα κεφάλαια και αιτήματά της, η οποία κατατέθηκε στο δικαστήριο.

Η διαδικασία που αναφέρθηκε στις προηγούμενες παραγράφους ακολουθείται και στις περιπτώσεις για τις οποίες έχουν υποβληθεί τροποποιητικές δηλώσεις στις Δ.Ο.Υ. για τις οποίες η σχετική αξίωση επιστροφής δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή και δεν έχουν ακόμα εκκαθαρισθεί, εφόσον υποβληθεί υπεύθυνη δήλωση των δικαιούχων με την οποία θα βεβαιώνεται ότι δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή.

Οι εκκρεμείς δηλώσεις που αφορούν στο φορολογικό έτος 2015, με βάση τα ανωτέρω, εκκαθαρίζονται άμεσα και σε κάθε περίπτωση πριν το τέλος τους έτους 2021.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2235/24.12.2021.- Α) Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται σε ημεδαπά Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης (Τ.Ε.Α.). Β) Φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται υπέρ Ιδρυμάτων Επαγγελματικών Συνταξιοδοτικών Παροχών (Ι.Ε.Σ.Π.) που έχουν ιδρυθεί σε άλλο κράτος-μέλος και ασκούν διασυνοριακή δραστηριότητα στην Ελλάδα και των εφάπαξ παροχών που τα ταμεία αυτά καταβάλλουν σε εργαζόμενους επιχειρήσεων που βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε' και στ' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι, από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, στ)

η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 23 ΚΦΕ δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

4. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, ενώ οι ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.

5. Με την ΠΟΛ.1227/2018 εγκύκλιό μας, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με την έκπτωση των εισφορών υπέρ Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης (Τ.Ε.Α.) που καταβάλλονται από το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, κρίσιμη είναι η ιδιότητα με βάση την οποία αυτό συμμετέχει στο εν λόγω ταμείο. Συνεπώς:

α) Εάν το φυσικό πρόσωπο είναι μισθωτός και συμμετέχει σε Τ.Ε.Α. λόγω της ιδιότητας του αυτής, τότε οι εισφορές υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από το πρόσωπο αυτό και δεν παρακρατούνται μέσω της μισθοδοσίας του, εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά του από μισθωτή εργασία (κωδ.351- 352 εντύπου Ε1).

β) Εάν το φυσικό πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και συμμετέχει σε Τ.Ε.Α. λόγω της ιδιότητάς του αυτής, τότε οι εισφορές υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, εκπίπτουν, ως επιχειρηματική δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδά του από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Α. Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλουν οι εργοδότες σε ημεδαπά Τ.Ε.Α.

6. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 7 του ν.3029/2002 (Α' 160) ορίζεται ότι συνιστώνται νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία ιδρύονται και λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Στην επωνυμία τους περιλαμβάνεται η ένδειξη "Ταμείο επαγγελματικής ασφάλισης Ν.Π.Ι.Δ."

7. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι τα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης έχουν ως σκοπό την παροχή στους ασφαλισμένους και δικαιούχους των παροχών, επαγγελματικής ασφαλιστικής προστασίας πέραν της παρεχόμενης από την υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση για τους ασφαλιστικούς κινδύνους και ενδεικτικά τους κινδύνους

γήρατος, θανάτου, αναπηρίας, επαγγελματικού ατυχήματος, ασθένειας, διακοπής της εργασίας. Χορηγούν παροχές σε είδος ή σε χρήμα που καταβάλλονται περιοδικώς ή εφάπαξ.

8. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι τα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης ιδρύονται προαιρετικά ανά επιχείρηση ή κλάδο ή κλάδους εργαζομένων, με πρωτοβουλία των εργαζομένων ή των εργοδοτών ή με συμφωνία των εργοδοτών και των εργαζομένων, υπό την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των ασφαλιζομένων κατά επιχείρηση ή επαγγελματικό κλάδο υπερβαίνει τους 100. Επίσης, ιδρύονται με πρωτοβουλία των αυτοτελώς απασχολουμένων ή των ελεύθερων επαγγελματιών ή των αγροτών ή των επαγγελματικών τους οργανώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των ασφαλιζόμενων μελών τους υπερβαίνει τους 100.

9. Επίσης, με την παρ. 18 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι με απόφαση του Υπουργού Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, μετά γνώμη της Εθνικής Αναλογιστικής Αρχής, καθορίζονται οι όροι λειτουργίας των ταμείων επαγγελματικής ασφάλισης (το περιεχόμενο και ο τρόπος τηρήσεως των ετήσιων λογαριασμών, ισολογισμών, εκθέσεων, ετήσιων δηλώσεων των αρχών της επενδυτικής τους πολιτικής και εν γένει οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων των ως άνω Ν.Π.Ι.Δ. και, ενδεικτικά, αναλογιστικές αποτιμήσεις, μελέτες για τη σχέση παγίων με υποχρεώσεις, αποδεικτικά στοιχεία για τη συνοχή των αρχών της επενδυτικής πολιτικής, αποδείξεις ότι οι εισφορές καταβλήθηκαν βάσει του προγράμματος, ώστε να προκύπτει η πραγματική και ακριβής πορεία των εργασιών τους, η περιουσιακή τους κατάσταση, τα αποθεματικά και η ασφαλιστική τοποθέτηση), οι πληροφορίες που πρέπει να χορηγούνται στους ασφαλισμένους και δικαιούχους των παροχών, ο υπολογισμός και η αναπροσαρμογή των τεχνικών αποθεματικών, οι κανόνες για τις επενδύσεις των ταμείων επαγγελματικής ασφάλισης, το περιθώριο φερεγγυότητας, η αντασφάλιση ή αμοιβαία ασφάλιση των ταμείων επαγγελματικής ασφάλισης, το περιεχόμενο και ο τύπος τήρησης του μητρώου ασφαλισμένων.

10. Με την παρ. 19 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι πόροι των ταμείων επαγγελματικής ασφάλισης είναι οι τακτικές και έκτακτες εισφορές των ασφαλισμένων, οι τακτικές και έκτακτες εισφορές των εργοδοτών, οι πρόσοδοι περιουσίας, η απόδοση των κεφαλαίων και αποθεματικών και κάθε άλλο έσοδο.

11. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του ν. 3029/2002 με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 8 εισάγεται το θεσμικό πλαίσιο για τη λειτουργία και ανάπτυξη της συμπληρωματικής - επαγγελματικής ασφάλισης στην Ελλάδα. Η επαγγελματική συμπληρωματική ασφάλιση είναι προαιρετική και ως προς την ίδρυση των προβλεπόμενων από το νόμο ταμείων και ως προς την υπαγωγή των ασφαλισμένων στα ταμεία αυτά και ως προς την επιλογή των ασφαλισμένων που δικαιούνται να υπαχθούν σε περισσότερα ταμεία, ενώ προβλέπεται και δικαίωμα εξόδου από τα ταμεία αυτά.

12. Από όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, δεδομένου ότι η ως άνω συμπληρωματική - επαγγελματική ασφάλιση αποτελεί τον δεύτερο πυλώνα ασφάλισης, συνάγεται ότι, η αρχή της προαιρετικότητας που ισχύει στην περίπτωση των ΤΕΑ δεν αναιρεί σε καμία περίπτωση το χαρακτήρα των ίδιων των ΤΕΑ καθώς και των εισφορών σε αυτά ως υποχρεωτικών, για το διάστημα που κάποιος επιλέγει να υπαχθεί σε αυτά. Επίσης, επειδή ακριβώς πρόκειται για επαγγελματικά ταμεία δεν τίθεται ζήτημα αμφισβήτησης του χαρακτήρα των δαπανών επιχείρησης προς συγκεκριμένο, σχετικό, ΤΕΑ, ως δαπανών που συνδέονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα και γίνονται με σκοπό την εξυπηρέτηση του συμφέροντος της επιχείρησης μέσω της παροχής συμπληρωματικής ασφάλισης στους δικαιούχους εργαζόμενους.

Επομένως, οι εισφορές που βαρύνουν εργοδότες (ημεδαπά φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες) και καταβάλλονται σε ημεδαπά Τ.Ε.Α εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους εξετάζοντας μόνο τις

προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22, καθόσον η προϋπόθεση της περ. α' του άρθρου 22 του ΚΦΕ θεωρείται ότι συντρέχει, λαμβάνοντας υπόψη το ρόλο των υπ' όψη ταμείων ως πυλώνων ασφάλισης και τον τρόπο λειτουργίας τους (καταβολή εισφορών βάσει απόφασης Υπουργού, επιτήρηση από αρμόδιες αρχές κλπ), υπό την επιφύλαξη της περ. γ' του άρθρου 23 ΚΦΕ.

Β. Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται υπέρ Ι.Ε.Σ.Π. που έχουν ιδρυθεί σε άλλο κράτος - μέλος και ασκούν διασυννοριακή δραστηριότητα στην Ελλάδα και εφάπαξ παροχών που τα ταμεία αυτά καταβάλλουν σε εργαζόμενους επιχειρήσεων που βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια

13. Με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν.4680/2020 (Α' 72), με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία (ΕΕ) 2016/2341, επιτρέπεται σε Ιδρύματα Επαγγελματικών Συνταξιοδοτικών Παροχών - Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης (Ι.Ε.Σ.Π. - Τ.Ε.Α.) η άσκηση διασυννοριακής δραστηριότητας. Επίσης, επιτρέπεται στις επιχειρήσεις που βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια να χρηματοδοτούν Ιδρύματα Επαγγελματικών Συνταξιοδοτικών Παροχών (Ι.Ε.Σ.Π.) τα οποία προτίθενται να ασκήσουν ή ασκούν διασυννοριακή δραστηριότητα.

14. Στην παρ. 7 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι, πριν ένα Ι.Ε.Σ.Π. αρχίσει να ασκεί διασυννοριακή δραστηριότητα στην Ελλάδα, το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, εντός έξι (6) εβδομάδων από την παραλαβή των πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου και νόμου αυτού, ενημερώνει την αρμόδια αρχή του κράτους καταγωγής για τις διατάξεις της εθνικής κοινωνικής και εργατικής νομοθεσίας σχετικά με την επαγγελματική ασφάλιση, οι οποίες πρέπει να τηρούνται κατά τη διαχείριση του συνταξιοδοτικού καθεστώτος που χρηματοδοτείται από επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα και για τις απαιτήσεις παροχής πληροφοριών των άρθρων 35 έως 43, οι οποίες ισχύουν για τη διασυννοριακή δραστηριότητα. Η αρμόδια αρχή του κράτους - μέλους καταγωγής ανακοινώνει τις πληροφορίες αυτές στο Ι.Ε.Σ.Π..

15. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 10 του ν.4680/2020 ορίζεται ότι το Ι.Ε.Σ.Π. μπορεί να αρχίσει να ασκεί διασυννοριακή δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της εθνικής κοινωνικής και εργατικής νομοθεσίας στον τομέα της επαγγελματικής ασφάλισης και με τις απαιτήσεις παροχής πληροφοριών όπως αναφέρεται στην παράγραφο 7. Περαιτέρω, από τις διατάξεις της παρ.9 του ίδιου άρθρου και νόμου προκύπτει ότι το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων ενημερώνει την αρμόδια αρχή του κράτους-μέλους καταγωγής για κάθε σημαντική μεταβολή των διατάξεων της εθνικής εργατικής και κοινωνικής νομοθεσίας στον τομέα της επαγγελματικής ασφάλισης, η οποία μπορεί να επηρεάσει τα χαρακτηριστικά του συνταξιοδοτικού καθεστώτος, κατά το μέρος που αφορά στη διασυννοριακή δραστηριότητα, και για κάθε σημαντική μεταβολή των απαιτήσεων παροχής πληροφοριών εθνικής νομοθεσίας όπως αναφέρεται στην παράγραφο 7 προκειμένου η ως άνω αρμόδια αρχή να ανακοινώσει τις εν λόγω πληροφορίες στο Ι.Ε.Σ.Π..

16. Ακόμα, με τις διατάξεις της παρ.10 του άρθρου 10 του ν.4680/2020 ορίζεται ότι το Ι.Ε.Σ.Π. που ασκεί διασυννοριακή δραστηριότητα στην Ελλάδα υπόκειται σε συνεχή εποπτεία από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή όσον αφορά τη συμμόρφωση των δραστηριοτήτων του με τις απαιτήσεις της εθνικής κοινωνικής και εργατικής νομοθεσίας σχετικά με την επαγγελματική ασφάλιση, και με τις απαιτήσεις παροχής πληροφοριών όπως αναφέρεται στην παράγραφο 7. Εφόσον κατά την εποπτεία αυτή διαπιστωθεί παραβίαση των σχετικών υποχρεώσεων του Ι.Ε.Σ.Π., το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων ενημερώνει αμελλητί την αρμόδια αρχή του κράτους-μέλους καταγωγής. Η αρμόδια αρχή του κράτους-μέλους καταγωγής λαμβάνει, σε συντονισμό με το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, τα απαραίτητα μέτρα για να διασφαλίσει ότι το Ι.Ε.Σ.Π. θα παύσει τη διαπιστωθείσα παράβαση.

17. Περαιτέρω, από τις διατάξεις της παρ.11 του ίδιου άρθρου και νόμου προκύπτει ότι στην περίπτωση που το Ι.Ε.Σ.Π. εξακολουθεί να παραβιάζει τις εφαρμοστέες διατάξεις της εθνικής

κοινωνικής και εργατικής νομοθεσίας σχετικά με την επαγγελματική ασφάλιση ή τις απαιτήσεις παροχής πληροφοριών όπως αναφέρεται στην παράγραφο 7, το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, αφού ενημερώσει την αρμόδια αρχή του κράτους-μέλους καταγωγής, λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα, προκειμένου να προληφθούν ή να τιμωρηθούν περαιτέρω παραβάσεις και, εάν είναι απολύτως αναγκαίο, απαγορεύει στο Ι.Ε.Σ.Π. να λειτουργεί στην Ελλάδα για λογαριασμό της χρηματοδοτούσας επιχείρησης.

18. Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι η δραστηριότητα των εν λόγω Ι.Ε.Σ.Π. στην Ελλάδα εξομοιώνεται με αυτή των ημεδαπών Τ.Ε.Α., καθόσον είναι σύμφωνη με τις απαιτήσεις της εθνικής κοινωνικής και εργατικής νομοθεσίας στον τομέα της επαγγελματικής ασφάλισης και υπόκειται σε συνεχή εποπτεία από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων. Συνεπώς, οι διατάξεις των περιπτώσεων ε' (σχετικά με τις καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές) και στ' (σχετικά με τις καταβαλλόμενες εφάπαξ παροχές) της παρ.1 του άρθρου 14 του ΚΦΕ καθώς και τα διαλαμβανόμενα στην Π.Ο.Λ.1227/2018 εφαρμόζονται και για τα Ι.Ε.Σ.Π. που έχουν ιδρυθεί σε άλλο κράτος - μέλος και ασκούν διασυννοριακή δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον ν. 4680/2020.

19. Συνεπώς, για τις εισφορές που βαρύνουν εργοδότες (ημεδαπά φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες) και καταβάλλονται προς Ι.Ε.Σ.Π. που έχουν ιδρυθεί σε άλλο κράτος-μέλος και ασκούν διασυννοριακή δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4680/2020, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους εξετάζοντας μόνο τις προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22, καθόσον η προϋπόθεση της περ. α' του άρθρου 22 του ΚΦΕ θεωρείται ότι συντρέχει, λαμβάνοντας υπόψη το ρόλο των ΙΕΣΠ-ΤΕΑ ως πυλώνα ασφάλισης και τον τρόπο λειτουργίας των υπόψη ταμείων (καταβολή εισφορών βάσει απόφασης Υπουργού, επιτήρηση από αρμόδιες αρχές κλπ) και υπό την επιφύλαξη της περ. γ' του άρθρου 23 ΚΦΕ.

ΑΡΘΡΟ 15

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

1⁽¹⁾. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός συντελεστής (%)
0-10.000	9%
10.001-20.000	22%
20.001-30.000	28%
30.001-40.000	36%
40.001 -	44%

Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων δεν υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιάμιση χιλιάδων (9.500) ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο και την παράγραφο 1 του άρθρου

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 αφού αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 και είχε εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα, αντικαταστάθηκε εκ νέου με το άρθρο 6 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%

Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο και την παράγραφο 1 του άρθρου 16. Εάν το πραγματικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.»

16. Εάν το πραγματικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.

2.⁽¹⁾ Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν:

α) οι αξιωματικοί που υπηρετούν σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), και

β) το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

γ)⁽²⁾ οι κυβερνήτες, οι συγκυβερνήτες και οι μηχανικοί αεροσκαφών αεροπορικών εταιρειών με φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας για τη μηνιαία αποζημίωση που λαμβάνουν και η οποία φορολογείται με φορολογικό συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), και

δ) τα μέλη των Ανεξάρτητων Επιτροπών Προσφυγών του άρθρου 5 του ν. 4375/2016 (Α' 51) για τη μηνιαία αποζημίωση που λαμβάνουν και η οποία φορολογείται με φορολογικό συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Τα ως άνω εισοδήματα φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων τους μόνο γι' αυτά.

.....⁽³⁾

2.α.⁽⁴⁾ Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται για το εισόδημα που αποκτούν οι αμειβόμενοι αθλητές και οι προπονητές⁽⁵⁾ από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα

(1) Η παράγραφος 2 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν:

α) οι αξιωματικοί που υπηρετούν σε πλοία του εμπορικού ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 15% και

β) το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία του εμπορικού ναυτικού και το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 10%.»

(2) Οι περιπτώσεις γ' και δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με το άρθρο 16 του Ν. 4690/2020 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 30.5.2020 σύμφωνα με το άρθρο 84 του ίδιου νόμου.

(3) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του ν. 4758/2020. Η κατάργηση ισχύει από 1.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 69 του ίδιου νόμου. Το καταργηθέν εδάφιο είχε ως εξής: «Εξαιρητικά για τους αξιωματικούς και το κατώτερο πλήρωμα, που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, για το εισόδημα που αποκτούν από μισθωτή εργασία σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, που εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες, με την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος που διενεργείται με τους συντελεστές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που διενεργείται με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 43Α του νόμου αυτού, εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση μόνο γι' αυτά.»

(4) Η παράγραφος 2α του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 76 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου.

(5) Οι λέξεις «και οι προπονητές» και «και οι εκπαιδευτές των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις Ομοσπονδίες» προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν. 41714/2020 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020 σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου.

αμειβόμενων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία και οι εκπαιδευτές των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις Ομοσπονδίες, εφόσον τα ποσά τα οποία λαμβάνουν εφάπαξ ή τμηματικά για την υπογραφή του συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση ή τη λύση του συμβολαίου συνεργασίας τους δεν υπερβαίνουν τις 40.000 ευρώ εντός του οικείου φορολογικού έτους. Αν το εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου υπερβαίνει τις 40.000 ευρώ, φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 22% και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

3. Με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης.

Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
≤60.000	0%
60.000,01 - 100.000	10%
100.000,01 - 150.000	20%
>150.000	30%

4. Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται αυτοτελώς:

α) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή.

β) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή κατά το μέρος ⁽¹⁾ που υπερβαίνει τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ.

Οι συντελεστές των ανωτέρω περιπτώσεων αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς.

Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που:

(α) πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του,

(β) γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζόμενου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζόμενου, πτώχευσης του εργοδότη, ή

(γ) πραγματοποιείται λόγω συμμετοχής του εργαζόμενου σε πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου.⁽²⁾

(1) Οι λέξεις «κατά το μέρος» της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 4 της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(2) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 8 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει

5. ⁽¹⁾ Για τους φορολογούμενους που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, το φορολογητέο εισόδημα του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παραγράφου 1 αυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημά τους.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2015.

6. ⁽²⁾ α) Ως δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για τους σκοπούς του παρόντος Κώδικα, θεωρούνται δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες καταβάλλονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 και χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού.

β) Το απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για κάθε φορολογικό έτος ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία - συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών. Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α και το ποσό της διατροφής που δίδεται στον/στην διαζευγμένο/-η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή/και εξαρτώμενο τέκνο, εφόσον καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παραγράφου 1 προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Στον φορολογούμενο του οποίου είναι κατασχεμένοι ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί, πλην του ακατάσχετου λογαριασμού του ν. 4254/2014 (Α' 85), μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου φορολογικού έτους, το όριο δαπανών του πρώτου εδαφίου της παρούσας περίπτωσης περιορίζεται στις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ δαπανών.

γ) Η προηγούμενη περίπτωση β' δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(i) Φορολογούμενοι που έχουν συμπληρώσει το εβδομηκοστό (70ό) έτος της ηλικίας τους.

(ii) Άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

(iii) Όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση.

(iv) Οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα.

(v) Δημόσιοι λειτουργοί και δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, κα-

συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη».

(1) Η παράγραφος 5 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι διατάξεις της παραγράφου ισχύουν μέχρι 31.12.2015, όπως αναφέρει το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου αυτής.

(2) Η παράγραφος 6 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

θώς και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας που διαβιούν ή εργάζονται στην αλλοδαπή.

(vi) Ανήλικοι που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

(vii) Οι υπηρετούντες την υποχρεωτική στρατιωτική τους θητεία.

(viii) Φορολογούμενοι που κατοικούν μόνιμα σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους. Ως τουριστικοί τόποι ορίζονται όσοι περιλαμβάνονται στο π.δ. 899/1976, όπως τροποποιήθηκε με το π.δ. 664/1977.

(ix) Οι φορολογούμενοι που είναι δικαιούχοι Κοινωνικού Εισοδήματος Αλληλεγγύης (ΚΕΑ).

(x) Οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε κατάσταση μακροχρόνιας νοσηλείας (πέραν των έξι (6) μηνών).

(xi) Όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας και σε ψυχιατρικό κατάστημα.

(xii) Οι φυλακισμένοι.

γ1⁽¹⁾ Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου δεν υπολογίζονται στο πραγματικό εισόδημα από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, τα παρακάτω εισοδήματα με έκτακτο χαρακτήρα:

i) Τα εισοδήματα των παρ. 3 και 4.

ii) Το επίδομα εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης ανέργων, καθώς και το επίδομα αναζήτησης εργασίας στο πλαίσιο δράσεων συμβουλευτικής (παρ. 5 του άρθρου 64 του ν. 4756/2020 [Α' 235]).

iii) Η αγροτική επιδότηση πρόωρης συνταξιοδότησης.

iv) Η είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή οικονομικής ενίσχυσης, λόγω διάλυσης αλιευτικού σκάφους.

v) Έκτακτες αποζημιώσεις, αμοιβές, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 και αποτελούν εισόδημα.

δ⁽²⁾ Οι δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, εφόσον περιλαμβάνονται στις ακόλουθες ομάδες του δείκτη τιμών καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ.:

Ομάδα 1 (Διατροφή και μη αλκοολούχα ποτά).

Ομάδα 2 (Αλκοολούχα ποτά και καπνός).

Ομάδα 3 (Ένδυση και υπόδηση).

Ομάδα 4 (Στέγαση), εξαιρουμένων των ενοικίων.

Ομάδα 5 (Διαρκή αγαθά, είδη νοικοκυριού και υπηρεσίες).

Ομάδα 6 (Υγεία).

Ομάδα 7 (Μεταφορές), εξαιρουμένης της δαπάνης για τέλη κυκλοφορίας και της αγοράς οχημάτων, πλην των ποδηλάτων.

(1) Η περίπτωση γ1 της παραγράφου 6 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 37 του ν. 4797/2021 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, κατά παρέκκλιση της περίπτωσης β' της παραγράφου 6, εφαρμόζονται όσα αναφέρονται στην παράγραφο 71 του άρθρου 72 του νόμου 4797/2021.

(2) Στο τέλος της περίπτωσης δ' του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε τελευταίο εδάφιο και η περίπτωση δ' διαμορφώθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 50 του ν. 4876/2021 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.12.2021, σύμφωνα με το άρθρο 186 του ίδιου νόμου.

Ομάδα 8 (Επικοινωνίες).

Ομάδα 9 (Αναψυχή, πολιτιστικές δραστηριότητες), εξαιρουμένης της αγοράς σκαφών, αεροπλάνων και αεροσκαφών.

Ομάδα 10 (Εκπαίδευση).

Ομάδα 11 (Ξενοδοχεία, καφέ, εστιατόρια).

Ομάδα 12 (Άλλα αγαθά και υπηρεσίες).

Ειδικά για τα φορολογικά έτη 2022 έως και 2025, ορισμένες υποκατηγορίες δαπανών της Ομάδας 6 (Υγεία), ως προς τις οποίες δεν είναι ευρέως διαδεδομένη η χρήση ηλεκτρονικών συναλλαγών, υπολογίζονται στο διπλάσιο της αξίας τους για την κάλυψη του απαιτούμενου ποσού δαπανών της περ. β) της παρ. 6.

ε) Το ποσό των δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής δηλώνεται ατομικά από κάθε σύζυγο ή από κάθε μέρος συμφώνου συμβίωσης. Σε περίπτωση κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπου καλύπτεται το απαιτούμενο ποσό δαπανών από οποιονδήποτε εκ των δύο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, το τυχόν πλεονάζον ποσό δύναται κατά την εκκαθάριση να μεταφερθεί στον άλλον σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του απαιτούμενου ποσού δαπανών. Στις περιπτώσεις κοινών τραπεζικών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) οι πραγματικοί δικαιούχοι, οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις, μπορούν να χρησιμοποιούν τους εν λόγω λογαριασμούς ανάλογα με τις πραγματοποιούμενες δαπάνες τους. Τα ίδια ισχύουν και για πιστωτικές κάρτες με δικαιούχους κύρια και πρόσθετα μέλη.

στ) Σε περίπτωση που οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και οι οποίες αφορούν καταβολές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ΕΝΦΙΑ, δανειακές υποχρεώσεις προς χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και ενοίκια υπερβαίνουν το εξήντα τοις εκατό (60%) τοις εκατό του πραγματικού εισοδήματος, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1β' του παρόντος, το απαιτούμενο ποσοστό δαπανών περιορίζεται στο είκοσι τοις εκατό (20%). Το προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι οι ανωτέρω δαπάνες έχουν καταβληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως ορίζονται στην περίπτωση α' της παρούσας.

ζ)⁽¹⁾ Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθορίζονται οι υποκατηγορίες δαπανών του τελευταίου εδαφίου της περ. δ) και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία συγκέντρωσης των απαραίτητων δεδομένων από τους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 4172/2013, άρθρο 72 § 16.- Συσσωρευθέντα κεφάλαια που αντιστοιχούν σε καταβαλλόμενα έως 31.12.2013 ασφάλιστρα του εργαζομένου εξαιρούνται από την οριζόμενη στην παράγραφο 4 του άρθρου 15 φορολόγηση.

§ 24 (ορθό 25).- Κατά τον υπολογισμό του φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου

(1) Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης ζ' του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 αντικαταστάθηκε και η περίπτωση ζ' διαμορφώθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 50 του ν. 4876/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.12.2021, σύμφωνα με το άρθρο 186 του ίδιου νόμου.

15 και προκειμένου να διατηρηθεί ακέραιο το ποσό της μείωσης του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 16, ο φορολογούμενος απαιτείται να προσκομίσει αποδείξεις σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του φορολογητέου εισοδήματός του. Το ποσό των αποδείξεων που προσκομίζονται δεν απαιτείται να υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων πεντακοσίων (10.500) ευρώ. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζεται το απαιτούμενο ποσό αποδείξεων, ο φόρος προσαυξάνεται κατά τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου ποσού α-αποδείξεων, με ανώτατο όριο τις δέκα χιλιάδες πεντακόσια (10.500) ευρώ και του προσκομισθέντος ποσού αποδείξεων, η οποία πολλαπλασιάζεται με συντελεστή 22%. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι δαπάνες για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων, ο τρόπος επιμερισμού των δαπανών μεταξύ των συζύγων, οι κατηγορίες των φορολογουμένων που εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αποκλειστικά για το φορολογικό έτος 2014.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ 35565 ΕΞ 2022/16.3.2022.- Καθορισμός των δαπανών του τελευταίου εδαφίου της περ. δ) της παρ. 6 και της περ. α) της παρ. 7 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (Α' 167), για την παροχή κινήτρων για την πραγματοποίηση συναλλαγών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. ζ' της παρ. 6 και της περ. β' της παρ. 7 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (Α' 167), που προστέθηκαν με τις παρ. 1 και 3, αντίστοιχα, του άρθρου 50 του ν. 4876/2021, «Κίνητρα για την πραγματοποίηση δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής - Τροποποίηση του άρθρου 15 του ν. 4172/2013» (Α' 251).

2. Την υπό στοιχεία Α.1163/2020 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, «Εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 15 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013, οι οποίες προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4646/2019, σχετικά με τις δαπάνες που αποδίδονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής» (Β' 3119).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Οι υποκατηγορίες δαπανών της Ομάδας 6 (Υγεία) του Δείκτη Τιμών Καταναλωτή (Δ.Τ.Κ.) της ΕΛ.ΣΤΑΤ., οι οποίες σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. δ) της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (Α' 167) υπολογίζονται στο διπλάσιο της αξίας τους για την κάλυψη του απαιτούμενου ποσού δαπανών της περ. β) της παρ. 6. του ίδιου άρθρου και νόμου, είναι οι ακόλουθες:

COICOP5 ταξινόμηση	Είδη - Υποομάδες - Ομάδες ΔΤΚ
0621	ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
0622	ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
06239	ΑΛΛΕΣ ΠΑΡΑΪΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται υπόψη δαπάνες των δικαιούχων προς επιχειρήσεις (φυσικά και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες) που φέρουν, τους ακόλουθους Κωδικούς Κατηγορίας Εμπόρου (Merchant CategoryCodes - MCC):

Κατηγορία Εμπόρου	Περιγραφή δραστηριότητας
8011	Ιατροί
8021	Οδοντίατροι, Ορθοδοντικοί

8031	Οστεοπαθητικοί
8041	Χειροπράκτες
8041	Οφθαλμίατροι
8049	Χειροποδιστές, Ποδολόγοι
8099	Ιατρικές Υπηρεσίες

Κατά τα λοιπά για τις ανάγκες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου ισχύουν τα οριζόμενα στην Α.1163/2020 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 3119).

Άρθρο 2

Ως δαπάνες λήψης υπηρεσιών που πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, για τις οποίες, σύμφωνα με την περ. α) της παρ. 7 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013, αφαιρείται αναλογικά ποσό ίσο με το τριάντα τοις εκατό (30%) των δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα του φυσικού προσώπου από μισθωτή εργασία και συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα και ακίνητη περιουσία, αποκλειστικά και μόνο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, ορίζονται οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στις ακόλουθες υποομάδες του δείκτη τιμών καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ.:

COICOP5 ταξινόμηση	Είδη - Υποομάδες - Ομάδες ΔΤΚ
0432	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ
05621	ΟΙΚΙΑΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
05622	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ
0562	ΟΙΚΙΑΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ - ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΜΕΡΙΜΝΑΣ
07322	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΠΙΒΑΤΩΝ ΜΕ ΤΑΞΙ
0935	ΚΤΗΝΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
09412	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥ ΧΡΟΝΟΥ
09425	ΦΩΤΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
1211	ΚΟΜΜΩΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΦΡΟΝΤΙΔΑΣ
12401	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΦΡΟΝΤΙΔΑΣ ΠΑΙΔΙΩΝ
COICOP5 ταξινόμηση	Είδη - Υποομάδες - Ομάδες ΔΤΚ
12402	ΟΙΚΟΙ ΕΥΓΗΡΙΑΣ ΚΑΙ ΙΔΡΥΜΑΤΑ ΓΙΑ ΑΤΟΜΑ ΜΕ ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΝΑΓΚΕΣ
12403	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΓΙΑ ΒΟΗΘΕΙΑ ΑΤΟΜΩΝ ΣΤΟ ΣΠΙΤΙ
12702	ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (εξαιρούνται οι λογιστικές υπηρεσίες)
12703	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΗΔΕΙΩΝ

Το αφαιρούμενο ποσό εισοδήματος δεν υπερβαίνει το συνολικό πραγματικό εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα και ακίνητη περιουσία του φυσικού προσώπου και περιορίζεται μέχρι και το ύψος του ποσού των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ ετησίως συνολικά για τα ως άνω εισοδήματα. Οι δαπάνες αφορούν αποκλειστικά τον φορολογούμενο και δεν δύναται το τυχόν πλεονάζον ποσό να χρησιμοποιηθεί από τον άλλο σύζυγο ή μέλος συμφώνου συμβίωσης.

Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται υπόψη δαπάνες των δικαιούχων προς επιχειρήσεις (φυσικά και νομικά πρόσωπα και οντότητες) που φέρουν, τους ακόλουθους Κωδικούς Κατηγορίας Εμπόρου (Merchant CategoryCodes - MCC):

Κατηγορία Εμπόρου	Περιγραφή δραστηριότητας
0742	Κτηνιατρικές Υπηρεσίες
1711	Εργασίες υδραυλικού, ψυκτικού, συντηρητή θέρμανσης
1731	Εργασίες ηλεκτρολόγου
1740	Εργασίες μόνωσης, τοιχοποιίας, σοβατίσματος, τοποθέτησης πλακιδίων κ.τ.λ.
1750	Εργασίες ξυλουργού
1761	Εργασίας τοποθεσίας στέγης και παραθύρων, λαμαρίνας κ.τ.λ.
1771	Εργασίες σκυροδέματος
4121	Υπηρεσίες ταξί
7230	Κουρεία, κομμωτήρια και καταστήματα ομορφιάς
7261	Υπηρεσίες κηδειών
7297	Υπηρεσίες μασάζ
7298	Υπηρεσίες φυσικής ευεξίας
7349	Υπηρεσίες καθαρισμού και οικιακές υπηρεσίες
7395	Ανάπτυξη φωτογραφιών
7911	Σχολές χορού
7997	Γυμναστήρια και δραστηριότητες ελεύθερου χρόνου με συνδρομή
7999	Διάφορες υπηρεσίες ελεύθερου χρόνου
8050	Προσωπική φροντίδα και νοσηλεία (εξαιρούνται νοσοκομειακές δραστηριότητες)
8111	Νομικές υπηρεσίες
8351	Υπηρεσίες φροντίδας παιδιών

Οι δαπάνες του παρόντος άρθρου λαμβάνονται υπόψη και για την εφαρμογή της περ. β) της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

Ειδικά για τις δαπάνες που αφορούν στις υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης κατοικίας, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον το φυσικό πρόσωπο έχει τύχει εφαρμογής, μέσα στο ίδιο φορολογικό έτος, των διατάξεων του άρθρου 39B του ν. 4172/2013.

Άρθρο 3

Για την εφαρμογή της παρούσας απόφασης η Α.Α.Δ.Ε. ζητά και λαμβάνει στοιχεία για τις δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ανά φορολογούμενο και ανά κατηγορία δαπάνης με βάση τον Κωδικό Κατηγορίας Εμπόρου (MerchantCategoryCodes - MCC) και κάθε άλλο απαιτούμενο στοιχείο αναγκαίο για την εφαρμογή της παρούσας από τους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών. Τα ποσά των δαπανών των άρθρων 1 και 2 της παρούσας, για τις οποίες παρέχονται κίνητρα για την πραγματοποίηση συναλλαγών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών, προσυμπληρώνονται με δυνατότητα μεταβολής στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με βάση τα δεδομένα που παρέχουν οι πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών.

Άρθρο 4

Η παρούσα εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται από τους δικαιούχους στα φορολογικά έτη 2022 έως και 2025.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1369 Β' / 23.3.2022)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 Ν. 4172/2015

Φορολογικός συντελεστής.- Με τις διατάξεις του άρθρου 15 περιορίζονται οι φορολογικές κλίμακες και οι αντίστοιχοι φορολογικοί συντελεστές με την πρόβλεψη τριών κατηγοριών συντελεστών προκειμένου να απλοποιηθεί η διαδικασία και ο τρόπος φορολόγησης. Επιπρόσθετα, προβλέπεται ειδική αυτοτελής φορολόγηση για συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 ορίζεται η κλίμακα βάσει της οποίας υποβάλλεται σε φόρο το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζονται οι φορολογικοί συντελεστές με τους οποίους φορολογείται το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετούν σε πλοία του εμπορικού ναυτικού.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται η κλίμακα βάσει της οποίας φορολογείται αυτοτελώς η εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται στο δικαιούχο εξαιτίας διακοπής της σχέσης εργασίας του.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζονται οι συντελεστές βάσει των οποίων φορολογούνται αυτοτελώς οι παροχές που καταβάλλονται σε εργαζόμενους και οι οποίες προέρχονται από ασφαλίματα που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων. Επιπροσθέτως προβλέπεται αύξηση κατά πενήντα τοις εκατό των εν λόγω συντελεστών σε περίπτωση είσπραξης από το δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Από την έννοια της πρόωρης εξαγοράς εξαιρείται η καταβολή σε εργαζόμενο που έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ο έτος, καθώς και η καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του ή πτώχευσης του εργοδότη.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 112 Ν. 4387/2016

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 114 (σχεδίου νόμου ή άρθρου 112 Ν. 4387/2016) ορίζεται νέα κλίμακα υπολογισμού του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Με την παράγραφο 2 προβλέπεται μείωση του φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις μέχρι δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ.

Με τις παραγράφους 3 και 4 ορίζεται ότι οι άμεσες ενισχύσεις του πρώτου πυλώνα της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, με εξαίρεση τις πράσινες και τις συνδεδεμένες, αποτελούν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, για εισοδήματα από 1.1.2016 και εξής.

Με τις παραγράφους 5 και 6 ορίζεται ότι τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις φορολογούνται αθροιστικά με αυτά από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ τα εισοδήματα από ατομική αγροτική επιχείρηση, φορολογούνται αυτοτελώς. Οι μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 δεν εφαρμόζονται στα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με τις παραγράφους 7 και 8 αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησης των μερισμάτων από 10% σε 15%. Με τη διάταξη αυτή στη φορολόγηση τόκων και μερισμάτων, εισοδήματα της ίδιας κατηγορίας (από κεφάλαιο), επιβάλλεται ο ίδιος συντελεστής.

Με την παράγραφο 9 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης ενσωματώνεται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και υπολογίζεται πλέον με οριακούς συντελεστές, έτσι ώστε ο συντελεστής του επόμενου κλιμακίου να εφαρμόζεται μόνον στο υπερβάλλον ποσό του εισοδήματος.

Με την παράγραφο 10 διατηρούνται ως ισχύαν προ της τροποποίησής τους με το παρόν άρθρο οι συντελεστές του άρθρου 29, παράγραφος 1, για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των υπόχρεων των περιπτώσεων β, δ, ε, στ και ζ του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Με την παράγραφο 11 προβλέπεται ότι τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και εφεξής.

Με την παράγραφο 12 γίνεται νομοτεχνική βελτίωση στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας λόγω της ενσωμάτωσης της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 6, 7, 8 ΚΑΙ 76 Ν. 4646/2019

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 1 επιδιώκεται η ελάφρυνση των φορολογικών βαρών των φυσικών προσώπων, μέσω της μείωσης του κατώτατου συντελεστή φορολογίας του εισοδήματός τους από το 22% στο 9% για εισοδήματα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Από τη μείωση αυτή αναμένεται να ευνοηθούν όχι μόνο όσοι έχουν εισόδημα κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ αλλά το σύνολο των φορολογουμένων - φυσικών προσώπων, αφού το εισόδημά τους φορολογείται με βάση προοδευτική κλίμακα.

Όσον αφορά στην παράγραφο 2 του άρθρου 15 ΚΦΕ γίνεται νομοτεχνική - ερμηνευτική προσαρμογή, ώστε να προκύπτει ρητά από το νόμο η αυτοτελής φορολόγηση, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, των εισοδημάτων των ναυτικών κάτι που έως τώρα γινόταν δεκτό ερμηνευτικά (σχετ. Α.1041/2019). Περαιτέρω, ορίζεται ότι με την παρακράτηση που διενεργείται βάσει των συντελεστών των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 και της παραγράφου 6 του άρθρου 43 Α ΚΦΕ, κατά την καταβολή εισοδημάτων από μισθωτή εργασία σε αζιωματικούς και κατώτερο πλήρωμα, που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και οι οποίοι απασχολούνται σε πλοία του εμπορικού ναυτικού με ελληνική σημαία που εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων μόνο για τα εισοδήματα αυτά τόσο ως προς το φόρο εισοδήματος όσο και ως προς την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, αντίστοιχα. Επομένως, στην περίπτωση αυτή οι δικαιούχοι των εν λόγω εισοδημάτων, εφόσον δεν αποκτούν εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή στην Ελλάδα δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος σε αντίθεση με τους υπόλοιπους φορολογούμενους που εμπίπτουν στις περιπτώσεις των δύο πρώτων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ΚΦΕ.

Με τις προτεινόμενες διατάξεις με τις οποίες προστίθεται αντίστοιχα νέα παρ. 6 στο άρθρο 15 ΚΦΕ, και εδάφιο στο άρθρο 40 ΚΦΕ, προωθείται η διεύρυνση της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής κατά τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών, με σκοπό την μείωση της φοροδιαφυγής και την διεύρυνση της φορολογικής βάσης, για λόγους δημοσίου συμφέροντος. Οι δικαιούχοι εισοδημάτων από μισθωτή εργασία - συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και από ακίνητη περιουσία, θα πρέπει, προκειμένου να μην υπόκεινται σε συμπληρωματική φορολογία, να προβαίνουν σε συναλλαγές με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, ανάλογα με το ύψος του πραγματικού εισοδήματός τους. Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43 Α και το ποσό της διατροφής που δίδεται στον/στην διαζευγμένο/-η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή/και εξαρτώμενο τέκνο, εφόσον καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Επιπλέον, στον φορολογούμενο του οποίου έχουν κατασχεθεί ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί, πλην του ακατάσχετου λογαριασμού του μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου φορολογικού έτους, το όριο δαπανών που προβλέπεται να είναι μέχρι 20.000 ευρώ περιορίζεται στις 5.000 ευρώ δαπανών. Ρητά εξαιρούνται από τις ρυθμίσεις αυτές συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων για λόγους κοινωνικούς, όπως οι φορολογούμενοι που έχουν συμπληρώσει το εβδομηκοστό (70ο) έτος της ηλικίας τους, τα άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, αυτοί που υπηρετούν την υποχρεωτική στρατιωτική τους θητεία, οι

φορολογούμενοι που κατοικούν μόνιμα σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι δικαιούχοι Κοινωνικού Εισοδήματος Αλληλεγγύης, τα άτομα που βρίσκονται σε κατάσταση μακροχρόνιας νοσηλείας (πέραν των 6 μηνών), τα άτομα που διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, σε ψυχιατρικό ή σωφρονιστικό κατάστημα. Επιπλέον, εξαιρούνται για αντικειμενικούς λόγους οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα επειδή διαθέτουν ακίνητα, οι δημόσιοι λειτουργοί και δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας που διαβιούν ή εργάζονται στην αλλοδαπή και οι ανήλικοι που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Οι δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής λαμβάνονται υπόψη για το όριο δαπανών και αντιστοιχούν στις Ομάδες 1 έως και 12 του δείκτη τιμών καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ. με την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων σε συγκεκριμένες κατηγορίες, όπως είναι τα ενοίκια, τα τέλη κυκλοφορίας και η αγορά οχημάτων πλην των ποδηλάτων και η αγορά σκαφών, αεροπλάνων και αεροσκαφών. Το όριο των δαπανών των ηλεκτρονικών συναλλαγών μειώνεται στο 20% σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει καταβάλει για το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και ΕΝΦΙΑ, τις δανειακές του υποχρεώσεις προς χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και για ενοίκια, συμπεριλαμβανομένων των ενοικίων των εξαρτώμενων τέκνων του που φοιτούν σε άλλη πόλη, ποσό που υπερβαίνει το 60% του πραγματικού του εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι και οι προαναφερόμενες δαπάνες θα έχουν καταβληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Ο ίδιος κανόνας του ορίου δαπανών εφαρμόζεται όχι μόνο για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα αλλά και για τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία.

Με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου αυτού τροποποιείται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 15 και συνεπεία αυτού και το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ και ρυθμίζεται ότι η συμμετοχή του εργαζομένου σε πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου που συνεπάγεται και την καταβολή ασφαλισματος ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου, δεν συνιστά πρόωρη εξαγορά αυτού. Με τη ρύθμιση αυτή εξομοιώνεται η φορολογική μεταχείριση του ασφαλισματος ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου που καταβάλλεται τόσο σε περιπτώσεις συμμετοχής του εργαζομένου σε πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου όσο και σε περιπτώσεις απόλυσης του εργαζομένου.

Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζεται η αυτοτελής φορολόγηση των ποσών, που καταβάλλονται από αθλητικές ανώνυμες εταιρείες σε αθλητές (όπως ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές κ.ά) για την υπογραφή συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση ή λύση συμβολαίου συνεργασίας, εφόσον τα ποσά αυτά υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες ευρώ (40.000 €). Η αυτοτελής φορολόγηση επιτρέπεται μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) από 1.1.2014, μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που δικαιολογούνται εξαιτίας συγκεκριμένων περιστάσεων. Στην περίπτωση των αμειβόμενων αθλητών με συμβόλαια διαπιστώθηκαν σημαντικά διαχειριστικά προβλήματα στις αθλητικές εταιρείες και σωματεία, ιδίως στις περιπτώσεις πρόωρης διακοπής των οικείων συμβολαίων, ενώ από τα υφιστάμενα στοιχεία της Φορολογικής Διοίκησης προκύπτει ότι οι αποδοθέντες φόροι ήταν μικρότεροι για τον ίδιο όγκο συμβολαίων. Η θεσμοθέτηση του συστήματος της αυτοτελούς φορολόγησης για τις αμοιβές αυτές εκτιμάται ότι θα συμβάλλει στη δήλωση του συνόλου των σχετικών ποσών από τους φορολογούμενους. Η διάταξη καταλαμβάνει πληρωμές άνω των 40.000 ευρώ που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 ανεξαρτήτως του χρόνου σύναψης, ανανέωσης ή λύσης του συμβολαίου. Επισημαίνεται ότι για τις αμοιβές που είναι μικρότερες των 40.000 ευρώ είναι ευνοϊκότερη η υπαγωγή στους φορολο-

γικούς συντελεστές που θα ισχύσουν από 1.1.2020 και είναι 9%, 22%, 28% και 36% αντίστοιχα με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1, δεδομένης της εφαρμογής και των μειώσεων φόρου. Ο φόρος που προκύπτει με την αυτοτελή φορολόγηση για τα ποσά που υπερβαίνουν τις 40.000 ευρώ παρακρατείται κατά την πληρωμή και δεν συμψηφίζεται με άλλους φόρους. Η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 60 του ν.4172/2013. Στην περίπτωση που το εισόδημα καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, ο φόρος υπολογίζεται μετά την αναγωγή του ποσού σε μικό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 50 Ν. 4876/2021

Με το προτεινόμενο άρθρο επιδιώκεται η αύξηση των δαπανών που πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για επαγγελματικούς κλάδους και τομείς της οικονομίας που παρουσιάζουν αυξημένη φοροδιαφυγή, με την παροχή φορολογικών κινήτρων στα φυσικά πρόσωπα μέσω της μείωσης του φορολογητέου εισοδήματος που αποκτούν κατά ποσοστό επί των συγκεκριμένων δαπανών ή του εις διπλούν υπολογισμού κάποιων δαπανών κατά τον προσδιορισμό του απαιτούμενου ύψους δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1030493/17.2.2014.- Φορολογικός συντελεστής μισθού μέλους Δ.Σ. Α.Ε.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 141)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1084609/2.6.2014.- Φορολόγηση εισοδήματος που αποκτούν αιρετοί των ΟΤΑ για τις χρήσεις 2013, 2014.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 141)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1060851/12.4.2016.- Διευκρινίσεις αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση αποζημίωσης απόλυσης σε δόσεις.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 142)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2104/3.7.2020.- Φορολογική αντιμετώπιση της αποζημίωσης των μελών των Ανεξάρτητων Επιτροπών Προσφυγών του άρθρου 5 του ν.4375/2016 μετά την ψήφιση του άρθρου 16 του ν.4690/2020 (Α' 104/30.5.2020).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 138)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2026/27.2.2020.- Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων που αποκτούν από 1.1.2020 και μετά οι αμειβόμενοι αθλητές από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβόμενων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία εξαιτίας υπογραφής συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση ή τη λύση συμβολαίου συνεργασίας, βάσει των νέων διατάξεων του άρθρου 76 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ 201 Α').

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 139)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2169/23.10.2020.- Σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που αποκτούν οι αμειβόμενοι προπονητές και οι εκπαιδευτές των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις Ομοσπονδίες.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 141)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2212/15.11.2021.- Διευκρινίσεις ως προς την έννοια της εφάπαξ αποζημίωσης για την ορθή εφαρμογή της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, κατόπιν ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης. Ο φόρος επιβάλλεται για ποσό αποζημίωσης άνω των 60.000 ευρώ και συγκεκριμένα υπολογίζεται για ποσό αποζημίωσης από 60.000,01 έως 100.000 ευρώ με συντελεστή 10%, για ποσό αποζημίωσης από 100.000,01 έως 150.000 ευρώ με συντελεστή 20% και για ποσό αποζημίωσης άνω των 150.000 ευρώ με συντελεστή 30%. Με την ανωτέρω διάταξη, θεσπίστηκε για το συγκεκριμένο εισόδημα ειδικό, ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, σε σχέση με τη γενική ρύθμιση της παρ. 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ που εφαρμόζεται για τη φορολόγηση του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

2. Από τη γραμματική διατύπωση της ανωτέρω διάταξης προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της περιλαμβάνεται κάθε αποζημίωση που καταβάλλεται εφάπαξ για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, χωρίς να τίθεται ως προϋπόθεση η καταβολή της αποζημίωσης λόγω μονομερούς καταγγελίας της σχέσης εργασίας και χωρίς να απαιτείται να πληρούνται ειδικότερες προϋποθέσεις που τυχόν τίθενται από την εργατική νομοθεσία για την θεμελίωση της υποχρέωσης καταβολής αποζημίωσης από τον εργοδότη (ενδεικτικά πρώτο εδάφιο του άρθρου 8 του ν. 3198/1955). Συνεπώς στην έννοια της αποζημίωσης που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ εντάσσεται και η αποζημίωση που παρέχεται οικειοθελώς από τον εργοδότη για την κατόπιν συμφωνίας με τον μισθωτό λύση και κατάργηση της σύμβασης εργασίας, εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ και εξαιτίας της διακοπής της σχέσεως εργασίας.

ΑΡΘΡΟ 16⁽¹⁾

ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των επτακοσίων εβδομήντα επτά (777) ευρώ για τον φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε οκτακόσια δέκα (810) ευρώ για τον φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε εννιακόσια (900) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα, σε χίλια εκατόν είκοσι (1.120) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και σε χίλια τριακόσια σαράντα (1.340) ευρώ για τέσσερα (4) εξαρτώμενα τέκνα. Για κάθε επιπλέον εξαρτώμενο τέκνο μετά το τέταρτο, η μείωση του φόρου αυξάνεται κατά διακόσια είκοσι (220) ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

2. Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, το οποίο υπερβαίνει το ποσό των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά είκοσι (20) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις μέχρι του ποσού της μείωσης του φόρου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Οι προβλέψεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για φορολογούμενους με πέντε (5) εξαρτώμενα τέκνα και άνω.

3.⁽²⁾

(1) Το άρθρο 16 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με άρθρο 9 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « 1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα και σε δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

2. Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά δέκα (10) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις.»

(2) Η παράγραφος 3 του άρθρου 16 του Ν. 4172/2013 που είχε προστεθεί με την παράγραφο 1 του άρθρου 68 του Ν. 4446/2016 και ίσχυε από το φορολογικό έτος 2017 και μετά, καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 67 του ν. 4646/2019 από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής: «3. α) Προκειμένου να διατηρηθεί η μείωση φόρου σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν.3862/2010, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού κ.λπ., το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματός του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (Προοδευτική εφαρμογή)
1-10.000	10%
10.000,01-30.000	15%
30.000,01 και άνω	20% και μέχρι 30.000 ευρώ

β) Από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής για την πραγματοποίηση των δαπανών της περίπτωσης α', εξαιρούνται φορολογούμενοι εβδομήντα (70) ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., υπό τις

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε. - Α.Α.Δ.Ε.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1005/12.1.2017.- Καθορισμός δαπανών για τις οποίες απαιτείται η χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή/και συλλογής αποδείξεων για το φορολογικό έτος 2017.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της περ. στ της παραγράφου 3 του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 (Α 167), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15, των άρθρων 16, 20, 29 και 34 του ν. 4172/2013.
3. Τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Α 170).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Για να διατηρηθεί η μείωση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 4172/2013, ο φορολογούμενος α-απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, δηλαδή κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παροχών Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010 (μεταφορά πίστωσης, εντολές άμεσης χρέωσης, πάγιες εντολές), και διενεργούνται μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), ηλεκτρονικού πορτοφολιού (e-wallet) κ.λπ., το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματος του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (Προοδευτική εφαρμογή)
1-10.000	10%
10.000,01-30.000	15%
30.000,01 και άνω	20% και μέχρι 30.000 ευρώ

Η κλίμακα της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζεται προοδευτικά, έτσι ώστε ο συντελεστής του επόμενου κλιμακίου να υπολογίζεται μόνον στο υπερβάλλον ποσό του εισοδήματος.

Άρθρο 2

Οι δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών λαμβάνονται υπόψη, εφόσον περιλαμβάνονται στις ακόλουθες ομάδες του δείκτη τιμών καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ.:

Ομάδα 1 (Διατροφή και μη αλκοολούχα ποτά).

προϋποθέσεις του άρθρου 20 του ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Για τους φορολογούμενους του προηγούμενου εδαφίου, απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων ίσης αξίας, σύμφωνα με την κλίμακα της προηγούμενης περίπτωσης.

γ) Αν δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό της παραπάνω κλίμακας, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

δ) Εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής και προσκόμισης αποδείξεων για την πραγματοποίηση δαπανών, οι υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών, οι στρατιωτικοί, εφόσον υπηρετούν στην αλλοδαπή, οι υπηρετούντες στη Μόνιμη Ελληνική Αντιπροσωπεία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσοι διαμένουν σε οικο ευημερίας και σε ψυχιατρικό κατάστημα και οι φυλακισμένοι.

ε) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Σοδών καθορίζεται η διαδικασία συγκέντρωσης των απαραίτητων δεδομένων από τους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών.

στ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι εξαιρούμενες δαπάνες και άλλες κατηγορίες φορολογουμένων που εξαιρούνται από την υποχρέωση πραγματοποίησης των δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, τα επιπλέον κίνητρα για φορολογούμενους που υπερβαίνουν τα προβλεπόμενα ποσοστά ελάχιστης δαπάνης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας.

- Ομάδα 2 (Αλκοολούχα ποτά και καπνός).
- Ομάδα 3 (Ενδυση και υπόδηση).
- Ομάδα 4 (Στέγαση), εξαιρουμένων των ενοικίων.
- Ομάδα 5 (Διαρκή αγαθά, είδη νοικοκυριού και υπηρεσίες).
- Ομάδα 7 (Μεταφορές), εξαιρουμένης της δαπάνης για τέλη κυκλοφορίας και της αγοράς οχημάτων, πλην των ποδηλάτων.
- Ομάδα 8 (Επικοινωνίες).
- Ομάδα 9 (Αναψυχή, πολιτιστικές δραστηριότητες), εξαιρουμένης της αγοράς σκαφών, αεροπλάνων και αεροσκαφών.
- Ομάδα 10 (Εκπαίδευση).
- Ομάδα 11 (Ξενοδοχεία, καφέ, εστιατόρια).
- Ομάδα 12 (Άλλα αγαθά και υπηρεσίες).

Άρθρο 3

1. Εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, σύμφωνα με την περ. β της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν.4172/2013, οι φορολογούμενοι εβδομήντα (70) ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπάρασταση, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 του ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

2. Εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής και οι παρακάτω κατηγορίες φορολογουμένων:

α. Δημόσιοι λειτουργοί και δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας που διαβιούν ή εργάζονται στην αλλοδαπή, με την επιφύλαξη του άρθρου 4 της παρούσας.

β. Ανήλικοι που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων.

γ. Φορολογούμενοι που κατοικούν μόνιμα σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους.

δ. Οι φορολογούμενοι που δεν έχουν εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχουν εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ, σύμφωνα με την περ. α της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.4172/2013.

ε. Οι φορολογούμενοι που είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ανέργων του ΟΑΕΔ, για τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος τους, σύμφωνα με την περ. δ της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.4172/2013.

στ. Οι φορολογούμενοι που είναι δικαιούχοι Κοινωνικού Εισοδήματος Αλληλεγγύης (ΚΕΑ).

ζ. Οι υπηρετούντες την υποχρεωτική στρατιωτική τους θητεία.

η. Οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε κατάσταση μακροχρόνιας νοσηλείας (πέραν των 6 μηνών).

3. Οι φορολογούμενοι των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου υποχρεούνται να προσκομίσουν αποδείξεις ίσης αξίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 1 και 2 της παρούσας. Οι αποδείξεις φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο.

Άρθρο 4

Εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής και προσκόμισης αποδείξεων για την πραγματοποίηση δαπανών, οι υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών, οι στρατιωτικοί, εφόσον υπηρετούν στην αλλοδαπή, οι υπηρετούντες στη Μόνιμη Ελληνική

Αντιπροσωπεία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας και σε ψυχιατρικό κατάστημα και οι φυλακισμένοι.

Άρθρο 5

Το ποσό των δαπανών δηλώνεται ατομικά από κάθε σύζυγο ή από κάθε μέρος συμφώνου συμβίωσης. Σε περίπτωση που καλύπτεται το απαιτούμενο ποσό δαπανών από οποιονδήποτε εκ των δυο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, το τυχόν πλεονάζον ποσό δύναται κατά την εκκαθάριση να μεταφερθεί στον άλλο σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του ελάχιστου απαιτούμενου ποσού δαπανών.

Εάν δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό της κλίμακας του άρθρου 1 της παρούσας, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Άρθρο 6

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 145Β'/25.1.2017).

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1100/7.7.2017.- Τροποποίηση της ΠΟΛ.1005/2017 απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της περ. στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15, των άρθρων 16, 20, 29 και 34 του ν. 4172/2013.
3. Τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Στο άρθρο 2 της ΠΟΛ.1005/12.1.2017 (ΦΕΚ Β' 145/2017) απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών, μετά την Ομάδα 5 (Διαρκή αγαθά, είδη νοικοκυριού και υπηρεσίες), προστίθεται νέα ομάδα που έχει ως εξής:

«- Ομάδα 6 (Υγεία)».

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α.1109/15.3.2019.- Καθορισμός δαπανών για τις οποίες απαιτείται η χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή/και συλλογής αποδείξεων.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της περ. στ της παραγράφου 3 του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 (Α 167), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15, των άρθρων 16, 20, 29, 34 και 67 του ν. 4172/2013 (Α 167).
3. Τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Α 170).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Για να διατηρηθεί η μείωση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 4172/2013, ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, δηλαδή κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω

λογαριασμού πληρωμών Παροχών Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010 [(νυν. ν. 4537/2018) (μεταφορά πίστωσης, εντολές άμεσης χρέωσης, πάγιες εντολές)], και διενεργούνται μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), ηλεκτρονικού πορτοφολιού (e-wallet) κ.λπ., το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματος του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (Προοδευτική εφαρμογή)
1 - 10.000	10%
10.000,01 - 30.000	15%
30.000,01 και άνω	20% και μέχρι 30.000 ευρώ

Η κλίμακα της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζεται προοδευτικά, έτσι ώστε ο συντελεστής του επόμενου κλιμακίου να υπολογίζεται μόνον στο υπερβάλλον ποσό του εισοδήματος.

Άρθρο 2

Οι δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών λαμβάνονται υπόψη, εφόσον περιλαμβάνονται στις ακόλουθες ομάδες του δείκτη τιμών καταναλωτή της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής:

Ομάδα 1 (Διατροφή και μη αλκοολούχα ποτά).

Ομάδα 2 (Αλκοολούχα ποτά και καπνός).

Ομάδα 3 (Ενδυση και υπόδηση).

Ομάδα 4 (Στέγαση), εξαιρουμένων των ενοικίων.

Ομάδα 5 (Διαρκή αγαθά, είδη νοικοκυριού και υπηρεσίες).

Ομάδα 6 (Υγεία).

Ομάδα 7 (Μεταφορές), εξαιρουμένης της δαπάνης για τέλη κυκλοφορίας και της αγοράς οχημάτων, πλην των ποδηλάτων.

Ομάδα 8 (Επικοινωνίες).

Ομάδα 9 (Αναψυχή, πολιτιστικές δραστηριότητες), εξαιρουμένης της αγοράς σκαφών, αεροπλάνων και αεροσκαφών.

Ομάδα 10 (Εκπαίδευση).

Ομάδα 11 (Ξενοδοχεία, καφέ, εστιατόρια).

Ομάδα 12 (Άλλα αγαθά και υπηρεσίες).

Άρθρο 3

1. Εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, σύμφωνα με την περ. β της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν. 4172/2013, οι φορολογούμενοι εβδομήντα (70) ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 του ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

2. Εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής και οι παρακάτω κατηγορίες φορολογουμένων:

α. Δημόσιοι λειτουργοί και δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας που διαβιούν ή εργάζονται στην αλλοδαπή, με την επιφύλαξη του άρθρου 4 της παρούσας.

β. Ανήλικοι που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και

φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων.

γ. Φορολογούμενοι που κατοικούν μόνιμα σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους. δ. Οι φορολογούμενοι που δεν έχουν εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχουν εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ, σύμφωνα με την περ. α της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013.

ε. Οι φορολογούμενοι που είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο ανέργων του ΟΑΕΔ, για τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος τους, σύμφωνα με την περ. δ της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013.

στ. Οι φορολογούμενοι που είναι δικαιούχοι Κοινωνικού Εισοδήματος Αλληλεγγύης (ΚΕΑ).

ζ. Οι υπηρετούντες την υποχρεωτική στρατιωτική τους θητεία.

η. Οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε κατάσταση μακροχρόνιας νοσηλείας (πέραν των 6 μηνών).

θ. Οι υπήκοοι τρίτων χώρων που αιτούνται ή/ και λαμβάνουν διεθνή προστασία από την Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) για τους Πρόσφυγες και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

ι. Οι φορολογούμενοι των οποίων το πραγματικό εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ, το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννέα χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ και εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

3. Οι φορολογούμενοι των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου υποχρεούνται να προσκομίσουν αποδείξεις ίσης αξίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 1 και 2 της παρούσας. Οι αποδείξεις φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο.

Άρθρο 4

Εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής και προσκόμισης αποδείξεων για την πραγματοποίηση δαπανών, οι υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών, οι στρατιωτικοί, εφόσον υπηρετούν στην αλλοδαπή, οι υπηρετούντες στη Μόνιμη Ελληνική Αντιπροσωπεία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας και σε ψυχιατρικό κατάστημα και οι φυλακισμένοι.

Άρθρο 5

Το ποσό των δαπανών δηλώνεται ατομικά από κάθε σύζυγο ή από κάθε μέρος συμφώνου συμβίωσης. Σε περίπτωση κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπου καλύπτεται το απαιτούμενο ποσό δαπανών από οποιονδήποτε εκ των δυο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, το τυχόν πλεονάζον ποσό δύναται κατά την εκκαθάριση να μεταφερθεί στον άλλο σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του ελάχιστου απαιτούμενου ποσού δαπανών.

Εάν δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό της κλίμακας του άρθρου 1 της παρούσας, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Άρθρο 6

1. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής.
2. Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται η ΑΥΟ ΠΟΛ.1005/12-01-2017 νοούνται οι διατάξεις της παρούσας.
3. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Β1106/3.4.2019)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1163/9.7.2020.- Εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου

15 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013, οι οποίες προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4646/2019, σχετικά με τις δαπάνες που αποδεικνύονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμή.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 15 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 (Α' 167), οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 7 του ν. 4646/2019 (Α' 201).

2. Τις διατάξεις των άρθρων 11, 12, 13, 14, 15, 21, 29, 34, 39, 39Α, 40 και 67 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν.

3. Τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Γενικά

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 15 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013, οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 7 του ν. 4646/2019, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι, από το φορολογικό έτος 2020 και εφεξής, οι δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., που πραγματοποιούν οι φορολογούμενοι, πρέπει να καταβάλλονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης. Ως ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ενδεικτικά μεταξύ άλλων νοούνται οι κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες [χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες (prepaid cards)], η πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 (μεταφορά πίστωσης, εντολές άμεσης χρέωσης, πάγιες εντολές, τραπεζικές ή ταχυδρομικές επιταγές), μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), ηλεκτρονικού πορτοφολιού (e-wallet), paypal κ.λπ., καθώς και η καταβολή μετρητών προς Παρόχους Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 (σε γκισέ ή σε μηχανήμα easy-pay).

Άρθρο 2

Υπολογισμός απαιτούμενου ποσού δαπανών

Σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 5 και την παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013, το απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για κάθε φορολογικό έτος ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή/και στην αλλοδαπή και προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα και από ακίνητη περιουσία και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών.

Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνονται το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, όπως αυτό προκύπτει κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου φορολογικού έτους, το ποσό της διατροφής που δίδεται από τον φορολογούμενο στον/στην διαζευγμένο/-η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή/και σε εξαρτώμενο τέκνο του, εφόσον αυτό καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Επιπλέον, στην έννοια του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το εισόδημα που προκύπτει από την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013.

Για τον φορολογούμενο του οποίου είναι κατασχεμένοι ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί, πλην του ακατάσχετου λογαριασμού του ν. 4254/2014 (Α' 85), οποτεδήποτε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου φορολογικού έτους, το όριο των δαπανών που πρέπει να καταβληθούν με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής εντός του φορολογικού έτους περιορίζεται στις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Επίσης, σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 στην περίπτω-

ση που οι δαπάνες, που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του εκάστοτε φορολογικού έτους και αφορούν σε καταβολές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ΕΝΦΙΑ, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσης αυτών, δανειακές υποχρεώσεις προσωπικές ή επαγγελματικές προς χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) και για ενοίκια, υπερβαίνουν το εξήντα τοις εκατό (60%) του πραγματικού εισοδήματος, όπως αυτό ορίζεται με το παρόν άρθρο, τότε το απαιτούμενο ποσοστό δαπανών περιορίζεται στο είκοσι τοις εκατό (20%), υπό την προϋπόθεση ότι οι ανωτέρω δαπάνες έχουν καταβληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Στα ενοίκια περιλαμβάνεται το ποσό που καταβάλλεται για ενοίκιο κύριας ή/και δευτερεύουσας κατοικίας του φορολογούμενου, επαγγελματικής στέγης, καθώς και το ποσό που καταβάλλεται για ενοίκιο κατοικίας των εξαρτώμενων τέκνων του που φοιτούν σε άλλη πόλη.

Άρθρο 3

Κατηγορίες φορολογουμένων που απαλλάσσονται

Σύμφωνα με την περ. Γ' της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 οι ακόλουθες κατηγορίες φορολογουμένων απαλλάσσονται από την υποχρέωση πραγματοποίησης δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και δεν απαιτείται να προσκομίσουν αποδείξεις:

(i) Φορολογούμενοι που ως το τέλος του εκάστοτε φορολογικού έτους έχουν συμπληρώσει το εβδομηκοστό (70ό) έτος της ηλικίας τους.

(ii) Άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

(iii) Όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση.

(iv) Οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα.

(v) Δημόσιοι λειτουργοί και δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας που διαβιούν ή εργάζονται στην αλλοδαπή. Στην έννοια της αλλοδαπής περιλαμβάνονται τόσο οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., όσο και οι τρίτες χώρες.

(vi) Ανήλικοι που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

(vii) Οι υπηρετούντες την υποχρεωτική στρατιωτική τους θητεία.

(viii) Φορολογούμενοι που κατοικούν μόνιμα σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους. Ως τουριστικοί τόποι ορίζονται όσοι περιλαμβάνονται στο π.δ. 899/1976, όπως τροποποιήθηκε με το π.δ. 664/1977.

(ix) Οι φορολογούμενοι που είναι δικαιούχοι Κοινωνικού Εισοδήματος Αλληλεγγύης (ΚΕΑ).

(x) Οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε κατάσταση μακροχρόνιας νοσηλείας (πέραν των έξι (6) μηνών).

(xi) Όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας και σε ψυχιατρικό κατάστημα.

(xii) Οι φυλακισμένοι.

Άρθρο 4

Κατηγορίες δαπανών

Σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 οι δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής λαμβάνονται υπόψη για το όριο δαπανών, εφόσον πραγματοποιούνται στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ. και περιλαμβάνονται στις ακόλουθες ομάδες του δείκτη τιμών καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ.:

Ομάδα 1 (Διατροφή και μη αλκοολούχα ποτά).

Ομάδα 2 (Αλκοολούχα ποτά και καπνός).

Ομάδα 3 (Ενδυση και υπόδηση).

Ομάδα 4 (Στέγαση), εξαιρουμένων των ενοικίων.

Ομάδα 5 (Διαρκή αγαθά, είδη νοικοκυριού και υπηρεσίες).

Ομάδα 6 (Υγεία).

Ομάδα 7 (Μεταφορές), εξαιρουμένης της δαπάνης για τέλη κυκλοφορίας και της αγοράς οχημάτων, πλην των ποδηλάτων.

Ομάδα 8 (Επικοινωνίες).

Ομάδα 9 (Αναψυχή, πολιτιστικές δραστηριότητες), εξαιρουμένης της αγοράς σκαφών, αεροπλάνων και αεροσκαφών.

Ομάδα 10 (Εκπαίδευση).

Ομάδα 11 (Ξενοδοχεία, καφέ, εστιατόρια).

Ομάδα 12 (Άλλα αγαθά και υπηρεσίες).

Εφόσον οι ως άνω δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής καταβάλλονται σε δόσεις, για τον υπολογισμό του απαιτούμενου ποσού δαπανών λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό των δόσεων που εκκαθαρίζονται στο οικείο φορολογικό έτος.

Ειδικά, για τους λογαριασμούς ΔΕΚΟ, που είναι στο όνομα προσώπου διαφορετικού από εκείνο που τους εξοφλεί, οι εν λόγω δαπάνες γίνονται δεκτές, εφόσον το πρόσωπο που τις καταβάλλει είναι και ο πραγματικός χρήστης του ακινήτου.

Στην περίπτωση δαπανών των κοινόχρηστων χώρων, οι οποίες εξοφλούνται από τον διαχειριστή πολυκατοικίας/συγκροτήματος ιδιοκτησιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, αυτές θα λαμβάνονται υπόψη για τους ενοίκους ή ιδιοκτήτες ανάλογα με το ποσό που τους αντιστοιχεί.

Για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνονται υπόψη και εκείνες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από τον επαγγελματικό τους τραπεζικό λογαριασμό, εφόσον αυτές αφορούν σε ατομικές ιδιωτικές τους δαπάνες και όχι στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα.

Για τον υπολογισμό του απαιτούμενου ποσού δαπανών που καταβάλλονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής κάθε φορολογικό έτος λαμβάνονται υπόψη και οι δαπάνες του άρθρου 39B του ν. 4172/2013, που σχετίζονται με τη λήψη υπηρεσιών και αφορούν στην ενεργειακή, λειτουργική και αισθητική αναβάθμιση κτιρίων, καθώς οι εν λόγω δαπάνες εντάσσονται στην υποομάδα 432 (υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης κατοικίας) της ομάδας 4 του δείκτη τιμών καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Επίσης, σύμφωνα με την περ. Ε' της παρ. 6 του άρθρου 15 ν. 4172/2013, στις περιπτώσεις κοινών τραπεζικών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, οι πραγματικοί δικαιούχοι, οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις, μπορούν να χρησιμοποιούν τους εν λόγω λογαριασμούς ανάλογα με τις δαπάνες που πραγματοποιούν μέσω αυτών. Το ίδιο ισχύει και για πιστωτικές κάρτες με δικαιούχους κύρια και πρόσθετα μέλη.

Άρθρο 5

Απόδειξη καταβολής με ηλεκτρονικά μέσα

Για την απόδειξη της εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής των εν λόγω δαπανών, γίνεται δεκτό κάθε πρόσφορο μέσο όπως ενδεικτικά, κατάσταση κίνησης τραπεζικού λογαριασμού (bank statement) ή αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού, αναλυτική εικόνα καρτών, αποδεικτικά κατάθεσης ή εξόφλησης, αντίγραφο εκτύπωσης της συναλλαγής από το τερματικό μηχάνημα (POS) κ.λπ. χωρίς να απαιτείται η συλλογή αποδείξεων.

Τα έγγραφα (π.χ. κατάσταση κίνησης τραπεζικού λογαριασμού) που αποδεικνύουν την εξόφληση της δαπάνης για απόκτηση αγαθών και λήψη υπηρεσιών, φυλάσσονται από τους φορολογούμενους μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

Άρθρο 6

Μεταφορά δαπανών σε περίπτωση κοινής δήλωσης συζύγων/μερών συμφώνου συμβίωσης

Σύμφωνα με την περ. Ε' της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 το ποσό των δαπανών,

που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, δηλώνεται ατομικά από κάθε σύζυγο ή από κάθε μέρος συμφώνου συμβίωσης. Σε περίπτωση κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπου καλύπτεται το απαιτούμενο ποσό δαπανών από οποιονδήποτε εκ των δύο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, το τυχόν πλεονάζον ποσό δύναται κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος να μεταφερθεί στον άλλον σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του απαιτούμενου ποσού δαπανών. Στην κοινή δήλωση όταν ένας εκ των δυο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης ανήκει στα πρόσωπα των περιπτώσεων για τα οποία δεν απαιτείται η πραγματοποίηση δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και εφόσον πραγματοποιεί δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, τότε το δηλωθέν ποσό των δαπανών του δύναται κατά τον προσδιορισμό του φόρου να μεταφερθεί στον άλλο σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του ελάχιστα απαιτούμενου ποσού δαπανών.

Άρθρο 7

Συνέπειες μη κάλυψης του ελάχιστου απαιτούμενου ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα

Σε περίπτωση που δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως αυτό ορίζεται στην περ. β' ή στ' της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 και στο άρθρο 2 της παρούσας, τότε ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παρ. 1 του άρθρου 15 ή της κλίμακας της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013, προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Άρθρο 8

Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ Β' 3119/28.7.2020)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 Ν. 4172/2013

Αφορολόγητο όριο εισοδήματος ή φορολογική έκπτωση.- Με το άρθρο 16 ορίζεται η χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος σε εισόδημα που προκύπτει από μισθωτή εργασία ή συντάξεις. Το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα καθορίζεται με τη χορήγηση αφορολόγητου ορίου εισοδήματος ή φορολογικής μείωσης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ως άνω ο οφειλόμενος φόρος μειώνεται κατά το ποσό των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, όταν το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ως άνω, σε περίπτωση που το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι, όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των σαράντα δύο χιλιάδων (42.000) ευρώ, δεν χορηγείται καμία μείωση φόρου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 Ν. 4646/2019

Με τις διατάξεις αυτές ορίζονται οι μειώσεις από το φόρο που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 ως εξής: μείωση κατά 777 ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το

ποσό των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ, κατά 810 ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, κατά 900 ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα, κατά 1.120 ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα, κατά 1.340 ευρώ για τέσσερα (4) εξαρτώμενα τέκνα. Επίσης, ορίζεται ότι για κάθε επιπλέον τέκνο μετά το τέταρτο αυξάνεται η μείωση του φόρου κατά 220 ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου. Για δημοσιονομικούς λόγους μειώνεται με αυξημένο ρυθμό η μείωση φόρου, κατά είκοσι (20) ευρώ (σε σχέση με δέκα (10) προηγούμενως) ανά χιλία (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος και η μείωση εκκινεί από τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ. Οι προβλέψεις αυτές δεν εφαρμόζονται όταν οι φορολογούμενοι έχουν από πέντε (5) εξαρτώμενα τέκνα και άνω.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 16, 29, 40, 43 Ν. 4172/2013

Με τα άρθρα 16, 29, 40 και 43 προσδιορίζονται οι συντελεστές επιβολής φόρου στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, αντιστοίχως.

Οι προτεινόμενες ρυθμίσεις δεν περιλαμβάνουν αφορολόγητο κλιμάκιο εισοδήματος για καμία κατηγορία εισοδήματος, ενώ ειδικώς για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μέχρι 42.000 ευρώ, αντί της θέσπισης αφορολόγητου ποσού εισοδήματος, προβλέπεται μείωσή του βάσει της προτεινόμενης κλίμακας αναλογούντος φόρου, αντιστρόφως ανάλογη του ύψους του εισοδήματος αυτού (άρθρο 16 του Νσχ). Όπως έχει επισημανθεί και στις εκθέσεις της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί των ν. 4110/2013 και 4024/2011, η κατάργηση του αφορολόγητου ποσού εισοδήματος ή η θέσπιση αφορολόγητου ποσού εισοδήματος το οποίο είναι χαμηλότερο από το ελάχιστο όριο διαβίωσης του φορολογουμένου, ενδεχομένως, δεν είναι συμβατή με την αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας, τον σεβασμό της αξίας του ανθρώπου και την υποχρέωση προστασίας της οικογένειας και της παιδικής ηλικίας. Συναφώς επισημαίνεται πάγια νομολογία του Γερμανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου (βλ. BVerfGE 82, 60μ 87, 153 [169-171] μ 99, 216μ 120, 125 [155] και 99, 246 [261]) η οποία έχει ως εξής: Ο συνταγματικώς κατοχυρωμένος σεβασμός της αξίας του ανθρώπου (άρθρο 1 παρ. 1 GG), σε συνδυασμό με την επίσης συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή του κοινωνικού κράτους (άρθρο 20 παρ. 1 GG), αλλά και με την υποχρέωση προστασίας της οικογένειας και των δικαιωμάτων του παιδιού (άρθρο 6 GG), δεσμεύουν τον κοινό νομοθέτη, ως προς τον σεβασμό του ελάχιστου ορίου διαβίωσης (existenzminimum) (βλ. και Tipke/Lang, Steuerrecht, 20η έκδ., 2010, σελ.260-262, όπου και περαιτέρω βιβλιογραφία). Εν προκειμένω, εφόσον ο νομοθέτης, στο πλαίσιο του δικαίου της κοινωνικής πρόνοιας, καθόρισε ελάχιστο όριο διαβίωσης, το οποίο το κράτος υποχρεούται να εξασφαλίζει δια της καταβολής παροχών κοινωνικής πρόνοιας στους πολίτες που δεν διαθέτουν ίδια μέσα, είναι αυτονόητο ότι το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπολείπεται του ελάχιστου ορίου διαβίωσης, το οποίο απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος. Συνεπώς, το αναγνωρισμένο στο δικαίο της κοινωνικής πρόνοιας ελάχιστο όριο διαβίωσης συνιστά το ελάχιστο ποσό εισοδήματος που πρέπει να είναι αφορολόγητο (BVerfGE 87, 153 [169-171]).

Συναφώς προς τα ανωτέρω σημειώνεται ότι, κατά τα πλέον πρόσφατα δημοσιευμένα στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (Ιούλιος 2013, με έτος αναφοράς το έτος 2011) για τις συνθήκες διαβίωσης στην Ελλάδα (βλ. <http://www.statistics.gr/portal/page/portal/ESYE/PAGE-livingcond/conten/LivingConditionsInGreeceμ0713.pdf>), το κατώφλι κινδύνου φτώχειας ανέρχεται στο ποσό των 6.591 ευρώ ετησίως ανά άτομο, ενώ για τη χορήγηση του Επιδόματος Κοινωνικής Αλληλεγγύης Συνταξιούχων (άρθρο 20 του ν. 2434/1996) τα κριτήρια ατομικού και

οικογενειακού εισοδήματος για το έτος 2013 έχουν προσδιορισθεί σε 9.884,11 ευρώ και 15.380,90 ευρώ, αντιστοίχως (ΚΥΑ 135688/0092/4.10.2011).

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1090/2.4.2014.- Καθορισμός δαπανών για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων για το φορολογικό έτος 2014.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 151)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1062/12.4.2017 Διευκρινίσεις για την εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 16 του ν.4172/2013 καθώς και της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1005/2017 (ΦΕΚ Β'145) σχετικά με τη μείωση του φόρου εισοδήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 151)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1045542/20.3.2018.- Φορολογικά μέτρα στήριξης πολύτεκνων οικογενειών. Δεν περιλαμβάνεται ρητή απαλλαγή για τις πολύτεκνες οικογένειες.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 153)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2119/27.6.2019.- Κοινοποίηση των διατάξεων του δωδέκατου άρθρου του ν.4618/2019 (ΦΕΚ Α 89) «Κύρωση των επιμέρους συμβάσεων για τα έργα V και VI της από 6.9.2018 Σύμβασης Δωρεάς μεταξύ του ιδρύματος «Κοινοφελές Ίδρυμα Σταύρος Σ. Νιάρχος» και του Ελληνικού Δημοσίου για την ενίσχυση και αναβάθμιση των υποδομών στον τομέα της Υγείας και άλλες διατάξεις».

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 154)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2103/18.5.2021.- Εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 (Α' 167) - Μείωση φόρου για εξαρτώμενα τέκνα σε περίπτωση διακοπής της έγγαμης συμβίωσης ή λύσης του γάμου ή του συμφώνου συμβίωσης.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 154)

ΑΡΘΡΟ 17

ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ⁽¹⁾

Πρόσθετη μείωση φόρου ποσού διακοσίων (200) ευρώ προβλέπεται για το φορολογούμενο και τα εξαρτώμενα μέλη του:⁽²⁾

α) πρόσωπα με τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) αναπηρία βάσει γνωμάτευσης του Έντερου 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,

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,

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,

δ) πρόσωπα που δικαιούνται σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 4172/2013

Πρόσθετες μειώσεις φόρου για εξαρτώμενα μέλη.- Με τις διατάξεις του άρθρου 17 καθορίζεται για ποιες κατηγορίες εξαρτώμενων μελών με βάση συγκεκριμένα κοινωνικά κριτήρια προβλέπεται πρόσθετη μείωση του φόρου η οποία ανέρχεται στα διακόσια (200) ευρώ.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1052/20.2.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν. 4172/2013 (Πρόσθετες μειώσεις φόρου).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 155)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦΑ 1110513/19.7.2017.- Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ' του άρθρου 17 του ν. 4172/2013 στην περίπτωση που έχει ανασταλεί το δικαίωμα καταβολής της πολεμικής σύνταξης σε άγαμες ή διαζευγμένες θυγατέρες των αποβιωσάντων πολέμου.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 155)

(1) Στον τίτλο του άρθρου 17 του Ν. 4172/2013 υπήρχαν οι λέξεις «για εξαρτώμενα μέλη» οι οποίες διαγράφηκαν με την παράγραφο 5 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Οι λέξεις «το φορολογούμενο και τα εξαρτώμενα μέλη του» του πρώτου εδαφίου του άρθρου 17 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε αντικατάσταση των λέξεων «τα ακόλουθα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου» οι οποίες διαγράφηκαν με την παράγραφο 5 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

ΑΡΘΡΟ 18⁽¹⁾

ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 Ν. 4172/2013

Μειώσεις φόρου για ιατρικές δαπάνες.- Με το άρθρο 18 επιχειρείται ο προσδιορισμός των ιατρικών δαπανών προκειμένου να εφαρμοστεί η μείωση φόρου κατά δέκα τοις εκατό (10%) σε περίπτωση που οι δαπάνες αυτές υπερβαίνουν το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος. Τέλος, τίθεται όριο στη χορηγούμενη μείωση η οποία δεν μπορεί να υπερβεί τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 προσδιορίζονται οι δαπάνες οι οποίες περιλαμβάνονται στα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου προσδιορίζεται πως οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ποσού της μείωσης του φόρου της παραγράφου 1.

(1) Το άρθρο 18 του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 69 του Ν. 4472/2017. Η κατάργηση ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2017 και εφεξής, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το άρθρο που καταργήθηκε, όπως ίσχυε και με την προσθήκη σ' αυτό της παρ. 4 από το άρθρο 68 παρ. 3 του Ν. 4446/2016, είχαν ως εξής:

«Άρθρο 18

Μειώσεις φόρου για ιατρικές δαπάνες

1. Το ποσό του φόρου μειώνεται 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.

2. Ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης θεωρούνται οι παρακάτω δαπάνες, κατά το μέρος που δεν καλύπτονται από ασφαλιστικά ταμεία ή/και ασφαλιστικές εταιρείες:

α) οι αμοιβές που καταβάλλονται σε ιατρούς και ιατρικά κέντρα, όλων των ειδικοτήτων για ιατρικές επισκέψεις, εξετάσεις και θεραπείες,

β) τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται για διαρκή κάλυψη ιατρικών αναγκών,

γ) τα έξοδα για ιατρική και φαρμακευτική περίθαλψη γενικά,

δ) οι αμοιβές που καταβάλλονται σε νοσηλευτές για την παροχή υπηρεσιών σε ασθενή κατά τη νοσηλεία του σε νοσοκομείο ή κλινική ή κατ' οίκου,

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,

στ) τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον σαράντα τοις εκατό (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 έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ,

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 σαράντα τοις εκατό (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 έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ και

η) ποσό ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της δαπάνης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων.

3. Οι ιατρικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ποσού της μείωσης φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.

4. Οι ως άνω αναφερόμενες ιατρικές δαπάνες συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ποσού μείωσης φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι έχουν πραγματοποιηθεί με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι εξαιρέσεις και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας».

ΑΡΘΡΟ 19

ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΔΩΡΕΕΣ

1.⁽¹⁾ Το ποσό του φόρου μειώνεται κατά είκοσι τοις εκατό (20%) επί των ποσών δωρεών προς τους φορείς που ορίζονται στην απόφαση της επόμενης παραγράφου, εφόσον οι δωρεές υπερβαίνουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους το ποσό των εκατό (100) ευρώ. Το συνολικό ποσό των δωρεών δεν μπορεί να υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος. Ειδικά για τις δωρεές προς τα κοινωφελή ιδρύματα και τις εγγεγραμμένες Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών, το ποσό του φόρου μειώνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%) επί των ποσών δωρεών προς τους φορείς αυτούς, εφόσον οι δωρεές υπερβαίνουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους το ποσό των εκατό (100) ευρώ και τα ποσά των δωρεών κατατίθενται σε ειδικούς για τον σκοπό αυτόν λογαριασμούς τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα σε κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ.. Το συνολικό ποσό των δωρεών στην περίπτωση αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει το σαράντα τοις εκατό (40%) του φορολογητέου εισοδήματος.⁽²⁾

2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι φορείς με έδρα την ημεδαπή ή άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. που αναγνωρίζονται για το σκοπό του προσδιορισμού της μείωσης φόρου επί του ποσού των χορηγούμενων σε αυτούς δωρεών, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1,⁽³⁾ εφόσον τα ποσά των δωρεών κατατίθενται σε ειδικούς για το σκοπό αυτόν λογαριασμούς τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ.

3.⁽⁴⁾ Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου⁽⁵⁾ της παρ. 1 του παρόντος άρθρου έχουν εφαρμογή και για τις δωρεές που χορηγούνται σε δικαιούχους χρηματοδότησης, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3023/2002 (Α' 146), δηλαδή σε πολιτικά κόμματα ή συνασπισμούς κομμάτων ή υποψηφίους ή αιρετούς αντιπροσώπους της Βουλής των Ελλήνων και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

4.⁽⁶⁾ Το ποσό του φόρου μειώνεται κατά είκοσι τοις εκατό (20%) επί των δωρεών

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 19 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 77 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για μειώσεις φόρων σε δωρεές από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « 1. Το ποσό του φόρου μειώνεται κατά δέκα τοις εκατό (10%) επί των ποσών δωρεών προς τους φορείς που ορίζονται στην απόφαση της επόμενης παραγράφου, εφόσον οι δωρεές υπερβαίνουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους το ποσό των εκατό (100) ευρώ. Το συνολικό ποσό των δωρεών δεν μπορεί να υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος.»

(2) Τα εδάφια τρίτο και τέταρτο της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με το άρθρο 17 του ν. 4873/2021 και ισχύουν τέσσερις μήνες από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 16.4.2022 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 75 του ίδιου νόμου.

(3) Η φράση «σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1» της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 του ν. 4873/2021 και ισχύει τέσσερις μήνες από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 16.4.2022 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 75 του ίδιου νόμου. Η φράση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο»

(4) Η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Ν. 4472/2017 στη συνέχεια διαμορφώθηκε ως έχει με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του ν. 4819/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2021, σύμφωνα με το άρθρο 173 του ίδιου νόμου.

(5) Η φράση «του πρώτου εδαφίου» της διαμορφωμένης παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 17 του ν. 4873/2021 και ισχύει τέσσερις μήνες από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 16.4.2022 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 75 του ίδιου νόμου.

(6) Η παράγραφος 4 του άρθρου 19 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του ν. 4819/2021

τροφίμων προς τους δωρεοδόχους της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 2859/2000 (Α' 248), προκειμένου να διανεμηθούν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικών ομάδων χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. Το συνολικό ποσό της μείωσης του φόρου εισοδήματος δεν μπορεί να υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε. - Α.Α.Δ.Ε.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1010/2.1.2014.- Καθορισμός των Φορέων που αναγνωρίζονται για το σκοπό του προσδιορισμού της μείωσης φόρου επί του ποσού των χορηγουμένων σε αυτούς δωρεών (άρθρ.. 19 Ν.4172/2013).

Έχοντας υπόψη:

.....
Αποφασίζουμε

Οι φορείς προς τους οποίους τα ποσά των καταβαλλόμενων δωρεών μειώνουν το φόρο φυσικού προσώπου που προκύπτει με βάση την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος είναι οι ακόλουθοι:

1. 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.

2. Τα κοινωνικά ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, 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 (Α' 13) και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

3. Τα μη κερδοσκοπικά χαρακτηριστικά 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.

4. Οι πιο πάνω διατάξεις εφαρμόζονται και για δωρεές υπέρ αντίστοιχων κρατικών φορέων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με έδρα άλλα κράτη- μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 4Β/3.1.2014).

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19 Ν. 4172/2013

Μειώσεις φόρου για δωρεές.- Με τις διατάξεις του άρθρου 19 καθορίζεται η μείωση φόρου για τις δωρεές σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού της δωρεάς προς τους φορείς, με έδρα την ημεδαπή ή άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. ή χώρες του Ε.Ο.Χ. που αναγνωρίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Το ποσό των δωρεών δεν μπορεί να υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος, ενώ πρόσθετη προϋπόθεση για τη χορήγηση

και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2021, σύμφωνα με το άρθρο 173 του ίδιου νόμου.

της ανωτέρω μείωσης είναι το ποσό των δωρεών να υπερβαίνει στη διάρκεια του φορολογικού έτους τα εκατό (100) ευρώ.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν. 4472/2017

Τέλος, με το προτεινόμενο άρθρο προστίθεται παράγραφος 3 στο άρθρο 19 του πρώτου μέρους του ν. 4172/2013 («Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»). Βάσει της διάταξης, και σε συνδυασμό με αυτήν της παραγράφου 5 του άρθρου 36 του παρόντος σχεδίου νόμου, καταργείται το αφορολόγητο της ιδιωτικής χρηματοδότησης σε πολιτικά κόμματα και υποψηφίους βουλευτές και ευρωβουλευτές. Η φορολογική μεταχείριση της ως άνω χρηματοδότησης εναρμονίζεται με την ισχύουσα νομοθεσία αναφορικά με την έκπτωση φόρου επί δωρεών που πραγματοποιούνται σε κοινωφελή ιδρύματα και άλλους δημόσιους φορείς, όπως προβλέπεται κατά τα λοιπά στο άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 77 Ν. 4646/2019

Με την προτεινόμενη διάταξη, επιδιώκεται να δοθούν φορολογικά κίνητρα σε ιδιώτες, μέσω της χορήγησης μεγαλύτερης μείωσης από το ποσό του φόρου, για τα ποσά που καταβάλλουν ως δωρεές. Επιδιώκεται κατ' αυτόν τον τρόπο να ενισχυθούν οι δωρεές των ιδιωτών προς διάφορους φορείς με κοινωφελείς σκοπούς, για να υποστηριχθεί το σημαντικό κοινωνικό έργο που επιτελούν οι φορείς αυτοί.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 4873/2021

Με το άρθρο 17 παρέχεται φορολογικό κίνητρο για την παροχή δωρεάς υπέρ κοινωφελών σκοπών και ειδικότερα προβλέπεται ότι για δωρεές προς τα κοινωφελή ιδρύματα και τις εγγεγραμμένες στο Ειδικό Μητρώο ΟΚοιΠ του άρθρου 7 το ποσό του φόρου μειώνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%) επί των ποσών δωρεών προς τους φορείς αυτούς, εφόσον οι δωρεές υπερβαίνουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους το ποσό των εκατό (100) ευρώ και τα ποσά των δωρεών κατατίθενται σε ειδικούς για τον σκοπό αυτό λογαριασμούς τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ..

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 Ν. 4819/2021

Με το άρθρο 21 διασφαλίζεται η συμμόρφωση με τις προβλέψεις των περ. δ' και η' της παρ. 1 του άρθρου 9 της Οδηγίας 2008/98/ΕΚ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2018/851 και διευρύνεται ο ορισμός των πράξεων που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών, αλλά και ως δώρα, στο πλαίσιο της πρόληψης δημιουργίας αποβλήτων και περιβαλλοντικής προστασίας. Επίσης, τροποποιείται το άρθρο 19 του ν. 4172/2013 (Α' 167) σχετικά με τη μείωση φόρου για δωρεές.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι το ποσό του φόρου εισοδήματος από μισθωτή εργασία μειώνεται κατά 10% επί των ποσών δωρεών προς «φορείς», οι οποίοι θα καθορισθούν με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, χωρίς να προσδιορίζονται ειδικότερα (πλην της έδρας

τους στην ημεδαπή ή σε κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ.) κριτήρια για τον καθορισμό αυτό. Επισημαίνεται ότι, κατά το άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος, το αντικείμενο της φορολογίας και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1059/20.2.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν. 4172/2013 (Μειώσεις φόρου για δωρεές).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 161)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2175/8.9.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 21, 32, 79 παρ. 2, 3, 4, 80 παρ. 2, 92 παρ. 2, 3, 4, 106, 107, 129 παρ. 2, 139 και 173 του ν. 4819/18.7.2021 (Α' 129).

Σας κοινοποιούμε συνημμένα τις διατάξεις των άρθρων 21, 32, 79 παρ 2,3,4, 80 παρ.2, 92 παρ. 2, 3, 4, 106, 107, 129 παρ. 2, 139 και 173 του ν. 4819/2021 (Α' 129) «Ολοκληρωμένο πλαίσιο για τη διαχείριση των αποβλήτων - Ενσωμάτωση των Οδηγιών 2018/ 851 και 2018/852 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 30ής Μαΐου 2018 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2008/98/ΕΚ περί αποβλήτων και της Οδηγίας 94/62/ΕΚ περί συσκευασιών και απορριμμάτων συσκευασιών, πλαίσιο οργάνωσης του Ελληνικού Οργανισμού Ανακύκλωσης, διατάξεις για τα πλαστικά προϊόντα και την προστασία του φυσικού περιβάλλοντος, χωροταξικές - πολεοδομικές, ενεργειακές και συναφείς επείγουσες ρυθμίσεις», και παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΓΙΑ ΔΩΡΕΕΣ

Με τις διατάξεις του άρθρου 21 διευρύνονται τα φορολογικά κίνητρα για δωρεές με σκοπό την ενθάρρυνση της πρόληψης - επαναχρησιμοποίησης (Περ. δ' και η' της παρ. 1 του άρθρου 9 της Οδηγίας 2008/98/ΕΚ, όπως έχει αντικατασταθεί με την παρ. 10 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2018/851).

Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 προστέθηκε παρ. 4 στο άρθρο 19 του ν. 4172/2013, με ισχύ από 23.7.2021, ως εξής:

«4. Το ποσό του φόρου μειώνεται κατά είκοσι τοις εκατό (20%) επί των δωρεών τροφίμων προς τους δωρεοδόχους της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 2859/2000 (Α' 248), προκειμένου να διανεμηθούν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικών ομάδων χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. Το συνολικό ποσό της μείωσης του φόρου εισοδήματος δεν μπορεί να υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος».

ΑΡΘΡΟ 20

ΠΙΣΤΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΤΟΥΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Οι φορολογούμενοι που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου, σύμφωνα με τα προηγούμενα άρθρα του παρόντος Κεφαλαίου, εκτός εάν: διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε. Ο. Χ. και,

α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή

β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημά τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20 Ν. 4172/2013

Πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.- Με τις διατάξεις του άρθρου 20, κατά τα διεθνή πρότυπα και τη νομολογία ορίζεται ρητά ότι η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος της μείωσης φόρου που χορηγείται υπό τις προϋποθέσεις του ΚΦΕ σε ημεδαπούς φορολογικές κατοίκους δεν χορηγούνται σε αλλοδαπούς, με τη εξαίρεση περιπτώσεων που διατηρούν τη φορολογική κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. και τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα, καθώς και όταν το εισόδημα που αποκτά σε άλλο κράτος μέλος Ε.Ε είναι ιδιαίτερος χαμηλό, ώστε θα δικαιούνταν της απαλλαγής του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

ΑΡΘΡΟ 21

ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών,⁽¹⁾ δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολο τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.⁽²⁾

Ειδικά για τους φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνεται ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, εφόσον αυτό καταβάλλεται στους εργαζομένους τους.⁽³⁾

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία,⁽⁴⁾ όπως

(1) Η λέξη «πτηνοτροφικών» του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 6 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Τα δύο προτελευταία εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε αντικατάσταση του τελευταίου εδαφίου με την παράγραφο 3 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 και ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2016 και εφεξής, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται».

(3) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 72 του Ν. 4430/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.10.2016, σύμφωνα με το άρθρο 75 του ίδιου νόμου.

(4) Η φράση «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία» της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3α του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018, και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου.

ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3.⁽¹⁾ Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαρακτηριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

5.⁽²⁾ Για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42.

6.⁽³⁾ Η ωφέλεια επιχείρησης που προκύπτει από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης

(1) Η παράγραφος 3 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3β του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το οικονομικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου.

Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων». Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά, ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Με όμοια απόφαση καθορίζονται οι φορολογούμενοι που ασχολούνται κατ'επάγγελμα με τις ανωτέρω συναλλαγές. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη».

(2) Η παράγραφος 5 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3γ του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το οικονομικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου.

(3) Η παράγραφος 6 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 10 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

από την είσπραξη χρέους στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, η οποία λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο της επαγγελματικής τους συνεργασίας, αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την επιφύλαξη των ειδικότερων διατάξεων του άρθρου 62 του ν. 4389/2016. Στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικιών, και Κερδών από Τυχερά Παίγνια ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (Α' 266).

7.⁽¹⁾ Η ωφέλεια επιχείρησης που προκύπτει από την εφαρμογή της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4052/2012 (Α' 41) κατανέμεται ισόποσα εντός πέντε (5) φορολογικών ετών αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος εντός του οποίου θα προκύψει η ωφέλεια.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε. - Α.Α.Δ.Ε.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1105/10.4.2014.- Καθορισμός φορολογούμενων που ασχολούνται κατ' επάγγελμα με τις συναλλαγές τίτλων του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

.....

Αποφασίζουμε

1. Ως ασχολούμενος κατ' επάγγελμα με τις συναλλαγές επί των τίτλων του άρθρου 42 του ν.4172/2013, που προσδιορίζονται στο τρίτο και στο τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, για τους σκοπούς εφαρμογής του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, θεωρείται ο φορολογούμενος ο οποίος πληροί αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια:

α) πραγματοποίησε κατά μέσο όρο τουλάχιστον 10 συναλλαγές επί των τίτλων αυτών, συνολικής αξίας τουλάχιστον διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ, ανά τρίμηνο, στη διάρκεια των τελευταίων τεσσάρων τριμήνων και β) η αξία χαρτοφυλακίου των τίτλων αυτών του φορολογούμενου, οριζόμενου ως καταθέσεις μετρητών συν τίτλους, υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, σε μία τουλάχιστον χρονική στιγμή στη διάρκεια των τελευταίων τεσσάρων τριμήνων.

Εφόσον ο φορολογούμενος πληροί τα ανωτέρω κριτήρια, οι συναλλαγές του επί των τίτλων αυτών εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 και του Κεφαλαίου Γ' («ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ») του ν.4172/2013 και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 42 του ν.4172/2013.

Για τους σκοπούς εφαρμογής των ανωτέρων κριτηρίων, ο αριθμός και η αξία συναλλαγών, καθώς και η αξία χαρτοφυλακίου (ως το υπόλοιπο κατατεθειμένων μετρητών συν την αξία των τηρούμενων τίτλων), καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών και τήρησης χαρτοφυλακίου των τίτλων αυτών του φορολογούμενου, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρία ή το πιστωτικό ίδρυμα κατά την παροχή των αντίστοιχων υπηρεσιών προς το φορολογούμενο.

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και στο εξής.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 910Β/11.4.2014).

(1) Η παράγραφος 7 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 122 του ν. 4799/2021 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2020 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 75 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου.

ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Προσαύξηση περιουσίας από ποσά εμβασμάτων στο εξωτερικό.- Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

(Συμβ. της Επικρατείας 1897/2016 (7μελούς))

Αναδρομικότητα ή μη της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/30.9.2010. Ουσιαστική ή διαδικαστική η διάταξη αυτή; Τα τέσσερα (4) προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (τμ. 20ό) με την υπ' αριθμ. 5/2016 απόφασή του στο Συμβούλιο της Επικρατείας και οι αντίστοιχες απαντήσεις αυτού στα υποβληθέντα ερωτήματα.- Τα προδικαστικά ερωτήματα του ΔΕΑ προς το ΣτΕ είναι τα ακόλουθα:

«(Α) Εάν μπορεί να υπαχθεί στην παρ. 3, εδ. α' του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σ' αυτήν του εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, και να λογισθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, το ποσό των εμβασμάτων που απεστάλησαν [εν προκειμένω] στο εξωτερικό, η δε διάταξη του εδ. β', της ίδιας παραγράφου, όπως το εδάφιο αυτό προστέθηκε με τον ν. 3888/2010, εάν είναι διαδικαστική διάταξη, που μεταφέρει απλώς στον φορολογούμενο το βάρος απόδειξης της πηγής προέλευσης του ποσού του εμβάσματος και της φορολόγησής του ή της νόμιμης απαλλαγής του από το φόρο και ως τέτοια εάν μπορεί να καταλάβει και τα εμβάσματα τα προγενέστερα της έναρξης ισχύος της και εν προκειμένω τα εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό στις 20.4.2010 και 29.4.2010, χωρίς, στην τελευταία αυτή περίπτωση, να αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. (Β) Εάν, αντίθετως, η ως άνω διάταξη του εδ. β' της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, είναι ουσιαστική διάταξη και εάν μπορούν να φορολογηθούν αυτοτελώς με βάση τη διάταξη αυτή, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, τα εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό, θεωρούμενα ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, εφαρμοζόμενη δε ειδικότερα η διάταξη αυτή και για τα εμβάσματα της 20.4.2010 και 29.4.2010, εάν αντίκειται, κατά το μέρος αυτό, στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. (Γ) Στην περίπτωση που τα εμβάσματα υπόκεινται σε φορολόγηση ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, ποιος πρέπει να θεωρηθεί ως κρίσιμος χρόνος για την φορολόγησή τους, αυτός της αποστολής του εμβάσματος ή ο χρόνος σχηματισμού της τραπεζικής κατάθεσης, από την οποία προήλθε το έμβασμα; (Δ) Στην περίπτωση που η πρόσοδος από εμβάσματα υπόκειται σε φορολόγηση, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, με βάση την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, εάν, προκειμένου να κριθεί αν καλύπτεται εν όλω ή εν μέρει από τα δηλωθέντα εισοδήματα των κρινόμενων οικονομικών ετών (φορολογούμενα και απαλλασσόμενα), πρέπει να χρησιμοποιηθεί ολόκληρο το δηλωθέν κεφάλαιο, ή να αφαιρεθούν από το κεφάλαιο αυτό οι ως άνω τεκμαρτές δαπάνες των άρθρων 16 και 17 και ειδικότερα, στη συγκεκριμένη περίπτωση, αν πρέπει να αφαιρεθεί η ως άνω δαπάνη των 1.150.278 ευρώ για το οικ. έτος 2011 και των 370.353 ευρώ για το οικ. έτος 2012».

Οι απαντήσεις του ΣτΕ στα προδικαστικά ερωτήματα του ΔΕΑ είναι οι ακόλουθες:

(Α) Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

(Β) Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

(Γ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του.

(Δ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).

(Συμβ. της Επικρατείας 884/2016 (7μελούς))

Προσαύξηση περιουσίας από εμβάσματα αποσταλμένα στο εξωτερικό. - Υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων στο ΣτΕ. - Από το 20ό Τμήμα του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών υποβλήθηκαν στο Συμβούλιο της Επικρατείας προς επίλυση τα παρακάτω ζητήματα:

1) Εάν η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3880/2010 είναι διαδικαστική ώστε να εφαρμόζεται ακόμα και για εμβάσματα που απεστάλησαν στο εξωτερικό πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010), ή αντιθέτως είναι ουσιαστική εφαρμοζόμενη από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (30.9.2010), ενόψει του ότι δεν έχει ρήτρα αναδρομικότητας.

2) Εφόσον τα εν λόγω εμβάσματα θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, ποιος πρέπει να θεωρηθεί ως κρίσιμος χρόνος για την φορολόγησή τους, αυτός της αποστολής του εμβάσματος ή ο χρόνος σχηματισμού της τραπεζικής κατάθεσης, από την οποία προήλθε το έμβασμα, στοιχείο από το οποίο εξαρτάται και ο χρόνος παραγραφής της απαίτησης του Δημοσίου.

3) Στην περίπτωση που η πρόσδοδος από εμβάσματα υπόκειται σε φορολόγηση, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, με βάση την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, εάν, προκειμένου να κριθεί αν καλύπτεται εν όλω ή εν μέρει από τα δηλωθέντα εισοδήματα των κρινόμενων οικονομικών ετών (φορολογούμενα και απαλλασσόμενα), πρέπει να χρησιμοποιηθεί ολόκληρο το δηλωθέν κεφάλαιο, ή να αφαιρεθούν από το κεφάλαιο αυτό οι τεκμαρτές δαπάνες των άρθρων 16 και 17.

(ΔΕΑ 5/2016)

Προσαύξηση περιουσίας από τραπεζικά εμβάσματα στην αλλοδαπή.- Οι διατάξεις για την προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να εφαρμοσθούν και σε υποθέσεις στις οποίες αυτή προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, που άρχισε να ισχύει ο νόμος, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής. Κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος κατάθεσης του εμβάσματος και όχι ο χρόνος διενέργειας αυτού. Προς κάλυψη και δικαιολογία του εμβάσματος μπορεί να χρησιμοποιηθούν κεφάλαια παρελθόντων ετών, όπως π.χ. είναι τα ομόλογα, οι μετοχές, τα γeros, τα αμοιβαία κεφάλαια κ.λπ., με δικαιολογητικά όμως που ρευστοποιήθηκαν πριν διενεργηθεί το έμβασμα.

(Συμβ. της Επικρατείας 3071/2017)

Η επιβολή φόρου σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, προϋποθέτει την αληθή απόκτηση κέρδους από το πρόσωπο που εντός διετίας προέβη στην αγορά και στη συνέχεια σε πώληση ακινήτου μεγάλης αξίας, κειμένου εκτός σχεδίου πόλεως. Με τον εν λόγω φόρο δεν βαρύνεται τυχόν παρένθετο πρόσωπο, αλλά το υποκρυπτόμενο και πράγματι ωφελούμενο.

Μη απάντηση σε ουσιαστική ισχυρισμό που έχρηζε αιτιολογημένης απαντήσεως και αξιολογήσεως από το δικαστήριο της ουσίας.-

...4. Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 2238/1994 (Α' 151), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) οριζόταν κατά τον κρίσιμο χρόνο ότι «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική... 2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η επιβολή του επιδικίου φόρου σε βάρος του προσώπου που, εντός διετίας, προέβη σε αγορά και, στη συνέχεια, σε πώληση ακινήτου μεγάλης αξίας κειμένου εκτός σχεδίου πόλεως, προϋποθέτει την αληθή απόκτηση κέρδους από το πρόσωπο αυτό. Επομένως, με τον εν λόγω φόρο δεν βαρύνεται τυχόν παρένθετο πρόσωπο, που

συμβάλλεται μόνον κατά το φαινόμενο, αλλά το υποκρυπτόμενο και πράγματι ωφελούμενο, είναι δε ουσιώδης και χρήζει αιτιολογημένης απαντήσεως από το δικαστήριο της ουσίας ο σχετικός ισχυρισμός του φερομένου ως παρενθέτου προσώπου, με την απόδειξη του οποίου, άλλωστε, αυτό βαρύνεται (πρβλ. 3966/2014, ΣτΕ 302/2012, 584/2011, 43/2006 επταμ., 3695/1997 επταμ., 3114/1993).

(Συμβ. της Επικρατείας 954/2016)

Προσαύξηση περιουσίας.- Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό Λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Χρόνος διενέργειας του εμβάσματος.- Κρίσιμος χρόνος είναι, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματος του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα.

Μεταφορά εμβάσματος.- Η μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του.

(Συμβ. της Επικρατείας 1225/2017)

Προσαύξηση περιουσίας.- Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό Λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. (γ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι, σε περίπτωση κατά την οποία το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με

αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματά του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματος του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα, (δ) Καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης, αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς. Ωστόσο, η τιοιούτη πλημμέλεια δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαίνεται επί ένδικης προσφυγής κατά του κύρους της. Ειδικότερα, η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα. Η εν λόγω πραγματική βάση δεν είναι απαραίτητα εσφαλμένη, έστω κι αν αντανακλά την (κατ' αρχήν) απορριπτέα εκδοχή ότι κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος του εμβάσματος. Πράγματι, η ανωτέρω πραγματική βάση είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το επίμαχο ποσό (προκύπτει ότι) εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντάς την, κατά την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή στην περίπτωση που το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος. Συναφώς, το διοικητικό δικαστήριο που εκδικάζει την προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης έχει εξουσία πλήρους ελέγχου της ουσιαστικής ορθότητας της ανωτέρω πραγματικής βάσης της, δηλαδή της επέλευσης της επίμαχης, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακής προσαύξησης σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα, στο πλαίσιο δε αυτό, προκειμένου να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση για το ζήτημα εάν η περιουσιακή αυτή προσαύξηση επήλθε πράγματι εν όλω ή εν μέρει εντός της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου, μπορεί και να διατάξει συμπλήρωση των αποδείξεων, κατά τα άρθρα 152 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Τέλος, σε περίπτωση που κρίνει ότι η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, στο σύνολο της, δεν επήλθε κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε το οικείο έμβασμα, το δικαστήριο προβαίνει στην ακύρωση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης. Αντίθετα, αν κρίνει ότι η εν λόγω προσαύξηση επήλθε εν μέρει μόνο στην ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, το δικαστήριο προβαίνει, κατά τούτο, στη μεταρρύθμιση της επίδικης πράξης.

(Συμβ. της Επικρατείας 435/2017)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 Ν. 4172/2013

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.- Με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και επισφαλών απαιτήσεων. Ειδικά για την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, δεδομένου του διαφορετικού συντελεστή φορολόγησης της ατομικής αγροτικής επιχείρησης, γίνεται ιδιαίτερη μνεία στα έσοδα που περιλαμβάνονται στην έννοια του εισοδήματος αυτού και αυτά είναι αποκλειστικά τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομ-

κών και αλιευτικών προϊόντων.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπίπτει με το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει κατ' εφαρμογή του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου ή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Κατ' εξαίρεση σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το φορολογικό αποτέλεσμα προκύπτει από το λογιστικό αποτέλεσμα με τις αναγκαίες φορολογικές αναπροσαρμογές, όπως αποτυπώνονται στον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται η έννοια της επιχειρηματικής συναλλαγής, η οποία καθορίζει τον τρόπο φορολόγησης κάθε μεμονωμένης, συμπτωματικής πράξης ή και συστηματικής διενέργειας πράξεων που αποβλέπουν στην επίτευξη κέρδους σύμφωνα με τους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 29. Για τον καθορισμό της συστηματικής διενέργειας τίθενται κριτήρια ανάλογα με το αν πρόκειται για ακίνητα ή κινητά περιουσιακά στοιχεία.

Τέλος, με την παράγραφο 4 προβλέπεται ότι κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από διαρκή, μη σταθερή πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στην περίπτωση του κατ' εκτίμηση προσδιορισμού φόρου. Με τη διάταξη αυτή παρέχεται η νομική βάση για τη φορολόγηση κάθε προσαύξησης περιουσίας η οποία θεωρείται εισόδημα και υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το άρθρο 29.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 Ν. 4646/2019

Με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 10, με τις οποίες τροποποιείται το άρθρο 21 ΚΦΕ, διευκρινίζεται η φορολογική αντιμετώπιση της ωφέλειας που προκύπτει στην επιχείρηση από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη απαίτησής της, η οποία πραγματοποιείται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού. Οι συμφωνίες αυτές δύναται να έχουν τη μορφή γραπτού ιδιωτικού συμφωνητικού βάσει του οποίου είναι δυνατόν να συμφωνείται η διαγραφή μέρους της απαίτησης με σκοπό να εξασφαλιστεί η αποπληρωμή του εναπομένου ποσού (άφεση χρέους υπό αίρεση) ή με τη μορφή συμβιβασμών, δικαστικών για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ουσιαστικού δικαίου (π.χ. συμβιβασμοί που γίνονται με δήλωση κατ' άρθρο 293 ΚΠολΔικ, συμβιβασμός που περιέχεται σε πρακτικά ενώπιον του Ειρηνοδίκη κατ' άρθρο 209 παράγραφος 2 ΚΠολΔικ, συμβιβασμός που περιέχεται στα πρακτικά της παραγράφου 3 του άρθρου 214 Α και παράγραφος 5 του άρθρου 214 Β). Ειδικότερα, η ωφέλεια αυτή χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως ίσχυε και με τις διατάξεις του προηγούμενου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 28 παράγραφος 3 περίπτωση ι' του ν. 2238/1994) και, συνεπώς, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών. Ρητώς ορίζεται ότι η εφαρμογή των διατάξεων αυτών δεν θίγουν την εφαρμογή των ειδικότερων διατάξεων του άρθρου 62 του ν. 4389/2016. Τέλος, προβλέπεται ότι ως άνω εισόδημα δεν θα φορολογηθεί ταυτόχρονα και με τις διατάξεις της φορολογίας δωρεών.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 Ν. 4172/2013

Κατά την προτεινόμενη παράγραφο 3, ως «επιχειρηματική συναλλαγή», το κέρδος από την οποία φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, «θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε

περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη». Περαιτέρω, με το άρθρο 42 παρ. 2 του Νσχ ορίζεται ότι «κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης» μετοχών, μεριδίων ή μερίδων σε προσωπικές εταιρείες, ομολόγων ή εντόκων γραμματίων, παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, «καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα». Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, εφόσον φυσικό πρόσωπο προβεί εντός εξαμήνου σε περισσότερες από τρεις συναλλαγές επί των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων, το εισόδημά του δεν θα φορολογηθεί με τον συντελεστή του άρθρου 43 του Νσχ (15%), αλλά με τον συντελεστή του άρθρου 29 (26% και 33%), ενώ τίθεται και ζήτημα τήρησης βιβλίων απεικόνισης συναλλαγών.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι «κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας». Από τον συνδυασμό της ρύθμισης αυτής, σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 7 του Νσχ, συνάγεται ότι, εφόσον προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από γνωστή ή διαρκή ή σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία δεν προσδιορίζεται ρητώς στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως εισόδημα εντασσόμενο σε κάποια από τις τέσσερις κατηγορίες εισοδήματος, δεν θα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12 Α 1061570/10.4.2014.- Η διανομή των κερδών δικηγορικής εταιρείας που τηρεί απλογραφικά βιβλία, γίνεται στους εταίρους που βρίσκονται στη σύνθεσή της κατά την 31.12 εκάστου έτους.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 172)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1146/30.9.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με τη διανομή - κατανομή κερδών στους εταίρους - μέλη των δικηγορικών εταιρειών, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 173)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1006031/19.1.2015.- Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 174)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1046/6.2.2015.- Φορολογική μεταχείριση καταβαλλόμενων ασφαλιστικών εισφορών οικ. έτους 2014 από μισθωτούς και συνταξιούχους καθώς και δικηγόρους που απασχολούνται με έμμισθη εντολή και βρίσκονται σε αναστολή άσκησης του δικηγορικού λειτουργήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 175)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1033/21.02.2013.- Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 176)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1228/15.10.2014.- Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 176)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1041/4.2.2015.- Φορολογική αντιμετώπιση αγροτικού εισοδήματος, από 1.1.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 176)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1080132/2.6.2015.- Φορολογική αντιμετώπιση των επιδοτήσεων - επιχορηγήσεων στα πλαίσια ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 177)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1116/10.6.2015.- Διευκρινίσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος που αποκτάται από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 177)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1033419/2.3.2016.- Εισόδημα από πώληση συλλογής γραμματοσήμων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 177)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΑ 1144110/5.11.2015.- Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 179)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1034079/29.2.2016.- Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων ιατρών από απογευματινά ιατρεία στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 181)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1109853/18.7.2016.- Φορολογική αντιμετώπιση της επίμορτης αγροληψίας με τον ν.4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 181)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1000637/2.1.2017.- Παροχή διευκρινίσεων για την ιδιότητα του κατ'επάγγελμα αγρότη σύμφωνα με την περ. 1 του άρθ. 65 του ν. 4389/2016.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 183)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1129/25.6.2015.- Επαναπροσδιορισμός καθαρών κερδών πρατηρίων καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του 4330/2015 (ΦΕΚ 59 Α/16.6.2015).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 183)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1083185/1.6.2016.- Φορολογική αντιμετώπιση των αγροτικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 184)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1107/18.7.2016.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 112 του ν.4387/2016 (ΦΕΚ Α'85) και του άρθρου 44 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94). (φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτάται από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 185)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1175/16.11.2017.- Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 187)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1042/28.2.2018.- Φορολογική μεταχείριση των πλεονασμάτων που προέρχονται από τις συναλλαγές Αγροτικού Συνεταιρισμού (ΑΣ) με τα μέλη του και με μέλη - επενδυτές που συναλλάσσονται με τον ΑΣ δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 15 του ν.4015/2011 και του άρθρου 29 του ν.4384/2016.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 189)

ΕΓΓΡ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1031152/23.2.2018. - Φορολογική αντιμετώπιση αγροτικών επιδοτήσεων / ενισχύσεων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 189)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2023/13.1.2020. - Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από αλιεύματα αλιευτικών πλοίων ανεξαρτήτως κόρων ολικής χωρητικότητας.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 173)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2125/15.6.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 110, 112, 113, 114, 118, 119, 120, 121 και 122 του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78/18.05.2021).

..... 9. Άρθρο 122 «Κατανομή της ωφέλειας της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4052/2012-Προσθήκη παρ. 7 στο άρθρο 21 και παρ. 75 στο άρθρο 72 του Κ.Φ.Ε.»

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 174)

ΑΡΘΡΟ 22

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.⁽¹⁾, οι οποίες:

α)⁽²⁾ πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας,⁽³⁾ στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,⁽⁴⁾

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.⁽⁵⁾

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 4030/2011, άρθρα 43, 44, 59 (Φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στο Ιστορικό Κέντρο της Αθήνας).

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ

Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 28/5.2.2015.- Δεν είναι επιτρεπτή, σύμφωνα με τα άρθρα 31 του ν. 2238/1994 και 22 του ν. 4172/2013, η έκπτωση δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, όταν η

(1) Οι λέξεις «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» του πρώτου εδαφίου του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 7 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε.».

(2) Η περίπτωση α' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.»

(3) Η λέξη «αγοραίας» της περίπτωσης β του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η λέξη που αντικαταστάθηκε ήταν: «πραγματικής».

(4) Οι λέξεις «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση» της περίπτωσης β του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 7 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «έμμεσων μεθόδων ελέγχου».

(5) Τα δεύτερο και τρίτο εδάφια της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 11 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζονται για δαπάνες εταιρικής κοινωνικής ευθύνης που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου

εικονικότητα εντοπίζεται στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Ερώτημα

1) Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος και

2) Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Επί των ερωτημάτων αυτών εκδόθηκε η υπ αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Β Τμήματος ΝΣΚ. Η γνωμοδότηση αυτή, όπως προκύπτει από το υπ αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 0033240 ΕΞ 2014/27.8.2014 έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας (Δνση Επίλυσης Διαφορών/Υποδιεύθυνση Νομικών Θεμάτων/Τμήμα Β1), έγινε δεκτή ως προς το πρώτο ερώτημα, ενώ το δεύτερο ερώτημα παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του ΝΣΚ. Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

.....
Γ. Εξ όλων των ανωτέρω, συνάγεται ότι η υπό κρίση δαπάνη δεν δύναται να θεωρηθεί εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα του λήπτη, αφενός μεν διότι η, αντί άλλης, εμφανιζόμενη στο φορολογικό στοιχείο συναλλαγή δεν είναι πραγματική, άρα είναι εικονική (βλ. ΣτΕ 124/2013), αφετέρου δε, διότι είναι αυτονόητο ότι δεν νοείται καλή πίστη στο πρόσωπο αυτού, που λαμβάνει φορολογικό στοιχείο, στο οποίο έχει καταγραφεί διαφορετικός χαρακτηρισμός της γενόμενης συναλλαγής.

Επομένως, οποιαδήποτε δαπάνη, η οποία προκύπτει από τέτοια φορολογικά στοιχεία δεν είναι δυνατόν να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, ως έχει συναφώς κριθεί (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 495/2009, ΣτΕ 465/2008, ΣτΕ 2723/1996 κλπ.) και τούτο ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν την επιβολή προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης από το ζήτημα της επιβολής προστίμου για την διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, ΝΣΚ 572/2011).

ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ότι στο τεθέν ερώτημα αρμόζει αρνητική απάντηση, δηλαδή ότι δεν είναι επιτρεπτή, σύμφωνα με τα άρθρα 31 του ν. 2238/1994 και 22 του ν. 4172/2013, η έκπτωση δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Λογιστικές διαφορές και εκπιπτόμενες δαπάνες.

Δαπάνες ειδών καθαριότητας, αναψυκτικών και καφέδων για το προσωπικό και τους πελάτες της εταιρείας, νομίμως εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων αυτοκινήτων της εταιρείας, νομίμως εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, εφόσον η φορολογική αρχή που φέρει το βάρος αποδείξεως δεν αποδεικνύει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι έγινε χρήση των αυτοκινήτων για την κάλυψη των προσωπικών αναγκών των υπαλλήλων της.

Πληρωμή ανταποδοτικού τέλους νομίμως εκπίπτει. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος καταβολής αυτού.

(Συμβ. της Επικρατείας 3325/2015)

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ ΑΑΔΕ

ΚΥΑ ΟΙΚ/ΚΩΝ - ΠΑΙΔΕΙΑΣ & ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ & ΑΑΔΕ 165788/4.12.2020.- Αντικατάσταση της υπό στοιχεία Φ.122.1/72/88553/Ζ2/3-6-2019 κοινής απόφασης των Υπουργών Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Διαδικασία είσπραξης ποσοστού επί του εισοδήματος καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης των Α.Ε.Ι. που προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και τρόπος είσπραξης εκκρεμών οφειλών παρελθόντων ετών» (Β' 2271).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 «Δομή, λειτουργία, διασφάλιση της ποιότητας των σπουδών και διεθνοποίηση των ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων» (Α' 195), όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν,

β. της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 4485/2017 «Οργάνωση και λειτουργία της ανώτατης εκπαίδευσης, ρυθμίσεις για την έρευνα και άλλες διατάξεις» (Α' 114), γ. του άρθρου 68 του ν. 4758/2020 «Περιστολή του λαθρεμπορίου - Κύρωση του Πρωτοκόλλου για την εξάλειψη του παράνομου εμπορίου καπνού, διατάξεις περί κοινωφελών περιουσιών και σχολαζουσών κληρονομιών, διατάξεις για τα τέλη κυκλοφορίας και τα τέλη ταξινόμησης, κίνητρα για την προσέλκυση φορολογικών κατοίκων» (Α' 242).

2. Τις διατάξεις:

α. Των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν,

β. του άρθρου 17 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (Α' 170) και ειδικότερα τις περ. ε' και ιδ' της παρ. 1 αυτού.

Αποφασίζουμε

1. Την αντικατάσταση της υπό στοιχεία Φ.122.1/72/88553/Ζ2/3-6-2019 κοινής απόφασης των Υπουργών Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Β' 2271).

2. Τον καθορισμό της διαδικασίας είσπραξης των οφειλών των Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης των Α.Ε.Ι., που προέρχονται από την υποχρέωση απόδοσης του ποσοστού του επτά τοις εκατό (7%) επί των καθαρών εισοδημάτων τους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς ή μέσω εταιρείας για τα παρελθόντα έτη 1999 έως 2017, καθώς και για το έτος 2018 και εξής, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011, ως εξής:

Άρθρο 1**Απόδοση ποσοστού για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα**

1. Οι Καθηγητές και υπηρετούντες λέκτορες πλήρους απασχόλησης των Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Α.Ε.Ι.), οι οποίοι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 (Α' 195), όπως ισχύει, υποχρεούνται να αποδίδουν ετησίως προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. του οικείου Α.Ε.Ι. ποσοστό ύψους επτά τοις εκατό (7%) επί των ετήσιων καθαρών εισοδημάτων τους που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς ή μέσω εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας.

2. Οι κρατήσεις της παρ. 1 αποτελούν πόρους των Ειδικών Λογαριασμών Κονδυλίων Έρευνας (Ε.Λ.Κ.Ε.) των Α.Ε.Ι., σύμφωνα με την περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 4485/2017 (Α' 114).

Άρθρο 2

Υποχρέωση ενημέρωσης για την έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας

1. Κάθε Καθηγητής ή υπηρετών λέκτορας, πλήρους απασχόλησης, οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως προς τον Κοσμήτορα της Σχολής την έναρξη της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με την περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011, εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός (1) μηνός από την έναρξη αυτής. Αντίστοιχα, η ίδια υποχρέωση υφίσταται σε περίπτωση διακοπής της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας από τον Καθηγητή ή υπηρετούντα λέκτορα.

2. Η υποχρέωση της παρ. 1 υφίσταται τόσο σε περιπτώσεις άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς (άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος), όσο και στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, οι οποίες είναι συναφείς με το γνωστικό αντικείμενο και την επιστήμη του Καθηγητή ή υπηρετούντος λέκτορα μέσω εταιρείας οποιασδήποτε νομικής μορφής (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., Ι.Κ.Ε., κ.λπ.). Η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης ενημέρωσης έναρξης άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα του Καθηγητή ή υπηρετούντα λέκτορα, πλήρους απασχόλησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 160/2008.

3. Η άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς ή μέσω εταιρείας σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να προσδίδει στον Καθηγητή ή υπηρετούντα λέκτορα την εμπορική ιδιότητα.

4. Εντός δεκαπέντε (15) ημερολογιακών ημερών από την έναρξη κάθε ημερολογιακού έτους, ο Κοσμήτορας υποχρεούται όπως αποστείλει στην αρμόδια διοικητική υπηρεσία του Α.Ε.Ι. της παρ. 1 του άρθρου 5 της παρούσας, κατάλογο με τα στοιχεία των Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων, οι οποίοι δήλωσαν ότι άρχισαν ή σταμάτησαν να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα εντός του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Άρθρο 3**Οφειλές παρελθόντων ετών από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας**

1. Οφειλές, οι οποίες έχουν γεννηθεί από 1-1-1999 έως 31-12-2017 από την υποχρέωση Καθηγητών ή υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης των Α.Ε.Ι. περί απόδοσης προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. του οικείου Α.Ε.Ι. ποσοστό επί των εισοδημάτων τους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς και δεν έχουν εξοφληθεί έως την έναρξη ισχύος της παρούσας, υπολογίζονται σε ποσοστό επτά τοις εκατό (7%) επί του ετήσιου καθαρού εισοδήματος που προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς.

2. Οφειλές, οι οποίες έχουν γεννηθεί κατά τα έτη 2016 και 2017 από την υποχρέωση Καθηγητών ή υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης των Α.Ε.Ι. περί απόδοσης προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. του οικείου Α.Ε.Ι. ποσοστό επί των εισοδημάτων τους που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας (μερίσματα, διανομή κερδών, κ.λπ.) και δεν έχουν εξοφληθεί έως την έναρξη ισχύος της παρούσας, υπολογίζονται σε ποσοστό επτά τοις εκατό (7%) επί του ετήσιου εισοδήματος που προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας (μερίσματα, διανομή κερδών, κ.λπ.).

3. Υπόχρεοι καταβολής οφειλών παρελθόντων ετών κατά τις παρ. 1 και 2 είναι:

α) Καθηγητές και υπηρετούντες λέκτορες πλήρους απασχόλησης των Α.Ε.Ι., για το χρονικό διάστημα που ασκούσαν επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με την περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011.

β) Καθηγητές ή υπηρετούντες λέκτορες των Α.Ε.Ι., οι οποίοι έχουν αφυπηρετήσει ή η σχέση τους με το Α.Ε.Ι. έχει λυθεί καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας και ασκούσαν επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με την περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011.

Άρθρο 4**Εισοδήματα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας**

1. Ως εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά την περ. θ' της παρ. 2

του άρθρου 23 του ν. 4009/2011, νοείται:

α) εισόδημα από ατομική επιχείρηση υπόχρεη στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων (άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος),

β) εισόδημα που προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών, οι οποίες είναι συναφείς με το γνωστικό αντικείμενο και την επιστήμη του Καθηγητή ή υπηρετούντος λέκτορα, μέσω εταιρείας οποιασδήποτε νομικής μορφής (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., Ι.Κ.Ε., κ.λπ.). Ενδεικτικά, ως τέτοιες περιπτώσεις είναι οι δικηγορικές εταιρείες, εταιρείες παροχής ιατρικών υπηρεσιών, εταιρείες παροχής συμβουλευτικών εταιριών, εταιρείες μελετών και τεχνικών έργων κ.ά. Τα εισοδήματα που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας μπορεί να έχουν τη μορφή αμοιβής για τη συμμετοχή σε εταιρεία, μερίσματος, διανομής κερδών κ.λπ.

2. Η υποχρέωση απόδοσης του ποσοστού επτά τοις εκατό (7%) υπολογίζεται επί των ετήσιων καθαρών εισοδημάτων που προέρχονται από εισοδήματα της παρ. 1 του παρόντος άρθρου. Από την υποχρέωση απόδοσης του εν λόγω ποσοστού εξαιρούνται, οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδημάτων:

α) εισόδημα που προκύπτει από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα,

β) εισόδημα που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα μη επιτηδευματιών (π.χ. αμοιβές με τίτλο κτήσης - πρώην απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης),

γ) εισόδημα που προκύπτει από την παροχή διδακτικού έργου προς άλλο Α.Ε.Ι. της ημεδαπής, συμπεριλαμβανομένου του Ελληνικού Ανοικτού Πανεπιστημίου (Ε.Α.Π.), σε δημόσιες Σχολές, σε δημόσια Ινστιτούτα Επαγγελματικής Κατάρτισης (Ι.Ε.Κ.) και Κέντρα Επαγγελματικής Κατάρτισης (Κ.Ε.Κ.),

δ) εισόδημα που προκύπτει από την παροχή διοικητικού έργου στο Ινστιτούτο Εκπαιδευτικής Πολιτικής,

ε) εισόδημα από κεφάλαιο κατά το άρθρο 35 του ν. 4172/2013 (Α' 167), συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος που προκύπτει ως αντάλλαγμα από τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης δικαιωμάτων διανοητικής (πνευματικής και βιομηχανικής) ιδιοκτησίας κατά το άρθρο 38 του ν. 4172/2013, υπό την προϋπόθεση ότι αυτό δεν αφορά δραστηριότητα του Καθηγητή ή υπηρετούντος λέκτορα πλήρους απασχόλησης, η οποία εντάσσεται στην περ. β' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου. Σε περίπτωση που σύνολο ή μέρος του εισοδήματος από κεφάλαιο (μερίσματα κ.λπ.) προέρχεται από τη συμμετοχή σε εταιρεία μέσω της οποίας ο Καθηγητής ή υπηρετών λέκτορας παρέχει υπηρεσίες συναφείς με την επιστημονική του ιδιότητα, αυτό υπόκειται κανονικά στην κράτηση του επτά τοις εκατό (7%),

στ) εισόδημα από τη λήψη της ειδικής αμοιβής για την παροχή κλινικού και εργαστηριακού έργου σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. ή των νοσοκομείων που ανήκουν σε Πανεπιστήμια,

ζ) εισόδημα που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη πηγή εντασσόμενο από φορολογικής απόψεως στην έννοια της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το οποίο δεν συμπεριλαμβάνεται ρητώς στην παρ. 1 της παρούσας.

Άρθρο 5

Διαδικασία χορήγησης φορολογικών στοιχείων από το έτος 2020 και εξής

1. Η αρμόδια διοικητική υπηρεσία του Α.Ε.Ι., στην οποία έχει ανατεθεί η τήρηση του μητρώου Καθηγητών και υπηρετούντων Λεκτόρων του Α.Ε.Ι., αποστέλλει προς τη Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. εντός δύο (2) μηνών από την έναρξη του ημερολογιακού έτους ηλεκτρονικό αρχείο σε επεξεργάσιμη μορφή με τα στοιχεία των Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων, οι οποίοι βρίσκονταν σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης, είτε καθ' όλη τη διάρκεια του προηγούμενου ημερολογιακού έτους, είτε για μέρος αυτού. Το αρχείο περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία: ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, βαθμίδα Καθηγητή, Τμήμα ή Σχολή του Α.Ε.Ι. που υπηρετεί, διεύθυνση κατοικίας (πόλη,

οδός, αριθμός), τηλέφωνο επικοινωνίας, διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ., περίοδο του ημερολογιακού έτους κατά την οποία ο Καθηγητής ή υπηρετών λέκτορας βρισκόταν σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης (εφόσον δεν βρισκόταν σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης καθ' όλη τη διάρκεια του έτους), καθώς και εάν έχει δηλωθεί η έναρξη ή διακοπή άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός του προηγούμενου έτους προς τον Κοσμήτορα της οικείας Σχολής. Εάν ο Καθηγητής ή υπηρετών λέκτορας δεν βρισκόταν σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης καθ' όλη τη διάρκεια του έτους, στο αρχείο συμπληρώνεται η αιτία για την οποία δεν βρισκόταν σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης (π.χ. διορισμός κατά τη διάρκεια του έτους, αναστολή καθηκόντων, ένταξη σε καθεστώς μερικής απασχόλησης και αντιστρόφως), καθώς και η απόφαση του αρμοδίου οργάνου του Α.Ε.Ι., δυνάμει της οποίας προκύπτει το εν λόγω γεγονός (π.χ. απόφαση διορισμού ή αφυπηρέτησης, όπως δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως).

2. Ο Προϊστάμενος της Μονάδας Οικονομικής και Διοικητικής Υποστήριξης (Π.Μ.Ο.Δ.Υ.) ή άλλος υπάλληλος της Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. νομίμως εξουσιοδοτημένος με την εν λόγω αρμοδιότητα, αποστέλλει ηλεκτρονικά προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.): α) έγγραφο με το οποίο αιτείται τη χορήγηση των εισοδημάτων των Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης του Α.Ε.Ι. κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, β) απόφαση της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. δυνάμει της οποίας ορίζεται ο/οι αρμόδιος/οι υπάλληλος/οι της Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε., που θα είναι υπεύθυνος/οι κατά το έτος αναφοράς για την παραλαβή και επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων από την Α.Α.Δ.Ε. αποκλειστικά για την υποστήριξη της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. στη διαδικασία έκδοσης των πράξεων προσδιορισμού οφειλών σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα και γ) ηλεκτρονικό γραμμογραφημένο αρχείο σε επεξεργάσιμη μορφή, σύμφωνα με τις προδιαγραφές που ορίζει η Α.Α.Δ.Ε., με τα στοιχεία του Α.Ε.Ι. (Α.Φ.Μ. Α.Ε.Ι. και Ε.Λ.Κ.Ε.) και τα στοιχεία των Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης (Όνοματεπώνυμο, Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ.). Τα ως άνω στοιχεία αποστέλλονται προς την Α.Α.Δ.Ε. εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός (1) μηνός από την ημερομηνία παραλαβής του ηλεκτρονικού αρχείου της παρ. 1.

3. Η Α.Α.Δ.Ε. εντός τριών (3) μηνών από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, αποστέλλει ηλεκτρονικά κρυπτογραφημένο αρχείο, το οποίο βασίζεται στο ηλεκτρονικό αρχείο που είχε σταλεί από τη Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. και περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία ανά Καθηγητή ή υπηρετούντα λέκτορα του Α.Ε.Ι.:

α) την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης υπόχρεης στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων (άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) κατά το έτος αναφοράς, κατόπιν υποβολής έναρξης εργασιών προς την κατά τόπο αρμόδια Δ.Ο.Υ. (με ένδειξη ναι ή όχι),

β) τους Κωδικούς Αριθμούς Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της ατομικής επιχείρησης για το έτος αναφοράς,

γ) την περίοδο του έτους κατά την οποία ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω ατομικής επιχείρησης, εάν αυτή δεν ασκείται καθ' όλη τη διάρκεια του έτους αναφοράς (π.χ. 1-8-2020 έως 31-8-2020), εφόσον ασκείται σύμφωνα με την περ. α',

δ) τις ακόλουθες κατηγορίες εισοδημάτων που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως αυτές προκύπτουν από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) του έτους αναφοράς:

δα) το καθαρό εισόδημα που προέρχεται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω ατομικής επιχείρησης,

δβ) το εισόδημα, που προέρχεται από τη διανομή κερδών για τη συμμετοχή σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες,

δγ) το εισόδημα, που προέρχεται από την καταβολή μερισμάτων λόγω συμμετοχής σε εταιρεία,

ε) Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται, προς επιβεβαίωση της ορθότητας των στοιχείων που έχει το Α.Ε.Ι.

4. Κατά την χορήγηση των στοιχείων του παρόντος από την Α.Α.Δ.Ε. προς τους Ε.Λ.Κ.Ε. των Α.Ε.Ι., εφαρμόζεται η υπό στοιχεία ΠΟΛ 1154/2018 απόφαση (Β' 3253). Η χορήγηση φορολογικών στοιχείων αφορά αποκλειστικά στους Καθηγητές και υπηρετούντες λέκτορες πλήρους απασχόλησης των Α.Ε.Ι. που έχουν εισοδήματα της παρ. 3, ενώ για τους λοιπούς Καθηγητές και υπηρετούντες λέκτορες πλήρους απασχόλησης των Α.Ε.Ι. που σύμφωνα με τα στοιχεία της Α.Α.Δ.Ε. κατά το έτος αναφοράς δεν ασκούσαν επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικώς ή δεν έχουν αποκτήσει εισοδήματα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας δεν αποστέλλονται τα στοιχεία της παρ. 3.

5. Ως αρμόδια υπηρεσία για τη χορήγηση των στοιχείων του παρόντος ορίζεται η Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ.) της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε.

6. Εάν μετά την αποστολή του αρχείου της παρ. 3, διαπιστωθούν τυχόν ελλείψεις ή αδυναμία χορήγησης ορισμένων στοιχείων για οιονδήποτε λόγο (π.χ. μη ταύτιση των ατομικών στοιχείων του Καθηγητή ή υπηρετούντος λέκτορα μεταξύ Α.Ε.Ι. και Α.Α.Δ.Ε.), η Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. και η Α.Α.Δ.Ε. συνεργάζονται προκειμένου να επιλυθούν τυχόν προβλήματα και να καταστεί δυνατή η χορήγηση όλων των απαιτούμενων στοιχείων για τους Καθηγητές και υπηρετούντες λέκτορες πλήρους απασχόλησης του Α.Ε.Ι. για το έτος αναφοράς.

Άρθρο 6

Διαδικασία υποβολής απόψεων πριν την έκδοση πράξης προσδιορισμού οφειλής για το έτος 2019 και εξής

1. Ο υπόχρεος Καθηγητής ή υπηρετών λέκτορας δύναται να υποβάλει τις απόψεις του πριν την έκδοση της πράξης προσδιορισμού οφειλής. Η αρμόδια υπηρεσία της Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. ενημερώνει ηλεκτρονικά τον υπόχρεο σχετικά με την υποχρέωση καταβολής του ποσοστού επτά τοις εκατό (7%) επί των εισοδημάτων του από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς ή μέσω εταιρείας για κάθε έτος, και ειδικότερα α) το ύψος των καθαρών εισοδημάτων ανά κατηγορία εισοδήματος της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 5, σύμφωνα με τα στοιχεία που απεστάλησαν από την Α.Α.Δ.Ε., β) το ύψος του υπολογιζόμενου ποσού οφειλής ανά κατηγορία εισοδήματος, το οποίο θα πρέπει να αποδοθεί προς τον Ε.Λ.Κ.Ε., γ) τη δυνατότητα του υπόχρεου να υποβάλει τις απόψεις του προς την Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. σχετικά με τον προσδιορισμό του ύψους της οφειλής και δ) την προθεσμία υποβολής των απόψεων. Η διαδικασία ενημέρωσης ολοκληρώνεται από τη Μ.Ο.Δ.Υ. το αργότερο εντός εξήντα (60) ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία παραλαβής του αρχείου της παρ. 3 του άρθρου 5.

2. Η υποβολή απόψεων πραγματοποιείται αποκλειστικά εγγράφως προς τη Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. από τον ίδιο τον υπόχρεο ή άλλον νομίμως εξουσιοδοτημένο για τον σκοπό αυτό εκπρόσωπό του. Εάν ο υπόχρεος με τις απόψεις του αμφισβητεί το ύψος του οφειλόμενου ποσού, υποχρεούται να αναφέρει αιτιολογημένα το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ανά κατηγορία, το οποίο δεν θα πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του ύψους του οφειλόμενου ποσού, καθώς και τον λόγο εξαίρεσής του, σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας. Οι προβαλλόμενοι λόγοι θα πρέπει να αποδεικνύονται από έγγραφα, δικαιολογητικά και πάσης φύσεως στοιχεία, τα οποία κρίνει ο υπόχρεος ότι είναι ικανά να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του και να τα εξαιρέσουν από την επιβολή της κράτησης του επτά τοις εκατό (7%). Οι απόψεις των υπόχρεων, καθώς και κάθε άλλο δικαιολογητικό έγγραφο υποβάλλονται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών προς την Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. από την ημέρα κοινοποίησης της σχετικής ενημέρωσης.

3. Η ενημέρωση του παρόντος άρθρου δεν συνιστά πράξη προσδιορισμού οφειλής και δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, αντίστοιχα η υποβολή απόψεων δεν συνιστά ένσταση κατά την περ. ιγ' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011.

4. Η διαδικασία του παρόντος άρθρου εφαρμόζεται για τις οφειλές που αφορούν σε εισοδήματα των Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης που αποκτήθηκαν από το έτος 2019 και εξής.

Άρθρο 7

Έκδοση πράξεων προσδιορισμού οφειλών για το έτος 2019 και εξής

1. Η Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε., αφού λάβει υπόψη της τα φορολογικά στοιχεία που απέστειλε η Α.Α.Δ.Ε. ανά υπόχρεο και τις απόψεις αυτού, προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 και τις διατάξεις της παρούσας και εκδίδει την πράξη προσδιορισμού οφειλής. Η έκδοση της πράξης πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία υποβολής των απόψεων του υπόχρεου, άλλως από την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας υποβολής αυτών.

2. Η πράξη προσδιορισμού οφειλής της παρ. 1 υπογράφεται από τον Πρόεδρο της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. και περιλαμβάνει κατ' ελάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:

α) τα προσωπικά στοιχεία του υπόχρεου (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, ιδιότητα, διεύθυνση κατοικίας, Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ.),

β) τον μοναδικό αριθμό της πράξης προσδιορισμού οφειλής και ημερομηνία έκδοσης,

γ) την ημερομηνία συνεδρίασης της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης κατά την οποία προσδιορίστηκε το ύψος του οφειλόμενου ποσού,

δ) το καθαρό εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς κατά το έτος αναφοράς, όπως αυτό χορηγήθηκε από την Α.Α.Δ.Ε.,

ε) το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας (μερίσματα και διανομή κερδών) κατά το έτος αναφοράς, όπως χορηγήθηκε από την Α.Α.Δ.Ε.,

στ) το καθαρό εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς κατά το έτος αναφοράς, το οποίο ελήφθη υπόψη ως βάση υπολογισμού μετά την υποβολή απόψεων του υπόχρεου,

ζ) το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας (μερίσματα και διανομή κερδών) κατά το έτος αναφοράς, τα οποία ελήφθη υπόψη ως βάση υπολογισμού μετά την υποβολή απόψεων του υπόχρεου,

η) το οφειλόμενο ποσό για το έτος αναφοράς που αντιστοιχεί ανά κατηγορία εισοδήματος,

θ) τον αριθμό τραπεζικού λογαριασμού του Ε.Λ.Κ.Ε. του Α.Ε.Ι., στον οποίο θα γίνει η καταβολή του οφειλόμενου ποσού,

ι) την αιτιολογία κατάθεσης, που θα πρέπει να δηλωθεί από τον υπόχρεο, κατά την εξόφληση του οφειλόμενου ποσού,

ια) την προθεσμία εξόφλησης σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής,

ιβ) τη δυνατότητα ρύθμισης του οφειλόμενου ποσού και τμηματικής καταβολής αυτού κατόπιν υποβολής αιτήματος του υπόχρεου προς τον Ε.Λ.Κ.Ε.,

ιγ) τις συνέπειες από την μη εμπρόθεσμη εξόφληση του ποσού,

ιδ) τη δυνατότητα άσκησης ένστασης κατά της πράξης, την προθεσμία άσκησης της, καθώς και το αρμόδιο όργανο εξέτασής της.

3. Η κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής πραγματοποιείται με κάθε πρόσφορο τρόπο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 19 του ν. 2690/1999 (Α' 45). Ενδεικτικά, ως πρόσφοροι αναφέρονται οι ακόλουθοι τρόποι κοινοποίησης:

α) μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στο ιδρυματικό λογαριασμό ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του υπόχρεου,

β) με συστημένη επιστολή μέσω των Ελληνικών Ταχυδρομείων ή άλλη εταιρεία παροχής ταχυδρομικών υπηρεσιών, η οποία λειτουργεί νομίμως στην ημεδαπή και είναι εγγεγραμμένη

στο Μητρώο Ταχυδρομικών Επιχειρήσεων της Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων,

γ) με παράδοση προς τον υπόχρεο από υπάλληλο του Α.Ε.Ι.

4. Η εφάπαξ εξόφληση του οφειλόμενου ποσού πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής. Εάν ο υπόχρεος επιθυμεί να υποβάλει προς την Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. αίτημα ρύθμισης του οφειλόμενου ποσού περί τμηματικής καταβολής της οφειλής, το αίτημα υποβάλλεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής. Η Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. μετά την εξέταση του αιτήματος περί τμηματικής καταβολής εκδίδει το αργότερο εντός δεκαπέντε (15) ημερών νέα πράξη προσδιορισμού οφειλής στην οποία αναφέρονται πέραν των στοιχείων της παρ. 2, ο συνολικός αριθμός των δόσεων, το οφειλόμενο ποσό ανά δόση και η ημερομηνία εξόφλησης κάθε δόσης. Οι δόσεις είναι μηνιαίες και ισόποσες και ο μέγιστος αριθμός αυτών δεν δύναται να υπερβαίνει τις δώδεκα (12), ενώ η καταληκτική ημερομηνία εξόφλησης της τελευταίας δόσης δεν μπορεί να υπερβαίνει την 31η.12 του επόμενου φορολογικού έτους, από το οποίο χορηγήθηκαν τα στοιχεία από την Α.Α.Δ.Ε. Κατά της πράξης προσδιορισμού οφειλής της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. στην οποία περιλαμβάνεται ο αριθμός των δόσεων και η προθεσμία εξόφλησής τους δεν επιτρέπεται η υποβολή ένστασης, σύμφωνα με την περ. ιγ' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011.

5. Μετά την εξόφληση του οφειλόμενου ποσού, η Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. εκδίδει βεβαίωση εξόφλησης του οφειλόμενου ποσού για φορολογική χρήση, η οποία αποστέλλεται ηλεκτρονικά προς τον υπόχρεο, καθώς το ποσό που καταβάλλεται εκπίπτει κατά το επόμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011, με την επιφύλαξη των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.). Ο υπόχρεος δύναται να ζητήσει οποτεδήποτε βεβαίωση εξόφλησης, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις για κάθε νόμιμη χρήση.

6. Η διαδικασία του παρόντος άρθρου εφαρμόζεται για τις οφειλές που αφορούν σε εισοδήματα των Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης που αποκτήθηκαν από το έτος 2019 και εξής.

Άρθρο 8

Ενέργειες του Ε.Λ.Κ.Ε. σε περίπτωση μη εξόφλησης

Ο Π.Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε., στις περιπτώσεις που έχει παρέλθει η προθεσμία εμπρόθεσμης εξόφλησης του συνολικού οφειλόμενου ποσού ή δόσης, αν έχει επιλεγεί η τμηματική εξόφληση αυτού, συντάσσει και αποστέλλει στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) του υπόχρεου, τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 55 του π.δ. 16/1989, όπως ισχύει, προκειμένου η Δ.Ο.Υ. να βεβαιώσει το οφειλόμενο ποσό και να επιδιώξει την είσπραξή του, σύμφωνα με την διαδικασία του Κ.Ε.Δ.Ε.

Άρθρο 9

Έκδοση πράξεων προσδιορισμού οφειλών για το έτος 2018

1. Η Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε., βάσει των στοιχείων που έχουν χορηγηθεί από την Α.Α.Δ.Ε. σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 3 της υπό στοιχεία Φ.122.1/72/88553/Ζ2/3-6-2019 κοινής απόφασης των Υπουργών Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Β' 2271), ως ίσχυσε πριν την αντικατάστασή της με την παρούσα, αποστέλλει ενημέρωση προς τους υπόχρεους Καθηγητές και υπηρετούντες λέκτορες για το έτος 2018 εντός εξήντα (60) ημερών από την έκδοση της παρούσας απόφασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα των παρ. 1 και 2 του άρθρου 6 και οι υπόχρεοι δύναται να υποβάλουν τις απόψεις τους, σύμφωνα με τη διαδικασία της παρ. 3 του ίδιου άρθρου εντός τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της σχετικής ενη-

μέρωσης.

2. Η Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε., αφού λάβει υπόψη της τα φορολογικά στοιχεία που απέστειλε η Α.Α.Δ.Ε. ανά υπόχρεο για το έτος 2018 και τις απόψεις του, προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 και τις διατάξεις της παρούσας και εκδίδει τη σχετική πράξη προσδιορισμού οφειλής. Η έκδοση της πράξης πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία υποβολής των απόψεων του υπόχρεου, άλλως από την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας υποβολής αυτών.

3. Η εφάπαξ εξόφληση του οφειλόμενου ποσού πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής. Εάν ο υπόχρεος επιθυμεί να υποβάλει προς την Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. αίτημα ρύθμισης της οφειλής περί τμηματικής καταβολής της, το αίτημα υποβάλλεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής. Η Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. μετά την εξέταση του αιτήματος περί τμηματικής καταβολής εκδίδει το αργότερο εντός δεκαπέντε (15) ημερών νέα πράξη προσδιορισμού οφειλής στην οποία αναφέρονται ο συνολικός αριθμός των δόσεων, το οφειλόμενο ποσό ανά δόση και η ημερομηνία εξόφλησης κάθε δόσης. Οι δόσεις είναι μηνιαίες και ισόποσες, ενώ ο ακριβής αριθμός των δόσεων καθορίζεται από την Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης, έτσι ώστε η καταληκτική ημερομηνία εξόφλησης της τελευταίας δόσης να μην υπερβαίνει την 31η.12.2021.

4. Κατά τα λοιπά, ως προς τα στοιχεία που περιέχονται στις πράξεις προσδιορισμού οφειλής, τη διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων στους υπόχρεους, καθώς και τη διαδικασία βεβαίωσης των αντίστοιχων ποσών προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ., σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης εξόφλησής τους, εφαρμόζονται τα άρθρα 7 και 8.

Άρθρο 10

Έκδοση πράξεων προσδιορισμού οφειλών για το έτος 1999

1. Η Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. βάσει των στοιχείων που έχουν χορηγηθεί από την Α.Α.Δ.Ε. σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 3 της υπό στοιχεία Φ.122.1/72/88553/Ζ2/3-6-2019 κοινής απόφασης των Υπουργών Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Β' 2271), ως ίσχυσε πριν την αντικατάστασή της με την παρούσα, προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού και εκδίδει την πράξη προσδιορισμού οφειλής. Το ύψος της οφειλής προσδιορίζεται από το καθαρό εισόδημα του υπόχρεου από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικά, όπως αυτό χορηγήθηκε από την Α.Α.Δ.Ε. πολλαπλασιαζόμενο επί επτά τοις εκατό (7%). Εάν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. προκύπτει ότι ο υπόχρεος έχει ήδη καταβάλει προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. ποσό που αντιστοιχεί στην υποχρέωση απόδοσης ποσοστού επί των εισοδημάτων του έτους 1999 που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικά, αυτό αφαιρείται από το οφειλόμενο ποσό για το έτος 1999. Εάν το καταβληθέν ποσό υπερβαίνει το προσδιοριζόμενο ποσό οφειλής για το 1999, αυτό αφαιρείται από τις οφειλές που γεννήθηκαν από την ίδια υποχρέωση κατά τα έτη από 2000 έως 2017, εφόσον είναι υπόχρεος κατά το διάστημα αυτό.

2. Η έκδοση και κοινοποίηση της πράξης προς τους υπόχρεους για το έτος 1999 πραγματοποιείται το αργότερο έως την 31η.12.2020. Κατά της πράξης προσδιορισμού οφειλής δύναται να ασκηθεί ένσταση εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής της πράξης προσδιορισμού.

3. Η εφάπαξ εξόφληση του οφειλόμενου ποσού πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής. Ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτημα ρύθμισης για τμηματική καταβολή του οφει-

λόμενου ποσού του παρόντος άρθρου, με ανώτατο όριο δώδεκα (12) ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

4. Κατά τα λοιπά, ως προς τα στοιχεία που περιέχονται στις πράξεις προσδιορισμού οφειλής, τη διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού οφειλής στους υπόχρεους, καθώς και τη διαδικασία εξόφλησης, ρύθμισης και βεβαίωσης των αντίστοιχων ποσών προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφαρμόζονται αναλογικά το άρθρο 7, πλην των περ. ε', στ' και ζ' της παρ. 2, και το άρθρο 8, κατά το μέτρο που δεν έρχονται σε αντίθεση με το περιεχόμενο του παρόντος.

Άρθρο 11

Έκδοση πράξεων προσδιορισμού οφειλών παρελθόντων ετών (2000 έως 2017) για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς

1. Ο προσδιορισμός του ύψους του οφειλόμενου ποσού για τα παρελθόντα έτη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς (άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) κατά την περίοδο 2000 έως 2017 προκύπτει από το άθροισμα των οφειλών κάθε έτους, αφαιρουμένου του συνολικού ποσού που έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. για την ίδια αιτία κατά τα έτη αυτά. Το οφειλόμενο ποσό ανά έτος προσδιορίζεται από το ύψος του καθαρού εισοδήματος κάθε έτους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς (ελευθέριο επάγγελμα) πολλαπλασιαζόμενο επί του ποσοστού επτά τοις εκατό (7%).

2. Η Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. βάσει των φορολογικών στοιχείων που έχουν χορηγηθεί από την Α.Α.Δ.Ε. ανά υπόχρεο για τα παρελθόντα έτη σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 3 της υπό στοιχεία Φ.122.1/72/88553/Ζ2/3-6-2019 κοινής απόφασης των Υπουργών Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Β' 2271), ως ίσχυσε πριν την αντικατάστασή της με την παρούσα, αποστέλλει έγγραφο ενημέρωσης προς όλους τους υπόχρεους για τις οφειλές που προκύπτουν από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς κατά την χρονική περίοδο από 1-1-2000 έως 31-12-2017, αφαιρουμένων των ποσών που τυχόν ήδη έχουν καταβληθεί προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. από την ίδια αιτία. Η ενημέρωση των υπόχρεων ολοκληρώνεται το αργότερο έως την 31η.7.2021. Η κοινοποίηση της έγγραφη ενημέρωση των υπόχρεων, οι οποίοι δεν αποτελούν πλέον προσωπικό των Α.Ε.Ι. για οιονδήποτε λόγο (αφυπηρέτηση, παραίτηση, κ.λπ.), πραγματοποιείται είτε μέσω συστημένης επιστολής, είτε μέσω κατ' οίκον παράδοσης από υπάλληλο του Α.Ε.Ι.

3. Οι υπόχρεοι δύνανται να υποβάλουν εγγράφως τις απόψεις τους προς τη Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε., σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 6 εντός εξήντα (60) ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της ενημέρωσης.

4. Η Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε., αφού λάβει υπόψη της τα φορολογικά στοιχεία που απέστειλε η Α.Α.Δ.Ε. ανά υπόχρεο για τα έτη 2000 έως 2017, τις απόψεις του και το ποσό που τυχόν είχε ήδη καταβάλει προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. για τις οφειλές που γεννήθηκαν κατά τα έτη αυτά, προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 και τις διατάξεις της παρούσας και εκδίδει την πράξη προσδιορισμού οφειλής. Η έκδοση της πράξης προσδιορισμού οφειλής πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία υποβολής των απόψεων του υπόχρεου, άλλως από την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας υποβολής αυτών.

5. Η πράξη προσδιορισμού οφειλής υπογράφεται από τον Πρόεδρο της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. και περιλαμβάνει κατ' ελάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:

α) τα προσωπικά στοιχεία του υπόχρεου (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, ιδιότητα, διεύθυνση κατοικίας, Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ.),

β) τον μοναδικό αριθμό της πράξης προσδιορισμού οφειλής και ημερομηνία έκδοσης,

γ) την ημερομηνία συνεδρίασης της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης κατά την οποία προσδιορίστηκε το ύψος του οφειλόμενου ποσού των ετών 2000 έως 2017,

δ) το καθαρό εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (ατομικά) ανά έτος,

όπως αυτό χορηγήθηκε από την Α.Α.Δ.Ε.,

ε) το καθαρό εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (ατομικώς) ανά έτος, το οποίο ελήφθη υπόψη ως βάση υπολογισμού μετά την υποβολή απόψεων του υπόχρεου,

στ) το οφειλόμενο ποσό ανά έτος που αντιστοιχεί στο εισόδημα της περ. ε', πολλαπλασιαζόμενο επί του ποσοστού επτά τοις εκατό (7%),

ζ) το άθροισμα των οφειλομένων ποσών για τα παρελθόντα έτη 2000 έως 2017,

η) το συνολικό ποσό που έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. έως την έκδοση της πράξης προσδιορισμού οφειλής για οφειλές που γεννήθηκαν κατά τα έτη 2000 έως 2017, καθώς και τυχόν υπόλοιπο από το έτος 1999,

θ) το τελικό οφειλόμενο ποσό, το οποίο ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλει προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς κατά τα παρελθόντα έτη (2000 έως 2017),

ι) τον αριθμό τραπεζικού λογαριασμού του Ε.Λ.Κ.Ε. του Α.Ε.Ι. στον οποίο θα γίνει η καταβολή του οφειλόμενου ποσού,

ια) την αιτιολογία κατάθεσης, που θα πρέπει να δηλωθεί από τον υπόχρεο, κατά την καταβολή του οφειλόμενου ποσού,

ιβ) την προθεσμία εφάπαξ εξόφλησης, η οποία ανέρχεται σε τριάντα (30) ημερολογιακές ημέρες,

ιγ) τη δυνατότητα ρύθμισης του οφειλόμενου ποσού και τμηματικής καταβολής αυτού σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις, κατόπιν υποβολής αιτήματος του υπόχρεου προς τον Ε.Λ.Κ.Ε.,

ιδ) τις συνέπειες από την μη εμπρόθεσμη καταβολή του οφειλόμενου ποσού,

ιε) τη δυνατότητα άσκησης ένστασης κατά της πράξης, την προθεσμία άσκησής της, καθώς και το αρμόδιο όργανο εξέτασής της.

6. Η εφάπαξ εξόφληση του οφειλόμενου ποσού πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής. Ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτημα ρύθμισης της οφειλής και τμηματικής καταβολής εντός αποκλειστικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής, συνοδευόμενο από αντίγραφο της φορολογικής δήλωσης του τελευταίου φορολογικού έτους. Οι δόσεις είναι ισόποσες και μηνιαίες, ενώ ο μέγιστος αριθμός αυτών ανέρχεται κατ' ανώτατο όριο στο λόγο του συνολικού οφειλόμενου ποσού της περ. θ' της παρ. 5 προς το ένα δωδέκατο (1/12) του ακαθάριστου μηνιαίου εισοδήματος του τελευταίου φορολογικού έτους του υπόχρεου. Ως ακαθάριστο μηνιαίο εισόδημα λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα του υπόχρεου (από κάθε πηγή εισοδήματος) διαιρούμενο με τον αριθμό δώδεκα (12). Ο αριθμός των δόσεων δε δύναται να υπερβαίνει τις διακόσιες σαράντα (240).

7. Η Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. μετά την εξέταση του αιτήματος περί τμηματικής καταβολής εκδίδει το αργότερο εντός μηνός νέα πράξη προσδιορισμού οφειλής στην οποία αναφέρονται πέραν των στοιχείων της παρ. 5, ο συνολικός αριθμός των δόσεων, το οφειλόμενο ποσό ανά δόση και η ημερομηνία εξόφλησης κάθε δόσης. Κατά της πράξης προσδιορισμού οφειλής της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. στην οποία περιλαμβάνεται ο αριθμός των δόσεων και η προθεσμία εξόφλησής τους δεν επιτρέπεται η υποβολή ένστασης, σύμφωνα με την περ. ιγ' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011.

8. Η μη εμπρόθεσμη καταβολή του συνολικά οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής ή μιας δόσης σε περίπτωση τμηματικής καταβολής ισοδυναμεί με απώλεια του δικαιώματος ρύθμισης και τμηματικής καταβολής της οφειλής και η Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. οφείλει να προβεί στη διαδικασία βεβαίωσης του συνόλου της οφειλής προς την αρμόδια ανά περίπτωση Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 8.

9. Κατά τα λοιπά, ισχύει η διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού οφειλής στους υπόχρεους, καθώς και η διαδικασία εξόφλησης και βεβαίωσης των αντίστοιχων

ποσών προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. που εφαρμόζονται τα άρθρα 7 και 8 της παρούσας.

Άρθρο 12

Έκδοση πράξεων προσδιορισμού οφειλών για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας κατά τα έτη 2016 και 2017

1. Ο προσδιορισμός του ύψους του οφειλόμενου ποσού για τα έτη 2016 και 2017 από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας προκύπτει από το άθροισμα των οφειλών κάθε έτους, αφαιρουμένου τυχόν ποσού που έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. κατά τα έτη αυτά από την ίδια αιτία. Η οφειλή κάθε έτους προσδιορίζεται από το ύψος του ετήσιου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας (μερίσματα και διανομή κερδών) πολλαπλασιαζόμενου επί του ποσοστού επτά τοις εκατό (7%). Εάν ο υπόχρεος έχει εισοδήματα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας τόσο ατομικώς, όσο μέσω εταιρείας και έχει καταβάλει προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. ποσά προς εξόφληση οφειλών που αντιστοιχούν στα έτη 2016 και 2017, τα καταβληθέντα ποσά αφαιρούνται μόνο κατά τον προσδιορισμό του ύψους του οφειλόμενου ποσού του άρθρου 11. Εάν μετά την αφαίρεση των καταβληθέντων ποσών από το οφειλόμενο ποσό του άρθρου 11 προκύπτει υπόλοιπο, τότε αυτό δύναται να αφαιρεθεί από το οφειλόμενο ποσό, που προκύπτει από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας.

2. Η Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. βάσει των στοιχείων που έχουν χορηγηθεί από την Α.Α.Δ.Ε. για τα παρελθόντα έτη σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 3 της υπό στοιχεία Φ.122.1/72/88553/ Ζ2/3-6-2019 κοινής απόφασης των Υπουργών Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Β' 2271), ως ίσχυσε πριν την αντικατάστασή της με την παρούσα, αποστέλλει έγγραφο ενημέρωσης προς όλους τους υπόχρεους για τις οφειλές που προκύπτουν από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας για τα έτη 2016 και 2017. Το έγγραφο ενημέρωσης αποστέλλεται το αργότερο έως 31.7.2021. Η αποστολή της έγγραφης ενημέρωσης προς τους υπόχρεους, οι οποίοι δεν αποτελούν πλέον προσωπικό των Α.Ε.Ι. για οιονδήποτε λόγο (αφυπηρέτηση, παραίτηση, κ.λπ.), πραγματοποιείται είτε μέσω συστημένης επιστολής, είτε μέσω κατ' οίκον παράδοσης από υπάλληλο του Α.Ε.Ι.

3. Οι υπόχρεοι δύναται να υποβάλουν εγγράφως τις απόψεις τους προς τη Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε., σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 6 εντός τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της ενημέρωσης.

4. Η Επιτροπή Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε., αφού λάβει υπόψη της τα φορολογικά στοιχεία που απέστειλε η Α.Α.Δ.Ε. ανά υπόχρεο για τα έτη 2016 και 2017, τις απόψεις του υπόχρεου και το ποσό που τυχόν κατέβαλε προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. για τις οφειλές που γεννήθηκαν κατά τα έτη αυτά, εφόσον αυτό δεν συνυπολογίστηκε στη διαδικασία του άρθρου 11, προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 και τις διατάξεις της παρούσας και εκδίδει τη σχετική πράξη προσδιορισμού οφειλής. Η έκδοση της πράξης πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία υποβολής των απόψεων του υπόχρεου, άλλως από την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας υποβολής αυτών.

5. Η πράξη προσδιορισμού οφειλής υπογράφεται από τον Πρόεδρο της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. και περιλαμβάνει κατ' ελάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:

α) τα προσωπικά στοιχεία του υπόχρεου (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, ιδιότητα, διεύθυνση κατοικίας, Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ.),

β) τον μοναδικό αριθμό της πράξης προσδιορισμού οφειλής και ημερομηνία έκδοσης,

γ) την ημερομηνία συνεδρίασης της Επιτροπής Ερευνών και Διαχείρισης κατά την οποία προσδιορίστηκε το ύψος του οφειλόμενου ποσού των παρελθόντων ετών,

δ) το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας ανά κατηγορία (μερίσματα και διανομή κερδών) και ανά έτος (2016 και 2017), όπως αυτό χορηγήθηκε από την Α.Α.Δ.Ε.,

ε) το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας ανά κατηγορία και ανά έτος, το οποίο ελήφθη υπόψη ως βάση υπολογισμού μετά την υποβολή απόψεων του υπόχρεου,

στ) το οφειλόμενο ποσό ανά έτος που αντιστοιχεί στο εισόδημα της περ. ε' πολλαπλασιαζόμενο επί του ποσοστού επτά τοις εκατό (7%) ανά κατηγορία εισοδήματος (μερίσματα και διανομή κερδών),

ζ) το άθροισμα των οφειλόμενων ποσών για τα έτη 2016 και 2017,

η) το συνολικό ποσό που τυχόν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. έως την έκδοση της πράξης προσδιορισμού οφειλής για οφειλές που γεννήθηκαν κατά τα έτη 2016 έως 2017, εφόσον αυτό δεν έχει συνυπολογιστεί κατά τη διαδικασία του άρθρου 11 ή τυχόν υπόλοιπο καταβληθέντων ποσών μετά την αφαίρεση αυτού από το οφειλόμενο ποσό του άρθρου 11,

θ) το τελικό οφειλόμενο ποσό, το οποίο ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλει προς τον Ε.Λ.Κ.Ε. για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω εταιρείας για τα έτη 2016 και 2017,

ι) τον αριθμό τραπεζικού λογαριασμού του Ε.Λ.Κ.Ε. του Α.Ε.Ι. στον οποίο θα γίνει η καταβολή του οφειλόμενου ποσού,

ια) την αιτιολογία κατάθεσης, που θα πρέπει να δηλωθεί από τον υπόχρεο, κατά την καταβολή του οφειλόμενου ποσού,

ιβ) την προθεσμία εφάπαξ εξόφλησης εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής,

ιγ) τη δυνατότητα ρύθμισης του οφειλόμενου ποσού και τμηματικής καταβολής αυτού σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις, κατόπιν υποβολής αιτήματος του υπόχρεου προς τον Ε.Λ.Κ.Ε.,

ιδ) τις συνέπειες από την μη εμπρόθεσμη καταβολή του οφειλόμενου ποσού,

ιε) τη δυνατότητα άσκησης ένστασης κατά της πράξης, την προθεσμία άσκησης της, καθώς και το αρμόδιο όργανο εξέτασής της.

6. Η εφάπαξ εξόφληση του οφειλόμενου ποσού πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής. Ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτημα ρύθμισης της οφειλής και τμηματικής καταβολής εντός αποκλειστικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού οφειλής. Οι δόσεις είναι ισόποσες και μηνιαίες, ενώ ο μέγιστος αριθμός αυτών ανέρχεται στις είκοσι τέσσερις (24).

7. Η μη εμπρόθεσμη καταβολή του συνολικά οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής ή μιας δόσης σε περίπτωση τμηματικής καταβολής ισοδυναμεί με απώλεια του δικαιώματος ρύθμισης και τμηματικής καταβολής της οφειλής και η Μ.Ο.Δ.Υ. του Ε.Λ.Κ.Ε. οφείλει να προβεί στη διαδικασία βεβαίωσης του συνόλου της οφειλής προς την αρμόδια ανά περίπτωση Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 8.

8. Κατά τα λοιπά, σχετικά με τη διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού οφειλής στους υπόχρεους, καθώς και τη διαδικασία εξόφλησης και βεβαίωσης των αντίστοιχων ποσών προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφαρμόζονται τα άρθρα 7 και 8 της παρούσας.

Άρθρο 13

Οφειλές Καθηγητών Τ.Ε.Ι. παρελθόντων ετών

1. Οφειλές Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων των πρώην Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.), τα οποία συγχωνεύτηκαν με Πανεπιστήμια σε εφαρμογή των διατάξεων των ν. 4521/2018 (Α' 38), ν. 4559/2018 (Α' 142), ν. 4589/2019 (Α' 13) και ν. 4610/ 2019 (Α' 70), από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ατομικώς ή μέσω εταιρείας εισπράττονται από τον

Ε.Λ.Κ.Ε. του Α.Ε.Ι., στο οποίο έχει ενταχθεί κάθε Καθηγητής ή υπηρετών λέκτορας, ως καθολικός διάδοχος του Ε.Λ.Κ.Ε. των πρώην Τ.Ε.Ι., σύμφωνα με τη διαδικασία της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 και της παρούσας απόφασης, εφόσον ήταν υπόχρεοι απόδοσης της σχετικής κράτησης.

2. Οι Ε.Λ.Κ.Ε. των Α.Ε.Ι., σύμφωνα με τη διαδικασία της παρούσας, αιτούνται τα φορολογικά στοιχεία των Καθηγητών και υπηρετούντων πλήρους απασχόλησης για τα παρελθόντα έτη από την Α.Α.Δ.Ε. εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός (1) μηνός από την έναρξη ισχύος της παρούσας, εφόσον δεν έχουν προβεί ήδη στην αναζήτηση αυτών και η Α.Α.Δ.Ε. χορηγεί αυτά το αργότερο έως τις 30-4-2021.

3. Κατά τη διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού οφειλής στους υπόχρεους, καθώς και τη διαδικασία εξόφλησης, ρύθμισης και βεβαίωσης των αντίστοιχων ποσών προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρούσας.

Άρθρο 14

Τελικές διατάξεις

1. Η διαδικασία χορήγησης των φορολογικών στοιχείων για το έτος 2019 από την Α.Α.Δ.Ε. προς τους Ε.Λ.Κ.Ε. των Α.Ε.Ι. πραγματοποιείται, σύμφωνα με τις παρ. 3 έως 6 του άρθρου 5, εφόσον δεν έχει ήδη συντελεστεί η χορήγηση αυτών έως την έναρξη ισχύος της παρούσας. Η διαδικασία χορήγησης πραγματοποιείται το αργότερο έως τις 31-3-2021.

2. Ειδικά, για τα έτη 2000 έως 2002, οι Ε.Λ.Κ.Ε. των Α.Ε.Ι. μπορούν να ζητήσουν από την Α.Α.Δ.Ε. τη χορήγηση συμπληρωματικών φορολογικών στοιχείων των Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων ως προς το ύψος του καθαρού εισοδήματος που αποκτήθηκε στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας από ατομική επιχείρηση υπόχρηη στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων, με αίτημά τους συνοδευόμενο από σχετικό αρχείο με τα στοιχεία των Καθηγητών και υπηρετούντων λεκτόρων, το οποίο υποβάλλεται το αργότερο έως την 31 η.1.2021, ενώ η χορήγηση αυτών ολοκληρώνεται το αργότερο έως τις 30-4-2021.

3. Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5351 Β'/5.12.2020)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 4172/2013

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.- Με το άρθρο 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την εκπεσιμότητα των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι καταρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το επόμενο άρθρο των μη εκπιπόμενων δαπανών, αφού ο κανόνας είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11 Ν. 4646/2019

Η περίπτωση α' του άρθρου 22 ΚΦΕ τροποποιείται κατά τρόπο, ώστε να αποτυπώνεται ρητώς ότι η προϋπόθεση πραγματοποίησης των δαπανών προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, προκειμένου να εκπίπτουν αυτές από τα ακαθάριστα έσοδά της, εκπληρώνεται και σε περίπτωση εφαρμογής δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, όπως γίνεται και ερμηνευτικώς δεκτό με την ερμηνευτική Εγκύκλιο με αριθ. ΠΟΛ. 1113/2015 της ΑΑΔΕ. Επιπλέον τίθεται όριο για το ποσό των δαπανών που εκπίπτουν μόνο μέχρι του σημείου που η επιχείρηση εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης. Αυτή η προϋπόθεση δεν απαιτείται

στην περίπτωση που το αίτημα για την πραγματοποίηση τέτοιων δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης προέρχεται από το Δημόσιο.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 4172/2013

Συμφώνως προς την προτεινόμενη ρύθμιση, για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν δαπάνες οι οποίες «πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της». Παρατηρείται ότι, στην πράξη, η κρίση περί του «συμφέροντος της επιχείρησης» θα προκαλέσει σειρά ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, λαμβανομένου υπόψη και του ότι, ως κριτήριο φορολογικής έκπτωσης δαπανών, καταλείπει μεγαλύτερα περιθώρια ερμηνείας εν σχέσει προς το εφαρμοζόμενο, στο πλαίσιο του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κριτήριο της «παραγωγικότητας». Επί παραδείγματι, είναι λίαν αμφίβολο εάν δωρεές χρηματικών ποσών προς φορείς γενικής κυβέρνησης ή κοινωφελή νομικά πρόσωπα (οι οποίες αναγνωρίζονται προς έκπτωση βάσει του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) δύνανται να θεωρηθούν ότι πληρούν το προτεινόμενο νέο κριτήριο, δηλαδή να «πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της».

Περαιτέρω, ορίζεται ότι οι δαπάνες εκπίπτουν εφόσον «αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου». Ως προς τη ρύθμιση αυτή θα ήταν, ίσως, χρήσιμο να διευκρινισθεί εάν ως «πραγματική αξία της συναλλαγής» νοείται η πράγματι συμφωνηθείσα αξία, η οποία ως έννοια αντιδιαστέλλεται προς την εικονικώς συμφωνηθείσα αξία, κατά τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ή εάν νοείται η «αγοραία» ή η «δίκαια και εύλογη» αξία της συναλλαγής. Και αυτό, διότι, εάν τυχόν ήθελε υιοθετηθεί ερμηνευτικός η δεύτερη εκδοχή, κατά την εφαρμογή της διάταξης θα προκύψει σειρά πρακτικών προβλημάτων ως προς το ζήτημα της απόδειξης της συνδρομής της ανωτέρω προϋπόθεσης.

Ως προς τη θεσπιζόμενη προϋπόθεση της περίπτωσης γ της εξεταζόμενης διάταξης να «εγγράφονται [οι ανωτέρω δαπάνες] στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και [να] αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά», ερωτάται εάν ο όρος «κατάλληλα δικαιολογητικά» θα μπορούσε να ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει και δικαιολογητικά εγγραφών, πέραν των προβλεπόμενων στον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Επίσης, ως προς την ειδικότερη υποχρέωση να εγγράφονται οι δαπάνες στα βιβλία «της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται», επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 72 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, «αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος». Στο πλαίσιο αυτό, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν η ανωτέρω ρύθμιση θα τυγχάνει εφαρμογής και υπό το καθεστώς του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1113/2.6.2015.- Εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες. Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 197)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1094/12.7.2016.- Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 199)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1152/19.5.2014.- Φορολογική αντιμετώπιση παροχής έκπτωσης πωληθείσας ηλεκτρικής ενέργειας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 204)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1071/31.3.2015.- Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 205)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1143/3.7.2015.- Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α/28.6.2015).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 205)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1153/15.7.2015.- Εξόφληση δαπανών κατά την παράταση της διάρκειας της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α/28.6.2015).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 206)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1087176/25.6.2015.- Φορολογική μεταχείριση των μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες του ν. 1665/1986 στα πλαίσια σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου που συνήφθη πριν την 1.1.2014, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου μέχρι και την 31.12.2018.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 206)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1087150/25.6.2015.- Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρείες για την παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης ταινιών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 207)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1166163/24.12.2015.- Χρόνος έκπτωσης δαπανών των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 208)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1034297/3.3.2016.- Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 209)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1134898/16.9.2016.- Έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης των παροχών κοινωνικού χαρακτήρα προς τους εργαζομένους τους ή συγγενείς αυτών.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 210)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1179/17.11.2016.- Φορολογικά θέματα ΚΤΕΛ ΑΕ των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 211)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1084012/1.6.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με την έκπτωση ΕΝΦΙΑ από οικοδομική επιχείρηση.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 211)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1015698/31.2.2017.- Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ.1146/1972 κατά τη μεταβίβαση ευρεθέντος αυτοκινήτου οχήματος σε ασφαλιστική εταιρεία για το οποίο έχει προηγουμένως καταβληθεί αποζημίωση λόγω κλοπής.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 212)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1029/2.3.2017 Φορολογική μεταχείριση μισθωμάτων που καταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 214)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1219/4.12.2018.- Χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών (Ε.Φ.Κ.Α) από τα ακαθάριστα έσοδα μη μισθωτών.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 215)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2068/03.5.2019.- Έκπτωση δαπανών που αφορούν σε εξόφληση συναλλαγών σε επιχειρήσεις για την προμήθεια φυσικού αερίου.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 217)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ. Ε. 2183/10.10.2019.- Φορολογική μεταχείριση των χρηματοοικονομικών εξόδων που προκύπτουν σε περίπτωση καταβολής τόκων δανείου (ομολογιακού ή μη) όταν το ποσό του φόρου επανενσωματώνεται προκειμένου ο δικαιούχος να λαμβάνει το συνολικό ποσό των συμβατικών τόκων χωρίς το βάρος της παρακράτησης φόρου (ρήτρα «tax gross-up»).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 218)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2107/21.5.2021.- Έκπτωση δαπανών εταιρικής κοινωνικής ευθύνης - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4646/2019 (Α' 201).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021σελ. 193)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2110/21.5.2021.- Διενέργεια αποσβέσεων και φορολογική αντιμετώπιση δαπανών και ασφαλιστικών εισφορών πληττόμενων από την πανδημία COVID-19 επιχειρήσεων.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021σελ. 195)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2124/11.6.2021.- Φορολογική μεταχείριση της αγοράς συλλεκτικών νομισμάτων από το Νομισματικό Πρόγραμμα της Επιτροπής «Ελλάδα 2021» καθώς και των δωρεών, χορηγιών κλπ. προς αυτή, από φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021σελ. 197)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2198/27.10.2021.- Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής (rebate) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Συνεπώς, λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (Α' 251) (σχετ: Ε.2110/2021 εγκύκλιος).

3. Επίσης, με την ΠΟΛ.1113/2015 διευκρινίστηκε ότι όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (clawback) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

4. Με τις διατάξεις των άρθρων 34 και 35 του ν.3918/2011 καθιερώνεται ποσό επιστροφής (rebate) από ιδιωτικά φαρμακεία και ποσό έκπτωσης (rebate) των φαρμακευτικών εταιρειών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), αντίστοιχα. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 καθορίζεται η μηνιαία φαρμακευτική δαπάνη των Φ.Κ.Α. και των φαρμακευτικών εταιρειών (clawback).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011, όπως ισχύουν και του άρθρου 11 του ν.4052/2012, οι οποίες καθορίζουν ποσά επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται από ιδιωτικά φαρμακεία, φαρμακευτικές εταιρείες και Φ.Κ.Α., είναι αντίστοιχες των διατάξεων του άρθρου 100 του ν.4172/2013 οι οποίες εφαρμόζονται σε παρόχους υγείας.

Συνεπώς, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011 και των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4052/2012, αντίστοιχα, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο μας αναφορικά με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013, ήτοι εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν εφόσον τα σχετικά δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 και αφορούν την κλειόμενη χρήση. Σε διαφορετική περίπτωση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2199/27.10.2021.- Φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής (rebate) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 για το φορολογικό έτος 2020.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

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

Περαιτέρω με την Ε.2198/2021 εγκύκλιο, με την οποία συμπληρώθηκε η ΠΟΛ.1113/2015, διευκρινίστηκε ότι αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011 και των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4052/2012, αντίστοιχα, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο μας αναφορικά με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013, ήτοι εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν εφόσον τα σχετικά δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (Α' 251) και αφορούν την κλειόμενη χρήση. Σε διαφορετική περίπτωση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

4. Στο φορολογικό έτος 2020 το Υπουργείο Υγείας το οποίο είναι αρμόδιο για τον υπολογισμό και την εκκαθάριση των ποσών rebate και clawback των φαρμακευτικών εταιρειών μας γνώρισε ότι λόγω του ιδιαίτερα αυξημένου φόρτου εργασίας εξαιτίας της διαχείρισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19, εξέδωσε τα σχετικά στοιχεία εντός του Σεπτεμβρίου 2021, λίγες μέρες μετά την εκπνοή της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (15.9.2021) για τις εταιρείες των οποίων το φορολογικό έτος έληξε την 31.12.2020. Στη βάση αυτή, είχε προηγηθεί αρμοδίως ενημέρωση των εταιρειών αναφορικά με τα ακριβή πιο πάνω ποσά, με αποτέλεσμα οι εταιρείες να διενεργήσουν λογιστικά ακριβείς προβλέψεις χωρίς ωστόσο να εκπέσουν φορολογικά στο υπόψη έτος την δαπάνη αυτή, καθώς η διαδικασία έκδοσης των παραστατικών δεν είχε ολοκληρωθεί στις ως άνω προθεσμίες.

5. Με βάση όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, τα ποσά rebate και clawback των φαρμακευτικών εταιρειών, εφόσον οι υπόψη εταιρείες έχουν διενεργήσει προβλέψεις σύμφωνα με την ενημέρωση που είχαν από το Υπουργείο Υγείας και συμφωνούν με τα σχετικά στοιχεία που εκδόθηκαν εντός του Σεπτεμβρίου 2021, δύναται να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020, με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέχρι την 30.11.2021.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2209/12.11.2021.- Φορολογική μεταχείριση δαπανών που σχετίζονται με την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (Α'167, ΚΦΕ), το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

3. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ίδιου ως άνω νόμου, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εκπίπτει όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 ΚΦΕ και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 ΚΦΕ.

4. Επιπλέον, με την ΠΟΛ.1073/2015, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 24 ΚΦΕ περί φορολογικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων, διευκρινίστηκε ότι προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (μεταξύ των οποίων και τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου (Λογ. 16.13)) δύναμι του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ - Π.Δ. 1123/1980, το οποίο με τις διατάξεις του ν.4308/2014 καταργήθηκε για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014), και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ, στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις του

ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.). Ειδικότερα, διευκρινίσθηκε ότι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 για την απόκτηση ενός παγίου οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης αυτού (π.χ. προκειμένου για ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, έξοδα συμβολαιογράφου, μεταγραφής, αμοιβή για εκτίμηση ακινήτου και παράσταση δικηγόρου κ.λπ.). Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα Ε.Λ.Π. ή Δ.Λ.Π. (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), κατά περίπτωση.

5. Επίσης, όπως έχει διευκρινισθεί από τη Διοίκηση για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του ΚΦΕ, τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, που πραγματοποίησε εταιρεία πριν από την έναρξη ισχύος του ν.4308/2014, εξακολουθούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα τέτοια μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους. Ειδικότερα διευκρινίσθηκε ότι προκειμένου για την εξαγωγή του φορολογικού αποτελέσματος τα ποσά των αποσβέσεων επί των εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης που πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1.1.2015 θα εμφανίζονται στο έντυπο Ν ως προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β. (Κωδικός 119), λαμβάνοντας υπόψη ότι η εταιρεία επέλεξε να εφαρμόσει τα Ε.Λ.Π. για αυτά (σχετ. το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1145164 ΕΞ 2016/06.10.2016 έγγραφο).

6. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι από 1.1.2015, το κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά. Ο ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δίδεται με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ίδιου νόμου.

7. Επίσης, το Σ.ΛΟ.Τ. με το με αριθ. πρωτ.: 1981πε ΕΞ 18.5.2015 έγγραφό του, γνωμοδότησε ότι βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) τα κόστη που σχετίζονται άμεσα με την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση. Το μετοχικό κεφάλαιο αποτελεί λογαριασμό της καθαρής θέσης. Ωστόσο δεν κρίνεται δόκιμο να μειώνεται απευθείας το μετοχικό κεφάλαιο της οντότητας, δεδομένου ότι το μετοχικό κεφάλαιο είναι συγκεκριμένο ποσό διαιρούμενο σε συγκεκριμένο αριθμό μετοχών και ο επηρεασμός του με τα άμεσα κόστη έκδοσης αυτού, θα μπορούσε να δημιουργήσει σύγχυση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το ορθό κατά τη γνώμη του ΣΛΟΤ είναι να αναγνωρίζονται σε μείωση του λογαριασμού υπέρ το άρτιο, αν υπάρχει και αν δεν υπάρχει τέτοιο κονδύλι, σε ξεχωριστό κονδύλι της καθαρής θέσης.

8. Η υπηρεσία μας έχει γίνει αποδέκτης ερωτημάτων αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των δαπανών που σχετίζονται με την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου νομικών προσώπων δεδομένου ότι, από το 2015 και μετά, εταιρείες οι οποίες τηρούν πρωτογενώς τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τα ΕΛΠ ή τα ΔΠΧΑ προβαίνουν σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιώντας σχετικές δαπάνες (κόστος αύξησης μετοχικού κεφαλαίου) οι οποίες καταχωρούνται μειωτικά της καθαρής τους θέσης.

9. Συνεπώς, το γεγονός ότι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα για την αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου καταχωρούνται στα τηρούμενα από αυτά βιβλία μειωτικά της καθαρής τους θέσης, δεν επηρεάζει τη φορολογική μεταχείριση των δαπανών αυτών, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους εφάπαξ, κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ. Επισημαίνεται ότι η έκπτωση των πιο πάνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων διενεργείται εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στα έτη πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2027/22.3.2022.- Διευκρινίσεις και οδηγίες σχετικά με την έκπτωση δαπανών για τον προσδιορισμό του εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Α 167), μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4873/2021 (Α 248).

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4873/2021 (Α'248/16.12.2021), οι οποίες εφαρμόζονται, τέσσερις (4) μήνες από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με βάση την παρ.1 του άρθρου 75 του ίδιου νόμου, ήτοι από 16.04.2022 και εφεξής, καταργούνται οι περ. β' και γ' της παρ.3 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ως προς τις εκπιπτόμενες δαπάνες, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ, δεδομένου ότι οι ρυθμίσεις αυτές περιλαμβάνονται στο άρθρο 47 του ΚΦΕ.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 19 του ν.4873/2021 και εφαρμόζονται από 16.04.2022 και εφεξής, ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ. γ' του άρθρου 45, εκπίπτουν ως δαπάνη οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν στα ακίνητά τους σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) και οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς και οι λοιπές δαπάνες του άρθρου 22. Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται και για τα νομικά πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 που λειτουργούν ως Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών (Ο.Κοι.Π.), υπό την προϋπόθεση ότι είναι εγγεγραμμένες στο Ειδικό Μητρώο Ο.Κοι.Π. Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό έκπτωσης των δαπανών του πρώτου εδαφίου που αφορούν την ακίνητη περιουσία ανέρχεται σε εκατό τοις εκατό (100%).».

3. Επομένως, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ εκπίπτουν οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, συμπεριλαμβανομένου και του ΕΝΦΙΑ, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού σε ποσοστό 100%. Άλλωστε, τα ανωτέρω είχαν διευκρινισθεί και με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο, η οποία εξακολουθεί να ισχύει. Επίσης, σε ισχύ παραμένει και η αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015 εγκύκλιός μας, ως προς τα σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των πιο πάνω προσώπων ζητήματα. Τονίζεται ότι με βάση τις καταργούμενες διατάξεις της περ. β της παρ.3 του άρθρου 39 του ΚΦΕ, όσον αφορά το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, εξέπιπταν οι πάσης φύσεως δαπάνες τους, ενώ πλέον, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 47 ΚΦΕ, δαπάνες που πραγματοποιούνται από 16.04.2022 και εφεξής εκπίπτουν μόνο εφόσον είναι συναφείς με την εν γένει ακίνητη περιουσία τους.

4. Όσον αφορά τις δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, αυτές εκπίπτουν στο σύνολό τους κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ. γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ, σύμφωνα και με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την Ε.2106/2021 εγκύκλιο, και εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την τροποποίηση της παρ. 8 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, με το άρθρο 19 του ν.4873/2021.

5. Όσον αφορά στην έκπτωση των λοιπών δαπανών του άρθρου 22 του ΚΦΕ, επισημαίνεται ότι εξακολουθούν να εφαρμόζονται όσα έχουν διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος των πιο πάνω νομικών προσώπων και τη διάκριση των δαπανών που πραγματοποιούν, ανάλογα με το αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική

τους δραστηριότητα ή στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, καθώς και τα όσα έχουν διευκρινισθεί με την αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25.6.2015 εγκύκλιό μας.

6. Επίσης, διευκρινίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ που λειτουργούν ως Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών και για τον προσδιορισμό του κέρδους τους από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτουν δαπάνες σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παρ. 8 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, μόνο στην περίπτωση που είναι εγγεγραμμένα στο Ειδικό Μητρώο Ο.Κοι.Π.

7. Τέλος, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 14 του ν.4873/2021 αναφορικά με τις υποχρεώσεις των φορέων παροχής εθελοντικής απασχόλησης ορίζεται ότι δαπάνες διαμονής, μετακίνησης, διατροφής ή άλλες δαπάνες που σχετίζονται με την εθελοντική απασχόληση του εθελοντή δύνανται να καλύπτονται από τον φορέα παροχής εθελοντικής απασχόλησης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα φορολογητέα έσοδά του.

Οι εκπιπτόμενες και μη δαπάνες καθορίζονται σύμφωνα με τα άρθρα 22, 22Α, 22Β και 23 του ΚΦΕ.

Επομένως, ειδικά οι φορείς παροχής εθελοντικής απασχόλησης που λειτουργούν με τη μορφή νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους τις ως άνω δαπάνες που σχετίζονται με την εθελοντική απασχόληση του εθελοντή, εφόσον καλύπτονται από τους ως άνω φορείς, σύμφωνα με τα άρθρα 22, 22Α, 22Β και 23 του ΚΦΕ, έστω και αν αυτές αφορούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

ΑΡΘΡΟ 22Α⁽¹⁾

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

1. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των δαπανών της παρούσας καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων, η οποία εκδίδεται ύστερα από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Αν προκύψουν ζημίες μετά από την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27.

2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται μέσα σε χρονικό διάστημα δέκα (10) μηνών. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στην κοινή απόφαση της παρ. 1.

3. α) Εναλλακτικά, αντί της διαδικασίας της παρ. 2, η επιχείρηση, συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, μπορεί να υποβάλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά, συνοδευόμενα από έκθεση ελέγχου για την πραγματοποίηση των δαπανών και το ύψος αυτών, η οποία υπογράφεται από ορκωτό ελεγκτή - λογιστή ή/και ελεγκτική εταιρεία που είναι εγγεγραμμένος/η στο Δημόσιο Μητρώο με την αντίστοιχη ασφαλιστική κάλυψη, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 14 και 37 του ν. 4449/2017, μετά από τη διενέργεια σχετικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Χ.Π.Α.) και τη φορολογική νομοθεσία.

(1) Το άρθρο 22Α του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 46 του ν. 4712/2020 (ΦΕΚ Α' 146/29-07-2020). Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου, η παράγραφος 1 όπως τροποποιήθηκε σχετικά με την εφαρμογή του ποσοστού 100%, τίθεται σε ισχύ από την 1η Σεπτεμβρίου 2020. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου, οι διαδικασίες της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, μπορεί να εφαρμόζονται και για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας, κατά την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, που έχουν ήδη υποβληθεί στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων μέχρι την έναρξη ισχύος του 4712/2020. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«1. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος.

2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος δέκα (10) μηνών. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στην κοινή υπουργική απόφαση της παραγράφου 1.»

β) Στην περίπτωση αυτή η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας προβαίνει σε έλεγχο επί του φυσικού αντικειμένου, ήτοι ελέγχει εάν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες αφορούν σε δραστηριότητες έρευνας και τεχνολογίας. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών, σύμφωνα με τη διαδικασία της παρούσας, διενεργούνται από την αρμόδια Υπηρεσία μέσα σε χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών. Μετά από την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί.

γ) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), καθορίζεται το ελεγκτικό πλαίσιο (Διεθνή Πρότυπα), βάσει του οποίου διενεργούνται οι έλεγχοι από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή/και τις ελεγκτικές εταιρείες, σύμφωνα με τον ν. 4449/2017, τα απαραίτητα δικαιολογητικά, καθώς και η διαδικασία ελέγχου από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας. Η διενέργεια του ελέγχου των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή/και ελεγκτικές εταιρείες, όπως ορίζεται στο παρόν, θεωρείται υποχρεωτικός έλεγχος. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή/και ελεγκτικές εταιρείες, που διενεργούν τον εν λόγω έλεγχο, εφαρμόζουν αναλογικά τις διατάξεις περί απαγόρευσης παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών που ισχύουν για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, όπως αυτές ορίζονται στον Κανονισμό ΕΕ 537/2014 και τον ν. 4449/2017, όπως ισχύουν για τις οντότητες μη δημοσίου συμφέροντος.

δ) Οι εκθέσεις ελέγχου της παρ. 3.α υπόκεινται σε δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργείται από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων. Ο δειγματοληπτικός αυτός έλεγχος διενεργείται σε ετήσια βάση και αφορά κατ' ελάχιστον στο πέντε τοις εκατό (5%) των κατατεθειμένων εκθέσεων ελέγχου. Αν κατά τον ως άνω δειγματοληπτικό έλεγχο διαπιστώνονται παραβάσεις των διατάξεων, ως προς την ακρίβεια και την πληρότητα της έκθεσης από τον ορκωτό ελεγκτή - λογιστή ή/και την ελεγκτική εταιρεία, η υπόθεση διαβιβάζεται στην Ε.Λ.Τ.Ε. για περαιτέρω έλεγχο και την επιβολή κυρώσεων της παρ. 10 του άρθρου 35 του ν. 4449/2017.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΠΑΙΔΕΙΑΣ, ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ-ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ 100335/21.6.2019.- Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις (Α' 167)», όπως ισχύει.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Ορισμοί

1) Δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είναι οι δημιουργικές εργασίες που αναλαμβάνονται σε συστηματική βάση με σκοπό την αύξηση του αποθέματος της γνώσης, την τεκμηρίωση και χρήση αυτού του αποθέματος της γνώσης για την επινόηση νέων εφαρμο-

γών. Η επιστημονική και τεχνολογική έρευνα διακρίνεται σε βασική, εφαρμοσμένη και πειραματική ανάπτυξη ως εξής:

α) Βασική έρευνα είναι οι πρωτότυπες πειραματικές ή θεωρητικές εργασίες ελεύθερης επιλογής που εκπονούνται με πρωταρχικό σκοπό την απόκτηση νέων γνώσεων για τα υποκείμενα αίτια και τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά των φαινομένων και των παρατηρήσιμων γεγονότων, χωρίς να αποβλέπουν σε συγκεκριμένες χρήσεις ή εφαρμογές. Η βασική έρευνα αναλύει δομές, ιδιότητες και σχέσεις με προοπτική διατύπωσης και ελέγχου υποθέσεων, θεωριών ή νόμων. Τα αποτελέσματά της συνήθως δεν είναι άμεσα εκμεταλλεύσιμα για εμπορικούς σκοπούς, δεν διατίθενται αυτостоя για πώληση αλλά δημοσιεύονται σε επιστημονικά περιοδικά και είναι ευρέως διαθέσιμα στους ενδιαφερόμενους χωρίς αποκλεισμό.

β) Εφαρμοσμένη έρευνα είναι οι πρωτότυπες ερευνητικές εργασίες που εκπονούνται με σκοπό την απόκτηση νέων γνώσεων, εφ' όσον έχουν συγκεκριμένο πρακτικό στόχο. Η εφαρμοσμένη έρευνα εκπονείται για να διερευνήσει είτε τις πιθανές χρήσεις των υποσχόμενων ευρημάτων της βασικής έρευνας είτε για να προσδιορίσει νέες μεθόδους και τρόπους για την επίτευξη συγκεκριμένων και προκαθορισμένων στόχων. Χρησιμοποιεί την υπάρχουσα και την αποκτώμενη γνώση για την επίλυση συγκεκριμένων προβλημάτων και προσδίδει λειτουργική μορφή στις ιδέες. Τα αποτελέσματα της εφαρμοσμένης έρευνας έχουν πρωταρχικά εφαρμογή σε ένα περιορισμένο αριθμό προϊόντων, λειτουργικών διαδικασιών, μεθόδων ή συστημάτων.

γ) Πειραματική ανάπτυξη είναι οι συστηματικές εργασίες, οι οποίες βασίζονται στις γνώσεις που έχουν αποκτηθεί από την έρευνα και την πρακτική εμπειρία και στοχεύουν στην παραγωγή νέων υλικών, προϊόντων και συσκευών, στην εγκατάσταση νέων διαδικασιών, συστημάτων και υπηρεσιών ή στην ουσιαστική βελτίωση αυτών που έχουν ήδη παραχθεί ή εγκατασταθεί.

Άρθρο 2

Οριοθέτηση/Διάκριση δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (υπαγωγές εξαιρέσεις)

1) Βασικό κριτήριο για την οριοθέτηση/διάκριση των δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας σε σχέση με συναφείς επιστημονικές, τεχνολογικές και βιομηχανικές δραστηριότητες είναι η παρουσία στις δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ενός αξιόλογου στοιχείου πρωτοτυπίας και η άρση επιστημονικής ή τεχνολογικής αβεβαιότητας, όταν δηλαδή η λύση σε ένα πρόβλημα δεν είναι εύκολα εμφανής σε άτομο εξοικειωμένο με το βασικό απόθεμα της γνώσης και των τεχνικών που χρησιμοποιούνται στο σχετικό τομέα.

2) Για την οριοθέτηση/διάκριση κατά τα ανωτέρω των δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ισχύουν ιδίως οι κατωτέρω υπαγωγές και εξαιρέσεις:

α) Υπάγονται ο σχεδιασμός, η κατασκευή ενός ή περισσότερων πρωτοτύπων και οι σχετικές δοκιμές. Η κατασκευή σειράς πρωτοτύπων για την ικανοποίηση άλλων αναγκών, η οποία έπεται της επιτυχούς ολοκλήρωσης των δοκιμών του αρχικού πρωτοτύπου, εξαιρείται.

β) Υπάγονται η κατασκευή και λειτουργία πιλοτικών έργων σε πειραματική φάση προκειμένου να αποκτηθεί εμπειρία και να συνδυαστούν κατασκευαστικές μελέτες και άλλα δεδομένα για τη δημιουργία προδιαγραφών νέων προϊόντων, τον σχεδιασμό ειδικού εξοπλισμού και δομών καθώς και για την προετοιμασία οδηγιών λειτουργίας και γχειριδίων διαδικασιών και μεθόδων.

γ) Υπάγονται οι εργασίες βιομηχανικού σχεδιασμού μόνο εφόσον είναι απαραίτητες για την υλοποίηση των δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Εξαιρείται ο σχεδιασμός που αφορά την διαδικασία παραγωγής.

δ) Υπάγονται οι εργασίες βιομηχανικής μηχανικής μόνο αν για την επιτυχή υλοποίηση τους απαιτηθεί περαιτέρω έρευνα.

ε) Υπάγεται η ανάπτυξη προγραμμάτων πρωτοτύπου και καινοτομικού λογισμικού, εφόσον επιφέρουν ουσιαστική επιστημονική ή τεχνολογική πρόοδο και εφόσον ο σκοπός του κάθε έργου

είναι η συστηματική επίλυση μιας επιστημονικής ή τεχνολογικής αβεβαιότητας. Η ανάπτυξη αυτών έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του αποθέματος της γνώσης.

Η ανάπτυξη λογισμικού μπορεί να αφορά σε τελικό προϊόν ή να αποτελεί μέρος συγκεκριμένου προγράμματος επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

Στις δραστηριότητες ανάπτυξης λογισμικού περιλαμβάνονται:

αα) Η ανάπτυξη τεχνολογιών πληροφορικής στο επίπεδο λειτουργικών συστημάτων, αλγορίθμων, γλωσσών προγραμματισμού, διαχείρισης δεδομένων, λογισμικού επικοινωνιών, εργαλείων ανάπτυξης λογισμικού.

ββ) Η ανάπτυξη τεχνολογιών διαδικτύου.

γγ) Η έρευνα σε μεθόδους σχεδιασμού, ανάπτυξης, εκμετάλλευσης ή συντήρησης λογισμικού.

δδ) Η ανάπτυξη εργαλείων λογισμικού ή τεχνολογιών πληροφορικής σε εξειδικευμένες περιοχές της πληροφορικής όπως image processing, παρουσίαση γεωγραφικών δεδομένων, αναγνώριση χαρακτήρων, τεχνητή νοημοσύνη κλπ.

Από τις δραστηριότητες ανάπτυξης λογισμικού εξαιρούνται:

εε) Δραστηριότητες που χρησιμοποιούν γνωστές μεθόδους και εργαλεία λογισμικού για την ανάπτυξη εφαρμογών για επιχειρήσεις και συστημάτων πληροφορικής.

στστ) Οι αναβαθμίσεις, προσθήκες ή αλλαγές σε υπάρχοντα προγράμματα ή συστήματα.

ζζ) Η υποστήριξη υπάρχοντων συστημάτων.

ηη) Η μετατροπή ή η προσαρμογή γλωσσών προγραμματισμού ή άλλων αναπτυξιακών εργαλείων/βιβλιοθηκών.

θθ) Οι προσαρμογές υπάρχοντων προγραμμάτων και οι προσθήκες λειτουργιών για τους χρήστες εφαρμογών.

ιι) Ο εντοπισμός και η απομάκρυνση σφαλμάτων σε υπάρχουσες εφαρμογές.

στ) Υπάγονται οι κλινικές δοκιμές (μελέτες) φάσεων 1, 2 και 3 νέων φαρμάκων εμβολίων και θεραπειών. Οι κλινικές δοκιμές φάσης 4 οι οποίες συνεχίζουν τη δοκιμή φαρμάκων, εμβολίων ή θεραπειών έπειτα από την έγκριση και παραγωγή ή εφαρμογή αυτών εκλαμβάνονται ως δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας μόνο εάν επιφέρουν περαιτέρω επιστημονική ή τεχνολογική πρόοδο. Οι ανωτέρω δοκιμές των φάσεων 1, 2, 3 και 4 αναγνωρίζονται με την προϋπόθεση ότι διενεργούνται με τη διαδικασία που προβλέπεται από την Εθνική νομοθεσία.

Άρθρο 3

Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

1) Οι δαπάνες που σχετίζονται με την εκτέλεση δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2, είναι οι ακόλουθες:

α) Αποσβέσεις δαπανών αγοράς, κατασκευής ή επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης κτιρίων και κατά το σκέλος αυτών, μετά από επιμερισμό, που σχετίζεται αποκλειστικά με δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

β) Αποσβέσεις δαπανών αγοράς ή χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού και οργάνων εργαστηριακής υποδομής για το χρονικό διάστημα που χρησιμοποιούνται για ερευνητικούς σκοπούς, όπως συσκευές, εργαλεία, επιστημονικά όργανα, διατάξεις και τα εξαρτήματά τους (εργαστηριακής ή ημιβιομηχανικής κλίμακας) καθώς και εγκαταστάσεις ημιβιομηχανικών (επιδεικτικών) δοκιμών. Στις δαπάνες της κατηγορίας αυτής μπορεί να περιλαμβάνονται τυχόν πρόσθετα κόστη μεταφοράς και εγκατάστασης του εξοπλισμού καθώς και εκπαίδευσης του προσωπικού στη χρήση του.

γ) Αποσβέσεις δαπανών αγοράς άυλων περιουσιακών στοιχείων, αποσβέσεις δαπανών αγοράς αδειών χρήσης εξειδικευμένων επιστημονικών «πακέτων»/προγραμμάτων Η/Υ τα οποία είναι απαραίτητα για την υλοποίηση της έρευνας. Δεν περιλαμβάνεται σύνθετος λογισμικό γενικής χρήσεως, μη εστιασμένο στις ιδιαίτερες υπολογιστικές ανάγκες του συγκεκριμένου έργου.

δ) Οι τρέχουσες λειτουργικές δαπάνες όπως ενοίκια ή λειτουργική μίσθωση, λογαριασμοί ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης, σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, ταχυδρομικά έξοδα κ.λπ., κατά το σκέλος αυτών, μετά από επιμερισμό, που σχετίζεται αποκλειστικά με δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

ε) Αμοιβές κάθε βαθμίδας προσωπικού (εργαζόμενοι με σύμβαση εξαρτημένης σχέσης εργασίας, αορίστου ή ορισμένου χρόνου ή μίσθωσης έργου), που απασχολείται στην εκτέλεση του έργου επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το διάστημα υλοποίησης αυτού και κατ' αναλογία προς το χρόνο της απασχόλησής του, όπως εξειδικευμένοι επιστήμονες, μεταπτυχιακοί σπουδαστές, τεχνικοί και βοηθητικό διοικητικό προσωπικό. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες τεχνικού-διοικητικού προσωπικού της επιχείρησης, δεν δύναται να υπερβαίνουν σε ποσοστό το 20%, επί του συνόλου των δαπανών μισθοδοσίας της εγκεκριμένης ερευνητικής ομάδας του έργου.

στ) Δαπάνες για μετακινήσεις εσωτερικού και εξωτερικού για συνεργασία με εργαστήρια κ.λπ., για ανακοίνωση αποτελεσμάτων σχετικών με το ερευνητικό έργο που εκτελείται, εκτελέστηκε ή σχεδιάζεται να εκτελεστεί, συμμετοχή σε σεμινάρια, συνέδρια, επιστημονικές συναντήσεις, που έχουν άμεση σχέση με το εκτελούμενο έργο επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

ζ) Δαπάνες για ευρύ φάσμα αναλώσιμων όπως χημικά και μικροβιολογικά αντιδραστήρια, μικροεξαρτήματα και όργανα μιας χρήσης ή περιορισμένου αριθμού χρήσεων.

η) Δαπάνες για την αγορά διπλώματος ευρεσιτεχνίας στην Ελλάδα και το εξωτερικό.

θ) Δαπάνες για την έκδοση διπλώματος ευρεσιτεχνίας στην Ελλάδα και το εξωτερικό.

ι) Δαπάνες σύνδεσης με βάσεις δεδομένων, εθνικά και διεθνή δίκτυα γνώσης, ηλεκτρονικές βιβλιοθήκες ή άλλες ηλεκτρονικές πηγές παροχής εξειδικευμένων γνώσεων και πληροφόρησης.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την αναγνώριση των δαπανών αυτών είναι η αποκλειστική συνάφεια τους με το φυσικό αντικείμενο του εκτελούμενου έργου επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

κ) Ανάθεση με σύμβαση σε εξωτερικούς συνεργάτες ή φορείς (ιδιωτικά εργαστήρια και επιχειρήσεις, δημόσια ερευνητικά κέντρα και εργαστήρια, Α.Ε.Ι και Α.Τ.Ε.Ι), συγκεκριμένου και σαφώς καθορισμένου τμήματος έργου επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Οι επιλέξιμες για τους σκοπούς της παρούσας δαπάνες υπεργολαβίας (φυσικών και νομικών προσώπων) για την εκτέλεση τμήματος του ερευνητικού έργου δεν μπορούν να υπερβαίνουν το 70% του προϋπολογισμού του ερευνητικού έργου.

2) Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 1 δαπάνες είναι περιοριστικές και καμία άλλη δαπάνη δεν γίνεται αποδεκτή.

Οι δαπάνες που κρίνονται επιλέξιμες στο πλαίσιο του έργου, υπολογίζονται στη βάση του πραγματικού κόστους, δηλαδή έχουν πραγματοποιηθεί από τις επιχειρήσεις και τεκμηριώνονται από εξοφλημένα τιμολόγια ή λογιστικά στοιχεία ισοδύναμης αποδεικτικής αξίας και στη βάση απλοποιημένου κόστους για τις δαπάνες προσωπικού (μισθοδοσία με βάση σύμβαση εξαρτημένης σχέσης εργασίας αορίστου/ορισμένου χρόνου ή μίσθωσης έργου).

3) Για τη διαμόρφωση του προϋπολογισμού της κατηγορίας δαπανών προσωπικού (περίπτωση ε) λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο ύψος αμοιβών των εργαζομένων που θα απασχοληθούν στο έργο (μεικτές αμοιβές εργαζομένου, εργοδοτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, δώρα εορτών, επίδομα αδειάς και λοιπά επιδόματα). Έκτακτες αποδοχές, που δεν προβλέπονται στη σύμβαση εργασίας και καταβάλλονται κατά περίπτωση, δεν είναι επιλέξιμες.

Η συνολική επιλέξιμη αμοιβή ανά εργαζόμενο προσδιορίζεται με βάση τον πραγματικό χρόνο που αυτός απασχολείται με άμεση παροχή εργασίας στο πλαίσιο του έργου. Το μικτό ωριαίο κόστος απασχόλησης υπολογίζεται ως το ηλικό του τελευταίου τεκμηριωμένου ετήσιου μικτού κόστους απασχόλησης, όπως αυτό ορίζεται από την κείμενη νομοθεσία, και του αριθμού των 1720 παραγωγικών ωρών για άτομα που εργάζονται με καθεστώς πλήρους απασχόλησης ή αναλογία

των 1720 ωρών για άτομα που εργάζονται με καθεστώς μερικής απασχόλησης.

Σε περίπτωση που το τελευταίο ετήσιο μικτό κόστος απασχόλησης του προσωπικού για το δικαιούχο δεν είναι διαθέσιμο (12 συνεχείς μήνες), το ετήσιο μικτό κόστος απασχόλησης μπορεί να υπολογιστεί από το διαθέσιμο τεκμηριωμένο κόστος απασχόλησης ή από το κόστος απασχόλησης που προβλέπεται στη σχετική σύμβαση του απασχολούμενου με το δικαιούχο, κατάλληλα προσαρμοσμένο για περίοδο 12 μηνών.

Το μικτό ωριαίο κόστος απασχόλησης, που υπολογίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω και αφορά στο προσωπικό της επιχείρησης με εξαρτημένη σχέση εργασίας, αποτελεί επιλογή απλοποιημένου κόστους.

Στις περιπτώσεις που το προσωπικό απασχολείται στο έργο για το σύνολο του συμβατικού του χρόνου ή για σταθερό ποσοστό του συμβατικού χρόνου απασχόλησης, οι δαπάνες για αμοιβές προσωπικού μπορούν να υπολογίζονται όχι με βάση το ωριαίο κόστος απασχόλησης αλλά ως το γινόμενο του σταθερού ποσοστού του συμβατικού του χρόνου με το μικτό μηνιαίο κόστος απασχόλησης. Το μικτό μηνιαίο κόστος απασχόλησης υπολογίζεται ως το ετήσιο μικτό κόστος απασχόλησης διά δώδεκα (12) και αποτελεί επιλογή απλοποιημένου κόστους.

4) Για την επαλήθευση των δαπανών του έργου απαιτείται τεκμηρίωση με τα ακόλουθα έγγραφα τα οποία αναρτώνται στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Ε.Τ σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσης:

- Αποφάσεις των αρμοδίων οργάνων, που λαμβάνουν για την πραγματοποίηση του έργου και ορίζουν σωρευτικά:

α) το αντικείμενο και τους στόχους του εκτελούμενου έργου επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας,

β) το χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης, γ) την σύνθεση της ομάδας έργου,

δ) τον προϋπολογισμό ανά κατηγορία δαπάνης και το συνολικό προϋπολογισμό του έργου.

- Φωτοαντίγραφα των παραστατικών δαπανών ανά κατηγορία δαπάνης:

τιμολόγια ή λογιστικά έγγραφα ισοδύναμης αποδεικτικής ισχύος, σύμφωνα με την ισχύουσα εθνική νομοθεσία, αποδεικτικά εξόφλησης για παραστατικά που προβλέπεται η εξόφλησή τους μέσω τραπεζικής πληρωμής, πλην αυτών του απλοποιημένου κόστους, αναλυτικό καθολικό των ξεχωριστών λογαριασμών του έργου ανά κατηγορία δαπάνης στην περίπτωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων ή αντίγραφο του βιβλίου εσόδων-εξόδων στην περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, υπογεγραμμένα απ τον νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης και τον υπεύθυνο τήρησης λογιστικής απεικόνισης.

Υπεύθυνη Δήλωση του δικαιούχου, υπογεγραμμένη αρμοδίως, το περιεχόμενο της οποίας θα ορίζεται στην ανακοίνωση της Γ.Γ.Ε.Τ, που αναρτάται κάθε έτος στον ιστότοπο της Γ.Γ.Ε.Τ.

5) Δεν αποτελούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1:

α) Οι κάθε είδους αμοιβές μετόχων, ιδιοκτητών, διευθυνόντων συμβούλων, προέδρων Δ.Σ., μελών διοικητικών συμβουλίων, εταίρων, διαχειριστών, γενικών διευθυντών, όσων συνδέονται με αυτούς με συγγένεια α' βαθμού και των συζύγων αυτών, της δικαιούχου επιχείρησης καθώς και οι αμοιβές φυσικών προσώπων με τις προηγούμενες ιδιότητες σε συνδεδεμένες κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 (Α' 167) με αυτή επιχείρησεις, όπως και των προσώπων που είχαν μια από τις παραπάνω ιδιότητες κατά τα δύο προηγούμενα φορολογικά έτη από αυτό της πραγματοποίησης των υπό κρίση δαπανών.

β) Οι δαπάνες που αφορούν αποζημιώσεις απόλυσης, έκτακτες αμοιβές και παροχές σε είδος.

Άρθρο 4

Υποχρεώσεις Επιχειρήσεων

Για την εφαρμογή των φορολογικών εκπτώσεων σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις:

1) Οι δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας πρέπει να συνδέονται με έργα

αποκλειστικά αυτοχρηματοδοτούμενα που υλοποιούνται, από την επιχείρηση. Εξαιρούνται τα έργα που χρηματοδοτούνται από οποιονδήποτε άλλο εθνικό, ευρωπαϊκό ή διεθνή φορέα. Ένα έργο επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας αποτελείται από διάφορες δέσμες εργασιών, δραστηριότητες ή υπηρεσίες, περιλαμβάνει σαφείς στόχους και συγκεκριμένα παραδοτέα για τον προσδιορισμό των σχετικών αποτελεσμάτων και τη σύγκριση των αποτελεσμάτων με τους τεθέντες στόχους.

2) Η επιχείρηση οφείλει να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά της αρχεία, στα οποία θα καταχωρούνται οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας και να διαφυλάττει τα λογιστικά αρχεία και τις σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων οργάνων (αποφάσεις Διοικητικού Συμβουλίου, Γεν. Διευθυντή, Διευθυντή Ερευνών κ.λπ., βεβαιώσεις της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Τεχνολογίας για την υπαγωγή) για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις των ν. 4172/2013 (Α' 167) και ν. 4308/2014 (Α' 251).

Άρθρο 5

Διαδικασίες πιστοποίησης

1) Ο τύπος και το περιεχόμενο των αιτημάτων καθώς και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά ανά κατηγορία δαπάνης, που πρέπει να υποβάλλονται στην ΓΓΕΤ για την πιστοποίηση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, καθορίζονται κατ' έτος με ανακοινώσεις, οι οποίες υποχρεωτικά θα αναρτώνται στο διαδικτυακό τόπο της ΓΓΕΤ.

2) Αιτήματα μπορούν να υποβάλουν όλες οι επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν.

3) Ο ποιοτικός έλεγχος σχετικά με το αντικείμενο του ερευνητικού έργου, την υλοποίηση, τα παραδοτέα σε σχέση με τους στόχους και η πιστοποίηση των δαπανών διενεργούνται από έναν Εμπειρογνώμονα στο θεματικό τομέα της αξιολογούμενης πρότασης, ο οποίος δύναται να προέρχεται είτε από το Μητρώο Πιστοποιητών Αξιολογητών της ΓΓΕΤ, είτε εκτός Μητρώου και από έναν Πιστοποιητή οικονομικού αντικείμενου, ο οποίος δύναται είτε να προέρχεται από το Μητρώο Πιστοποιητών/Προμηθευτών της ΓΓΕΤ, είτε εκτός Μητρώου. Οι ανωτέρω θα ορίζονται από τον/τη Γενικό/ή Γραμματέα Έρευνας και Τεχνολογίας με την έκδοση των σχετικών διοικητικών πράξεων.

4) Οι ως άνω Εμπειρογνώμονες/Πιστοποιητές δύναται να πραγματοποιούν επιτόπιες επαληθεύσεις του φυσικού και του οικονομικού αντικείμενου στην έδρα του Δικαιούχου.

5) Το έργο τους θα ολοκληρώνεται με την υποβολή στην Υπηρεσία έκθεσης πιστοποίησης φυσικού και οικονομικού αντικείμενου, αντίστοιχα, προς έγκριση από τον/την Γενικό/ή Γραμματέα Έρευνας και Τεχνολογίας.

6) Μετά την ολοκλήρωση της ως άνω διαδικασίας, η ΓΓΕΤ εκδίδει σχετικές βεβαιώσεις οι οποίες αποστέλλονται στους δικαιούχους και κοινοποιούνται στις αρμόδιες Φορολογικές Αρχές.

7) Οι δικαιούχοι φέρουν την ευθύνη της πλήρους και ορθής συμπλήρωσης των αρχείων που συμπεριλαμβάνονται στο αίτημα για το χαρακτηρισμό των δαπανών ως Ε&Τ.

8) Σε περίπτωση που διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων που δηλώνονται στο αίτημα, η Υπηρεσία ανακαλεί την τυχόν χορηγηθείσα βεβαίωση και επισύρονται οι προβλεπόμενες ποινικές και διοικητικές κυρώσεις.

Άρθρο 6

Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις της παρούσας έχουν εφαρμογή για τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων του φορολογικού έτους 2018 και εντεύθεν.

Για το χαρακτηρισμό των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας του φορολογικού έτους 2017 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της 109343/12/29.6.2017 κοινής υπουργικής απόφασης:

«Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων» (Β' 2351).

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (ΦΕΚ 2600 Β' /28.6.2019)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ - ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ 45821/11.5.2020.- Τροποποίηση της αριθμ. 100335/Ι2/28.06.2019 (Β' 2600) κοινής υπουργικής απόφασης «Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων».

Έχοντας υπόψη:

.....
3. Τις διατάξεις του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις», όπως ισχύει (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Την τροποποίηση της αριθμ. 100335/21-06-2019 (Β' 2600) κοινής υπουργικής απόφασης, με τίτλο «Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων», ως προς το άρθρο 5 «Διαδικασίες Πιστοποίησης», το οποίο τροποποιείται ως προς τις παραγράφους 3, 4 και 5, οι οποίες αντικαθίστανται ως ακολούθως:

«3) Ο ποιοτικός έλεγχος σχετικά με το αντικείμενο του ερευνητικού έργου, την υλοποίηση, τα παραδοτέα σε σχέση με τους στόχους και η πιστοποίηση των δαπανών διενεργούνται από έναν Εμπειρογνώμονα στο θεματικό τομέα της αξιολογούμενης πρότασης, ο οποίος δύναται να προέρχεται είτε από το Μητρώο Πιστοποιητών Αξιολογητών της ΓΓΕΤ, είτε εκτός Μητρώου και από έναν Πιστοποιητή οικονομικού αντικείμενου, ο οποίος δύναται είτε να προέρχεται από το Μητρώο Πιστοποιητών/Προμηθευτών της ΓΓΕΤ, είτε εκτός Μητρώου. Οι ανωτέρω θα ορίζονται από τον/τη Γενικό/ή Γραμματέα Έρευνας και Τεχνολογίας με την έκδοση των σχετικών διοικητικών πράξεων.

4) Οι ως άνω Εμπειρογνώμονες/Πιστοποιητές δύναται να πραγματοποιούν επιτόπιες επαληθεύσεις του φυσικού και του οικονομικού αντικειμένου στην έδρα του Δικαιούχου.

5) Το έργο τους θα ολοκληρώνεται με την υποβολή στην Υπηρεσία έκθεσης πιστοποίησης φυσικού και οικονομικού αντικειμένου, αντίστοιχα, προς έγκριση από τον/την Γενικό/ή Γραμματέα Έρευνας και Τεχνολογίας».

Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις της παρούσας έχουν εφαρμογή για τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων, του φορολογικού έτους 2018 και εντεύθεν.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διατάξεις της υπ' αριθμ. 100335/21-06-2019 (Β' 2600) κοινής υπουργικής απόφασης, με τίτλο «Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1902 Β'/18.5.2020)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ-ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ 79230/15.7.2021.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία 100335/21.6.2019 (Β' 2600) κοινής απόφασης των Υπουργών Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών «Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων».

Έχοντας υπόψη:

.....
3. Τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επεί-

γοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις», (Α' 167) και ειδικότερα το δεύτερο εδάφιο αυτής με το οποίο δίδεται εξουσιοδοτική διάταξη προκειμένου για τον καθορισμό των κριτηρίων χαρακτηρισμού των δαπανών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

.....
Αποφασίζουμε

Την τροποποίηση της υπό στοιχεία 100335/21-06-2019 (Β' 2600) κοινής υπουργικής απόφασης με τίτλο: «Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων», ως προς τα άρθρα 3, 5 και 6 τα οποία αντικαθίστανται ως ακολούθως:

1. Άρθρο 3 «Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας»

α) τροποποιείται ως προς:

την παρ. 2, η οποία αντικαθίσταται ως εξής:

«2) Οι αναφερόμενες στην παρ. 1 δαπάνες είναι περιοριστικές και καμία άλλη δαπάνη δεν γίνεται αποδεκτή. Οι δαπάνες που κρίνονται επιλέξιμες στο πλαίσιο του έργου/ων, υπολογίζονται στη βάση του πραγματικού κόστους, δηλαδή έχουν πραγματοποιηθεί από τις επιχειρήσεις και τεκμηριώνονται από εξοφλημένα τιμολόγια ή λογιστικά στοιχεία ισοδύναμης αποδεικτικής αξίας, έκδοσης και εξόφλησης έως την ημερομηνία υποβολής του αιτήματος πιστοποίησης στη ΓΤΕΚ και στη βάση απλοποιημένου κόστους για τις δαπάνες προσωπικού (μισθοδοσία με βάση σύμβαση εξαρτημένης σχέσης εργασίας αορίστου / ορισμένου χρόνου ή μίσθωσης έργου)». και την παρ. 4 και ειδικά τα σημεία:

«Αποφάσεις των αρμοδίων οργάνων που λαμβάνουν για την πραγματοποίηση του έργου και ορίζουν σωρευτικά:» όπου προστίθεται σημείο (ε) ως εξής:

«ε) τον τελικό πίνακα των υποβαλλόμενων δαπανών προς πιστοποίηση με ανάλυση ανά κατηγορία δαπάνης» και «Φωτοαντίγραφα των παραστατικών δαπανών ανά κατηγορία δαπάνης», όπου το τρίτο σημείο αυτής, αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«αναλυτική λογιστική αποτύπωση του έργου στα συστήματα ή βιβλία της εταιρείας (όπως αυτή προκύπτει από τους λογαριασμούς λογιστικής ή τα κέντρα κόστους ή τις εντολές εργασίας ή από άλλα πρόσφορα μέσα που χρησιμοποιεί η Επιχείρηση) ανά κατηγορία δαπάνης στην περίπτωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων ή αντίγραφο του βιβλίου εσόδων εξόδων στην περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, υπογεγραμμένα από το νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης και τον υπεύθυνο τήρησης της λογιστικής απεικόνισης.»

β) Στην παρ. 1 του ίδιου άρθρου προστίθεται παράγραφος (ια), ως εξής:

ια) Δαπάνες αγοράς άυλων περιουσιακών στοιχείων, τεχνογνωσίας, εγκριτικών παραβόλων και παραβόλων διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας των υπό ανάπτυξη και παραγωγή στην Ελλάδα σκευασμάτων των έργων Ε&Τ που έχουν υποβληθεί προς πιστοποίηση από φαρμακευτικές εταιρείες, με την προϋπόθεση ότι πραγματοποιήθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρήση.

2. Άρθρο 5 «Διαδικασίες Πιστοποίησης», αντικαθίστανται οι παρ. 3, 4, 5 και προστίθεται παρ. 6 ως ακολούθως:

«3) Ο ποιοτικός έλεγχος σχετικά με το αντικείμενο του ερευνητικού έργου, την υλοποίηση, τα παραδοτέα σε σχέση με τους στόχους και η πιστοποίηση των δαπανών διενεργούνται από ένα Εμπειρογνώμονα στο θεματικό τομέα της αξιολογούμενης πρότασης, ο οποίος δύναται να προέρχεται από το Μητρώο Πιστοποιημένων Αξιολογητών / ΜΠΑ που τηρείται στη Γ.Γ.Ε.Κ., ή/και από επιστήμονες της ημεδαπής ή της αλλοδαπής που δεν συμπεριλαμβάνονται στο ανωτέρω ΜΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4310/2014, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει. Για τις περιπτώσεις που δεν καλύπτονται οι ανάγκες των αξιολογούμενων αιτημάτων από τους εγγεγραμμένους στο ΜΠΑ, ορίζονται εμπειρογνώμονες εκτός αυτού. Οι ανωτέρω εμπειρογνώμονες ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Έρευνας και Καινοτομίας.

Ο οικονομικός έλεγχος διενεργείται από έναν πιστοποιητή οικονομικού αντικείμενου ο οποίος δύναται να είναι στέλεχος της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας ή να προέρχεται από το Μητρώο Πιστοποιητών / Προμηθευτών της ΓΤΕΚ, είτε εκτός Μητρώου. Οι πιστοποιητές που προέρχονται από το Μητρώο είτε εκτός αυτού, θα ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Έρευνας και Καινοτομίας.

4) Είναι δυνατόν οι εμπειρογνώμονες και οι πιστοποιητές να πραγματοποιήσουν επιτόπιες επαληθεύσεις του φυσικού και του οικονομικού αντικείμενου στην έδρα της επιχείρησης, εάν αυτοί το κρίνουν απαραίτητο.

5) Το έργο των εμπειρογνομόνων και πιστοποιητών ολοκληρώνεται με την υποβολή στη ΓΤΕΚ / Διεύθυνση Υποστήριξης Δράσεων Έρευνας και Καινοτομίας έκθεσης πιστοποίησης φυσικού και οικονομικού αντικείμενου, αντίστοιχα, προς έγκριση από τον Γενικό Γραμματέα Έρευνας και Καινοτομίας» και

6) Οι επιχειρήσεις δύνανται να επιλέξουν συγχρόνως με την υποβολή του αιτήματος στη ΓΤΕΚ τα απαραίτητα δικαιολογητικά να συνοδεύονται από έκθεση ελέγχου πραγματοποίησης δαπανών και ύψους αυτών, από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία, το περιεχόμενο της οποίας εξειδικεύεται ως κατωτέρω και στα άρθρα 6 και 7 της παρούσας.

Για την τεκμηρίωση και επαλήθευση των δαπανών του άρθρου 3 της παρούσας ως προς το οικονομικό αντικείμενο των υποβληθεισών δαπανών, στην έκθεση ελέγχου, η οποία υποβάλλεται από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία, πρέπει να πιστοποιούνται σωρευτικά τα ακόλουθα:

α) Η πραγματοποίηση των δαπανών ανά κατηγορία δαπάνης (επιλεξιμότητα δαπανών) και εντός των χρονικών ορίων της ελεγχόμενης χρήσης.

β) Η τήρηση της ισχύουσας νομοθεσίας για την πραγματοποίηση των βεβαιωμένων δαπανών.

γ) Η μοναδικότητα της δήλωσης των βεβαιωμένων δαπανών στο πλαίσιο του/των αποκλειστικά αυτοχρηματοδοτούμενου/ων έργου/ων που υλοποιήθηκε/καν από την επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη χρήση και το γεγονός ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν έχουν δηλωθεί στο πλαίσιο άλλου συγχρηματοδοτούμενου έργου από οποιονδήποτε άλλο εθνικό, ευρωπαϊκό ή διεθνή φορέα. Η μοναδικότητα ΑΥΤΗ θα συνοδεύεται από υπεύθυνη δήλωση, του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, υπογεγραμμένη από το νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης.

Ειδικά για τα αιτήματα που υποβάλλονται από φαρμακευτικές εταιρείες, δύναται να συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες αυτοχρηματοδοτούμενες δαπάνες τους το ποσό των επιλεξιμών δαπανών έργων έρευνας και ανάπτυξης (έργων Ε&Α) του ιδίου έτους αναφοράς, το οποίο δεν συμψηφίστηκε, στο πλαίσιο εφαρμογής της διαδικασίας συμψηφισμού αυτόματης επιστροφής φαρμακευτικής δαπάνης, βάσει της εκδοθείσας βεβαίωσης της ΓΤΕΚ, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην υπό στοιχεία Γ.Π. Β1 Β2/84482/23-12-2020 (Β' 5863) κοινή υπουργική απόφαση / ΚΥΑ καθώς και τις προς τούτο εκδοθείσες κατ' έτος κοινές υπουργικές αποφάσεις. Το μη συμψηφισθέν ποσό στο σύνολό του και ανά κατηγορία επιλέξιμης δαπάνης βεβαιώνεται ως δαπάνη επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας στην έκθεση του ορκωτού λογιστή ελεγκτή ή ελεγκτικής εταιρείας. Οι ως άνω δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας καθώς και οι αποσβέσεις κτιρίων και πάγιου εξοπλισμού που δεν συμψηφίστηκαν με τα ποσά αυτόματης επιστροφής φαρμακευτικής δαπάνης (clawback) πρέπει να αναφέρονται σε αυτοτελή παραστατικά δαπανών Ε&Α (τιμολόγια κ.λπ.), καθώς και σε αποσβέσεις κτιρίων και εξοπλισμού αυτοτελών κατ' είδος παγίων, προκειμένου να κριθούν επιλέξιμες σύμφωνα με το άρθρο 22Α του ν. 4172/2013. Επιτρέπεται η κατάτμηση παραστατικού αγοράς παγίων στα κατ' είδος στοιχεία που περιλαμβάνονται σε αυτά.

δ) Η νομιμότητα και η κανονικότητα της έκδοσης και εξόφλησης κάθε τιμολογίου / παραστατικού.

ε) Η τήρηση ξεχωριστής λογιστικής αποτύπωσης του / των αυτοχρηματοδοτούμενων έργου/

ων στα συστήματα ή βιβλία της εταιρείας μέσω λογαριασμών λογιστικής ή κέντρων κόστους ή εντολών εργασίας ή άλλου πρόσφορου μέσου.

3. Προστίθενται άρθρα 6, 7 και 8 ως εξής:

«Άρθρο 6

Ελεγκτικό Πλαίσιο και Έκθεση Διασφάλισης

1. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες παρουσιάζουν τα αποτελέσματα του ελέγχου τους σε έκθεση ελέγχου, όπως αυτή περιγράφεται στο άρθρο 32 του ν. 4449/2017 εφεξής «Έκθεση Διασφάλισης».

Η «Έκθεση Διασφάλισης» σύμφωνα με την παρ. 3α του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, διασφαλίζει την πραγματοποίηση και το ύψος των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας όπως χαρακτηρίζονται από την παρούσα και συνοδεύει τα απαραίτητα δικαιολογητικά τα οποία η επιχείρηση μπορεί, εναλλακτικά της διαδικασίας της παρ. 2 του άρθρου 22α, και συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, να υποβάλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων.

Η εν λόγω Έκθεση Διασφάλισης καταρτίζεται εγγράφως, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των σχετικών διεθνών προτύπων και πιο συγκεκριμένα του Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης 3000 με τίτλο: «ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΙΣΤΟΡΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ», και συνεπώς αποτελεί εργασία που εντάσσεται στους υποχρεωτικούς ελέγχους.

2. Η Έκθεση Διασφάλισης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο Παράρτημα Ι της παρούσας.

3. Ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το σχετικό πρόγραμμα ελέγχου θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000,

«Έργα Διασφάλισης πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Άρθρο 7

Τύπος και ισχύς Έκθεσης Διασφάλισης

Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Διασφάλισης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- Α. Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη
- Β. Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα/τα έμφασης
- Γ. Συμπέρασμα με επιφύλαξη
- Δ. Αρνητικό Συμπέρασμα.

Άρθρο 8

«Υποχρεώσεις Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας», ως εξής:

Η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας / ΓΓΕΚ οφείλει να διενεργήσει δειγματοληπτικό έλεγχο σε ετήσια βάση κατ' ελάχιστον στο πέντε τοις εκατό / 5% των κατατεθειμένων εκθέσεων ελέγχου των ορκωτών λογιστών-ελεγκτών ή ελεγκτικών εταιρειών. Αν κατά τον ως άνω δειγματοληπτικό έλεγχο διαπιστωθούν παραβάσεις των διατάξεων, ως προς την ακρίβεια και την πληρότητα της έκθεσης, η υπόθεση διαβιβάζεται στην Ε.Λ.Τ.Ε. για περαιτέρω έλεγχο και την επιβολή κυρώσεων της παρ. 10 του άρθρου 35 του ν. 4449/2017.»

4. Το άρθρο 6 «Εναρξη ισχύος και μεταβατικές διατάξεις», αναριθμείται ως άρθρο 9 και αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 9

«Εναρξη ισχύος και μεταβατικές διατάξεις»

Οι διατάξεις της παρούσας έχουν εφαρμογή για τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων, του φορολογικού έτους 2020 και εντεύθεν. Για το χαρακτηρισμό των

δαπανών ως επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας του φορολογικού έτους 2019 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της υπό στοιχεία 100335/21-06-2019 (Β' 2600) κοινής υπουργικής απόφασης και η ως άνω τροποποίηση του άρθρου 5 και η προσθήκη των άρθρων 6 έως και 8 της παρούσας απόφασης.

Εκθέσεις ορκωτών λογιστών ελεγκτών ή ελεγκτικών εταιρειών οι οποίες δύνανται να έχουν συμπεριληφθεί στα δικαιολογητικά των υποβληθέντων αιτημάτων των επιχειρήσεων για τον χαρακτηρισμό των δαπανών ως έρευνας και τεχνολογικής ανάπτυξης, γίνονται αποδεκτές κατά τη διενέργεια της πιστοποίησης.

Από την 1.9.2020 και εντεύθεν, τίθενται σε ισχύ τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 46 του ν. 4712/2020, ήτοι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό /100%.

Με την έναρξη της παρούσας, η υπ' αρ. 45821/11-05-2020 (Β' 1902) τροποποίηση της υπό στοιχεία 100335/21-06-2019 (Β' 2600) κοινής υπουργικής απόφασης παύει να ισχύει.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διατάξεις της υπό στοιχεία 100335/21-06-2019 (Β' 2600) κοινής υπουργικής απόφασης με τίτλο: «Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3293 Β'/26.7.2021)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22Α Ν. 4172/2013

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και επισφαλών απαιτήσεων. Ειδικά για την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, δεδομένου του διαφορετικού συντελεστή φορολόγησης της ατομικής αγροτικής επιχείρησης, γίνεται ιδιαίτερη μνεία στα έσοδα που περιλαμβάνονται στην έννοια του εισοδήματος αυτού και αυτά είναι αποκλειστικά τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπίπτει με το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει κατ' εφαρμογή του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου ή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το φορολογικό αποτέλεσμα προκύπτει από το λογιστικό αποτέλεσμα με τις αναγκαίες φορολογικές αναπροσαρμογές, όπως αποτυπώνονται στον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται η έννοια της επιχειρηματικής συναλλαγής, η οποία καθορίζει τον τρόπο φορολόγησης κάθε μεμονωμένης, συμπτωματικής πράξης ή και συστηματικής διενέργειας πράξεων που αποβλέπουν στην επίτευξη κέρδους σύμφωνα με τους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 29. Για τον καθορισμό της συστηματικής διενέργειας τίθενται κριτήρια ανάλογα με το αν πρόκειται για ακίνητα ή κινητά περιουσιακά στοιχεία.

Τέλος, με την παράγραφο 4 προβλέπεται ότι κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από διαρκή, μη σταθερή πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στην περίπτωση του κατ' εκτίμηση προσδιορισμού φόρου. Με τη διάταξη αυτή παρέχεται η νομική βάση για τη φορολόγηση κάθε προσαύξησης περιουσίας, η οποία θεωρείται εισόδημα και υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το άρθρο 29.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1113/2.6.2015.- Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 220)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1210/20.12.2017.- Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ετών 2017 και επομένων. Έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Κριτήρια χαρακτηρισμού.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 222)

ΑΡΘΡΟ 22B⁽¹⁾

ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΠΡΟΣΑΥΞΗΜΕΝΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΓΙΑ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΥΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ

α) Για τη δαπάνη αγοράς μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

β)⁽²⁾ Για τη δαπάνη μίσθωσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με μέγιστη Α.Τ.Π.Φ. έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης του μισθώματος από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και για το υπερβάλλον ποσό κατά ποσοστό εικοσιπέντε τοις εκατό (25%). Τα αντίστοιχα ποσοστά για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. είναι τριάντα τοις εκατό (30%) και για το υπερβάλλον ποσό δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

γ) Για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ., χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, όπως ορίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

Ειδικότερα, για επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους της Ελλάδας, το ποσοστό του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εβδομήντα τοις εκατό (70%) κατά το ποσό των δαπανών που αφορούν τη δραστηριότητα στους δήμους αυτούς.

Εάν το σύνολο της ηλεκτρικής ενέργειας που απορροφάται για την ηλεκτροδότηση των δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης προέρχεται από ΑΠΕ, όπως αυτό αποδεικνύεται αποκλειστικά με τη χρήση Εγγυήσεων Προέλευσης του άρθρου 15 του ν. 3468/2006 (Α' 129), τότε τα ποσοστά έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που περιγράφονται στα ανωτέρω εδάφια διαμορφώνονται σε 70% και 90%

(1) Το άρθρο 22B του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 12 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(2) Οι περιπτώσεις β' και γ' του άρθρου 22B του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 7 του ν. 4710/2020. Σύμφωνα με την παράγραφο 48 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4710/2020, ορίζεται ότι οι διατάξεις της περίπτωσης β' και του πρώτου και τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά. Ειδικά οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης γ', εφαρμόζονται για πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2020 και 2021. Οι περιπτώσεις που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: « β) Για τη δαπάνη μίσθωσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂/Km, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). γ) Για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂/Km, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).»

αντίστοιχα.

Εφόσον οι παραπάνω δαπάνες γίνονται αποκλειστικά και μόνον για τη χρήση των σημείων φόρτισης από τους εργαζόμενους της επιχείρησης (μη δημόσια προσβάσιμα σημεία φόρτισης), το ποσοστό προσαύξησης είναι τριάντα τοις εκατό (30%).

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Περιβάλλοντος και Ενέργειας, των κατά περίπτωση αρμόδιων Υπουργών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η νομική βάση των ενισχύσεων της παρούσας περίπτωσης δυνάμει του Κανονισμού (ΕΕ) υπ' αρ. 1407/2013 της 18ης Δεκεμβρίου 2013 (L 352/1) για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (de minimis), η διαδικασία, οι όροι, η διάρκεια, οι προϋποθέσεις χορήγησης, η διαδικασία ελέγχου, οι αρμόδιες Υπηρεσίες, οι υποχρεώσεις των δικαιούχων, τυχόν περιορισμός του ύψους των ενισχύσεων, η διαδικασία και οι προϋποθέσεις ανάκτησης των ενισχύσεων σε περίπτωση εκ των υστέρων διαπίστωσης μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικό με την εφαρμογή του εν λόγω κινήτρου.

δ)⁽¹⁾ Για τη δαπάνη αγοράς ελαφρού επαγγελματικού ηλεκτρικού οχήματος (κατηγορία N1 μέχρι 3,5 τόνοι μικτό βάρος) μηδενικών ρύπων χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά το χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Το ποσοστό προσαύξησης της έκπτωσης για τη δαπάνη αγοράς αντίστοιχων οχημάτων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. ορίζεται σε τριάντα τοις εκατό (30%).

ε) Για τη δαπάνη αγοράς οχημάτων τύπου L, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών, καθώς και οχημάτων παντός εδάφους και άλλων μικρών οχημάτων με τρεις ή τέσσερις τροχούς, μηδενικών ρύπων ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ ΑΑΔΕ

Κ.Υ.Α. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ -ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΑΑΔΕ 90483/322/29.9.2021.- Διαδικασία και προϋποθέσεις για τη χορήγηση των ενισχύσεων του άρθρου 22B περ. γ του ν. 4172/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 του ν. 4710/2020, σύμφωνα με τον Κανονισμό για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας.

Έχοντας υπόψη:

1. Την παράγραφο 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σκοπός

1. Με την παρούσα καθορίζεται η νομική βάση, η διαδικασία, οι όροι και οι λεπτομέρειες χορήγησης των ενισχύσεων, όπως αυτές ορίζονται στην περ. γ' του άρθρου 22B του ν. 4172/2013, και ειδικότερα όσον αφορά:

(1) Οι περιπτώσεις δ' και ε' του άρθρου 22B του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με το άρθρο 7 του ν. 4710/2020. Σύμφωνα με την παράγραφο 48 του άρθρου 72 του παρόντος νόμου η μεν περίπτωση δ' εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, η δε περίπτωση ε' ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ν. 4710/2020.

α) Για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ., χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, όπως ορίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%),

β) και ειδικότερα, για επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους της Ελλάδας, το ποσοστό του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εβδομήντα τοις εκατό (70%) κατά το ποσό των δαπανών που αφορούν τη δραστηριότητα στους δήμους αυτούς,

γ) εάν το σύνολο της ηλεκτρικής ενέργειας που απορροφάται για την ηλεκτροδότηση των δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης προέρχεται από ΑΠΕ, όπως αυτό αποδεικνύεται αποκλειστικά με τη χρήση Εγγυήσεων Προέλευσης του άρθρου 15 του ν. 3468/2006 (Α' 129), τότε τα ποσοστά έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που περιγράφονται στα ανωτέρω εδάφια διαμορφώνονται σε 70% και 90% αντίστοιχα, και

δ) εφόσον οι παραπάνω δαπάνες γίνονται αποκλειστικά και μόνον για τη χρήση των σημείων φόρτισης από τους εργαζόμενους της επιχείρησης (μη δημόσια προσβάσιμα σημεία φόρτισης), το ποσοστό προσαύξησης είναι τριάντα τοις εκατό (30%).

2. Οι μεμονωμένες ενισχύσεις στο πλαίσιο της παρούσας χορηγούνται σύμφωνα με τους όρους του Κανονισμού (ΕΕ) αρ. 1407/2013 (L 352/1) για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (Κανονισμός de minimis) με σκοπό την προώθηση της ηλεκτροκίνησης και την διείσδυση ηλεκτρικών οχημάτων στο στόλο οχημάτων που κυκλοφορούν εντός της ελληνικής επικράτειας, και κατά συνέπεια τη μείωση των εκπομπών ρύπων σύμφωνα με το Εθνικό Σχέδιο για την Ενέργεια και το Κλίμα.

Άρθρο 2

Δικαιούχοι

1. Δικαιούχοι των ενισχύσεων που ορίζονται στο άρθρο 1 της παρούσης είναι όλα τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, κάθε μορφής και κάθε μεγέθους, που διαθέτουν έδρα ή/και υποκατάστημα σε όλη την ελληνική επικράτεια και ειδικότερα σε νησιωτικούς δήμους.

2. Από το πεδίο εφαρμογής της παρούσας εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς της πρωτογενούς παραγωγής γεωργικών προϊόντων, της αλιείας και της υδατοκαλλιέργειας, όπως οι δύο τελευταίοι τομείς ορίζονται στον αρ. 5 του ΕΚ 1379/2013 του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση ασκεί μική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται και στους τομείς πρωτογενούς παραγωγής γεωργικών προϊόντων, αλιείας και υδατοκαλλιέργειας ή στον τομέα των οδικών εμπορευματικών μεταφορών για λογαριασμό τρίτων, η επιχείρηση πρέπει να διασφαλίζει με κατάλληλα μέσα, όπως ο διαχωρισμός των δραστηριοτήτων ή η διάκριση των στοιχείων του κόστους, ότι οι δραστηριότητες στους τομείς αυτούς δεν τυγχάνουν ενίσχυσης ήσσονος σημασίας δυνάμει της παρούσας.

3. Τις ενισχύσεις της παρούσας δικαιούνται και τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την έννοια της τηρουμένων των προϋποθέσεων του ΕΚ 1407/2013 (L 352/1), με την προϋπόθεση ότι το σημείο φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ θεωρείται πάγιο στοιχείο της επιχείρησης, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που πραγματοποιούν τις δαπάνες αυτές ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

4. Διευκρινίζεται ότι δαπάνες λειτουργίας είναι οι δαπάνες για την ηλεκτροδότηση των σημείων φόρτισης, όπως αποδεικνύονται από τους λογαριασμούς των παρόχων ηλεκτρικής ενέργειας και εκπίπτουν κατά τον χρόνο που αυτές αφορούν. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή της προσαύξησης, η επιχείρηση θα πρέπει να αποδεικνύει με κάθε πρόσφορο τρόπο τη δαπάνη που

αφορά στη λειτουργία των σημείων φόρτισης.

Άρθρο 3

Ορισμοί

Για τους σκοπούς της παρούσας ισχύουν οι κάτωθι ορισμοί:

Ενιαία επιχείρηση: νοείται ότι συνιστούν οι συνδεδεμένες μεταξύ τους επιχειρήσεις, ήτοι οι επιχειρήσεις που διατηρούν μεταξύ τους μία από τις ακόλουθες σχέσεις:

α) μια επιχείρηση κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων άλλης επιχείρησης,

β) μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου άλλης επιχείρησης, γ) μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή σε άλλη επιχείρηση βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με αυτήν ή δυνάμει ρήτρας του καταστατικού της τελευταίας,

δ) μια επιχείρηση που είναι μέτοχος ή εταίρος άλλης επιχείρησης ελέγχει μόνη της, βάσει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους ή εταίρους της εν λόγω επιχείρησης, την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων αυτής της επιχείρησης. Ως ενιαία επιχείρηση θεωρούνται επίσης οι επιχειρήσεις που διατηρούν μια από τις ως άνω σχέσεις μέσω μιας ή περισσότερων άλλων επιχειρήσεων, ή μέσω φυσικού προσώπου ή ομάδας φυσικών προσώπων που ενεργούν από κοινού.

Άρθρο 4

Έναρξη εφαρμογής

Οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται για πάγια που αποκτώνται και για δαπάνες απόσβεσης που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, ανάλογα το κίνητρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 45 του άρθρου 72 του ΚΦΕ που προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4710/2020.

Άρθρο 5

Ύψος των ενισχύσεων

1. Το ανώτατο ύψος ενίσχυσης δυνάμει της παρούσας, συνυπολογιζόμενων τυχόν άλλων ενισχύσεων de minimis που έχει λάβει ο δικαιούχος σε επίπεδο ενιαίας επιχείρησης, δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ανά δικαιούχο/ενιαία επιχείρηση, σε κυλιόμενη περίοδο τριών οικονομικών ετών.

2. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα των οδικών εμπορευματικών μεταφορών για λογαριασμό τρίτων, ήτοι στον ΚΑΔ 49.41 οδικές μεταφορές εμπορευμάτων, το ανώτατο ύψος της ενίσχυσης δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά δικαιούχο/ενιαία επιχείρηση σε κυλιόμενη περίοδο τριών οικονομικών ετών.

3. Εάν μια επιχείρηση δραστηριοποιείται σε περισσότερους από έναν τομείς για τους οποίους ισχύουν διαφορετικά ανώτατα όρια ενίσχυσης κατά τα ανωτέρω, η επιχείρηση διασφαλίζει, με κατάλληλα μέσα, όπως ο λογιστικός διαχωρισμός των δραστηριοτήτων ή η διάκριση του κόστους, ότι για καθεμία από τις δραστηριότητες αυτές τηρείται το σχετικό ανώτατο όριο.

4. Απαγορεύεται ρητά η σώρευση ενισχύσεων ήσσονος σημασίας με άλλες κρατικές ενισχύσεις για τις ίδιες επιλέξιμες δαπάνες ή με κρατικές ενισχύσεις για το ίδιο μέτρο χρηματοδότησης υψηλού κινδύνου, αν η σώρευση αυτή οδηγεί σε υπέρβαση της υψηλότερης σχετικής έντασης ενίσχυσης ή του ποσού ενίσχυσης που έχει καθοριστεί με βάση τα συγκεκριμένα δεδομένα κάθε περίπτωσης σε κανονισμό απαλλαγής κατά κατηγορία ή απόφαση που έχει εκδώσει η Επιτροπή.

5. Οι ενισχύσεις ήσσονος σημασίας οι οποίες δεν χορηγούνται για συγκεκριμένες επιλέξιμες δαπάνες ή δεν μπορούν να αποδοθούν σε συγκεκριμένες επιλέξιμες δαπάνες μπορούν να σωρευονται με άλλες κρατικές ενισχύσεις που χορηγούνται βάσει κανονισμού απαλλαγής κατά κατηγορία ή απόφασης που έχει εκδώσει η Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κανονισμού 1407/2013.

Άρθρο 6**Αρμόδια Αρχή ελέγχου τήρησης των προϋποθέσεων του κανονισμού κρατικών ενισχύσεων ήσσονος σημασίας**

1. Αρμόδια αρχή για τον αρχικό έλεγχο των προϋποθέσεων του εκάστοτε δικαιούχου περί τήρησης του κανονισμού κρατικών ενισχύσεων ήσσονος σημασίας και των ορίων που περιγράφονται σε αυτόν σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 4710/2020 (Α' 142) ορίζεται με την παρούσα το Αυτοτελές Τμήμα Ηλεκτροκίνησης και η Επιτελική Δομή ΕΣΠΑ-Τομέα Ενέργειας του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας.

2. Το Αυτοτελές Τμήμα Ηλεκτροκίνησης και η Επιτελική Δομή ΕΣΠΑ-Τομέα Ενέργειας διενεργούν έλεγχο σε πρώτη φάση με βάση τα σχετικά στοιχεία που υποβάλει η επιχείρηση κατά την αίτηση, και το ύψος της ενίσχυσης που λαμβάνει βάσει της παρούσας προσαρμόζεται ανάλογα, ώστε να μην οδηγεί σε υπέρβαση των κατά περίπτωση ανωτέρω ορίων. Σε περίπτωση υποβολής αιτήσεων ενίσχυσης, στο πλαίσιο της παρούσας, από περισσότερες ή όλες τις επιχειρήσεις που συνθέτουν ενιαία επιχείρηση, με την έννοια του άρθρου 3 της παρούσας και εφόσον, κατόπιν διασταύρωσης των σχετικών αιτήσεων, διαπιστωθεί ότι το συνολικό ποσό που αιτούνται οι εν λόγω επιχειρήσεις υπερβαίνει τα ανώτατα κατά περίπτωση όρια της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, το ύψος της ενίσχυσης για κάθε μία από αυτές μειώνεται αναλογικά, με βάση το αιτούμενο από κάθε μία επιχείρηση ποσό, προκειμένου το συνολικό εγκριθέν ποσό ενίσχυσης ανά ενιαία επιχείρηση να μην υπερβαίνει τα εν λόγω όρια. Επιπλέον, διενεργείται αυτοματοποιημένος απολογιστικός έλεγχος με βάση τα συνολικά στοιχεία για τις ενισχύσεις για τις ενισχύσεις *de minimis* της τελευταίας τριετίας, στο Πληροφοριακό Σύστημα Σώρευσης ενισχύσεων ήσσονος σημασίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων.

3. Το Αυτοτελές Τμήμα Ηλεκτροκίνησης και η Επιτελική Δομή ΕΣΠΑ-Τομέα Ενέργειας οφείλουν να τηρούν τα αρχεία που αφορούν το σχεδιαζόμενο μέτρο για 10 (δέκα) συναπτά οικονομικά έτη από την ημερομηνία χορήγησης της τελευταίας μεμονωμένης ενίσχυσης δυνάμει της παρούσας.

Άρθρο 7**Διαδικασία υποβολής αιτήσεων χορήγησης της ενίσχυσης**

1. Κάθε δικαιούχος υποβάλλει αίτημα ενίσχυσης δυνάμει της παρούσας, στο Αυτοτελές Τμήμα Ηλεκτροκίνησης και την Επιτελική Δομή ΕΣΠΑ-Τομέα Ενέργειας του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, μετά σχετικής υπεύθυνης δήλωσης σχετικά με τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας που έχει λάβει σε επίπεδο ενιαίας επιχείρησης κατά την τελευταία τριετία (τρέχον έτος χορήγησης της ενίσχυσης δυνάμει της παρούσας και δύο προηγούμενα), σύμφωνα με το Παράρτημα Ι της παρούσας. Κατά την αίτηση, η επιχείρηση δηλώνει τα απαιτούμενα στοιχεία και πληροφορίες σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων της παρούσας, μεταξύ των οποίων δεν δραστηριοποιείται στους τομείς της πρωτογενούς γεωργικής παραγωγής, της αλιείας ή υδατοκαλλιέργειας καθώς και το ποσό που αιτείται να λάβει κατ' εφαρμογή της παρούσας.

Η αίτηση και η υπεύθυνη δήλωση υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω ειδικής εφαρμογής ηλεκτρονικής αλληλογραφίας που θα αναπτυχθεί στην ιστοσελίδα ypen.gov.gr.

2. Η επιχείρηση πιστοποιεί την ακρίβεια των δηλούμενων στοιχείων και συναινεί στην επεξεργασία των διαθέσιμων στοιχείων της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και των υποβαλλόμενων στοιχείων, προς το σκοπό προσδιορισμού του τελικού ύψους ενίσχυσης.

3. Η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, όπως ορίστηκε στο άρθρο 6, εξετάζει την αίτηση και την Υπεύθυνη Δήλωση Σώρευσης Ενισχύσεων και αποφαινεται για δυνατότητα λήψης της αναλογούσας προσαυξημένης έκπτωσης, δυνάμει του κανονισμού *de minimis*. Ο δικαιούχος ενημερώνεται εγγράφως σχετικά με το ποσό ενίσχυσης ήσσονος σημασίας που του αντιστοιχεί. Σε περίπτωση που οι ληφθείσες ενισχύσεις ήσσονος σημασίας, σε οποιαδήποτε περίοδο τριών οικονομικών ετών, πλέον της αναλογούσας έκπτωσης δαπάνης δυνάμει

της παρούσας, ξεπερνούν το όριο των 200.000 € ανά δικαιούχο/ενιαία επιχείρηση ή των 100.000 € ανά δικαιούχο/ενιαία επιχείρηση εφόσον πρόκειται για εταιρία που εκτελεί οδικές εμπορευματικές μεταφορές, το αίτημα προσαρμόζεται ανάλογα ώστε να μην οδηγήσει σε υπέρβαση των κατά περίπτωση ανωτέρω ορίων.

4. Η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας ενημερώνει σε ετήσια βάση ανά φορολογικό έτος του φορολογουμένου τη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών Δ.Α.Φ.Ε. της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης - της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με κοινοποίηση στη Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. για τις επιχειρήσεις που δικαιούνται την προσαυξημένη έκπτωση δαπάνης με σχετικό έγγραφο το οποίο θα περιλαμβάνει κατ' ελάχιστον:

(α) Την επωνυμία του Δικαιούχου και τον διακριτικό τίτλο αυτού,

(β) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου,

(γ) Το φορολογικό έτος του Δικαιούχου,

(δ) Το συνολικό ποσό της εν λόγω φορολογικής δαπάνης κατά το συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

Επίσης μεριμνά για την αποστολή/διαλειτουργικότητα των απαιτούμενων στοιχείων στην αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων για την ενημέρωση του Πληροφοριακού Συστήματος Σώρευσης Ενισχύσεων ήσσονος σημασίας.

Άρθρο 8

Όροι και Προϋποθέσεις του κινήτρου

Οι όροι και οι προϋποθέσεις εφαρμογής και λήψης του σχετικού κινήτρου έκπτωσης δαπάνης, όπως αυτό περιγράφεται στο άρθρο 1 της παρούσης είναι:

1. Η επιχείρηση/δικαιούχος πρέπει να ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα εντός της ελληνικής επικράτειας ή σε νησιωτικούς δήμους της ελληνικής επικράτειας αντιστοίχως με το κίνητρο.

2. Η επιχείρηση πρέπει να διατηρεί την κυριότητα του παγίου για τουλάχιστον δυο έτη μετά την αγορά του.

3. Η εφαρμογή των κινήτρων ενίσχυσης ισχύει αποκλειστικά για καινούριο και αμεταχειριστο εξοπλισμό φόρτισης.

4. Τα σημεία φόρτισης θα πρέπει να είναι δημοσίως προσβάσιμα σύμφωνα με τον ορισμό της περ. (ε) του αρ. 2 του ν. 4710/2020 (Α' 142), εκτός της περίπτωσης που τα σημεία φόρτισης προορίζονται για χρήση από τους εργαζομένους της επιχείρησης.

5. Οι δικαιούχοι υποχρεούνται να υποβάλουν κάθε στοιχείο, έγγραφο ή άλλη πληροφορία τους ζητηθεί αρμοδίως, ιδίως, για τον έλεγχο πλήρωσης των προϋποθέσεων χορήγησης της ενίσχυσης.

Άρθρο 9

Διαδικασία υπολογισμού του ισοδυνάμου ποσού ενίσχυσης

Το ύψος της ενίσχυσης θα ανέρχεται στο ισόποσο του φόρου εισοδήματος από το οποίο θα απαλλαχθεί η επιχείρηση που προέβη σε προσαυξημένη, λόγω του κινήτρου, απόσβεση.

Άρθρο 10

Ανάκτηση της ενίσχυσης

Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο της επιχείρησης από τη φορολογική διοίκηση ή άλλο αρμόδιο όργανο ελέγχου διαπιστωθεί μη τήρηση των όρων της παρούσας, υπέρβαση του ανώτατου ορίου ενίσχυσης, ή υποβολή ψευδών στοιχείων, ζητείται η άμεση επιστροφή του συνόλου της χορηγηθείσας ενίσχυσης εντόκως από την ημερομηνία που τέθηκε στη διάθεση του δικαιούχου, σύμφωνα με την κείμενη σχετική εθνική και ενωσιακή νομοθεσία. Σε περίπτωση εκ των υστέρων διαπίστωσης μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων θα γίνεται ανάκτηση (φορολογική αναμόρφωση) του αναλογούντος ποσού του κινήτρου από την Α.Α.Δ.Ε..

Άρθρο 11

Προσαρτάται και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας απόφασης, το συνημμένο Παράρτημα Ι.

Άρθρο 12 **Ισχύς**

Η ισχύς της παρούσας απόφασης αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4505 Β'/30.9.2021)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 Ν. 4646/2019

Για τη δαπάνη αγοράς μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσων μαζικής μεταφοράς, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά το χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό 30 τοις εκατό. Περαιτέρω χορηγείται έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για τις περιπτώσεις δαπανών μίσθωσης εταιρικών οχημάτων και για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂ /Km. Σκοπός των ως άνω ρυθμίσεων είναι η παροχή φορολογικών κινήτρων στις επιχειρήσεις, προκειμένου να δώσουν μηνιαίες ή ετήσιες κάρτες απεριορίστων διαδρομών μέσων μαζικής μεταφοράς αυξάνοντας με αυτό τον τρόπο το διαθέσιμο εισόδημα των εργαζομένων τους, βελτιώνοντας τις ταμειακές ροές των φορέων αστικών συγκοινωνιών και μειώνοντας ταυτόχρονα το περιβαλλοντικό αποτύπωμα.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4710/2020

Με το άρθρο 7, με το οποίο προτείνεται η αντικατάσταση των περ. β' και γ' και η προσθήκη περ. δ' στο άρθρο 22B του ν. 4172/2013 (Α' 167), προβλέπονται τα ακόλουθα:

- η χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για τις περιπτώσεις δαπανών μίσθωσης εταιρικών οχημάτων με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (Λ.Τ.Π.Φ.) έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ πέραν της έκπτωσης της δαπάνης του μισθώματος κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, και συγκεκριμένα η αύξηση από τριάντα τοις εκατό (30%) σε πενήντα τοις εκατό (50%) για τα ηλεκτρικά επιβατικά οχήματα μηδενικών ρύπων και για το υπερβάλλον του ανωτέρου ορίου ποσό κατά είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), ενώ για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂ /χλμ. η προσαυξημένη έκπτωση παραμένει στο τριάντα τοις εκατό (30%) αλλά εισάγεται επιπλέον έκπτωση για το υπερβάλλον του ανωτέρου ορίου ποσό κατά δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

- η αύξηση από τριάντα τοις εκατό (30%) σε πενήντα τοις εκατό (50%) της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ., πέραν της έκπτωσης της ίδιας της δαπάνης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους και κατά το ποσό των δαπανών που αφορούν στη δραστηριότητα στους δήμους αυτούς, η προσαυξημένη έκπτωση ανέρχεται στο εβδομήντα τοις εκατό (70%), προκειμένου να αναπτύξουν το ταχύτερο δυνατόν δίκτυο φορτιστών ηλεκτρικών οχημάτων στα νησιά, με απώτερο στόχο τη μείωση του περιβαλλοντικού αποτυπώματος και τη βιώσιμη ανάπτυξη. Έτι περαιτέρω, παρέχεται μεγαλύτερο ποσοστό έκπτωσης κατά 20 ποσοστιαίες μονάδες για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης, στην περίπτωση που τα σημεία αυτά τροφοδοτούνται από ηλεκτρική ενέργεια προερχόμενη από ΑΠΕ, όπως αυτό αποδεικνύεται με τη

χρήση Εγγυήσεων Προέλευσης. Σε περιπτώσεις δαπάνης αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας σημείων φόρτισης από επιχειρήσεις για αποκλειστική χρήση από τους εργαζομένους τους, η ανώτερω προσαυξημένη έκπτωση ορίζεται στο τριάντα τοις εκατό (30%).

Επισημαίνεται, επίσης, η ενωσιακή νομική βάση χορήγησης των ενισχύσεων που προκύπτουν κατ' εφαρμογή των κινήτρων της περ. γ', ήτοι ο Κανονισμός (ΕΕ) υπ' αρ. 1407/2013 της Επιτροπής της 18ης Δεκεμβρίου 2013 (L 352) σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (Κανονισμός de minimis). Κατά συνέπεια, η χορήγηση των εν λόγω ενισχύσεων, τελεί υπό την επιφύλαξη πλήρωσης των προϋποθέσεων του Κανονισμού αυτού, ιδίως αλλά όχι μόνο της μη υπέρβασης του προβλεπόμενου ανώτατου ύψους ενίσχυσης de minimis σε κυλιόμενη περίοδο τριών ετών και των κανόνων σώρευσης. Αυτό συνεπάγεται ότι σε περίπτωση που η ωφέλεια που προκύπτει για τη δικαιούχο επιχείρηση, κατ' εφαρμογή των ως άνω κινήτρων, υπερβαίνει το ανώτατο όριο που προβλέπει ο εν λόγω Κανονισμός, αυτή θα περιορίζεται αναλόγως, προκειμένου να διασφαλίζεται η τήρηση των προϋποθέσεων του. Επιπλέον, εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του Κανονισμού, η επιχείρηση δεν θα δικαιούται ενίσχυσης.

Τέλος, παρέχεται εξουσιοδότηση στους Υπουργούς Οικονομικών και Περιβάλλοντος και Ενέργειας και στους κατά περίπτωση συναρμόδιους Υπουργούς και στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως προσδιορίσουν, με απόφασή τους, τη διαδικασία, τους όρους, τη διάρκεια, τις προϋποθέσεις χορήγησης, τη διαδικασία ελέγχου τους, τις αρμόδιες υπηρεσίες, τις υποχρεώσεις των δικαιούχων, τη διαδικασία και τις προϋποθέσεις ανάκτησης των ενισχύσεων σε περίπτωση εκ των υστέρων διαπίστωσης μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικά με την εφαρμογή του εν λόγω κινήτρου. Με όμοια απόφαση προβλέπεται και τυχόν περιορισμός του ύψους της προκύπτουσας ενίσχυσης, σε συμμόρφωση με τον Κανονισμό για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας.

- η χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης πενήντα τοις εκατό (50%) από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για τις περιπτώσεις δαπάνης αγοράς ελαφρού επαγγελματικού (κατηγορίας N1 μέχρι 3,5 τόνους μικτό βάρος) ηλεκτρικού οχήματος μηδενικών ρύπων πέραν της έκπτωσης της δαπάνης αγοράς κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της. Η προσαυξημένη έκπτωση ανέρχεται στο τριάντα τοις εκατό (30%) στη περίπτωση που το όχημα είναι χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂ /χλμ..

- η χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης πενήντα τοις εκατό (50%) από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για τις περιπτώσεις δαπάνης αγοράς οχημάτων τύπου L, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών, καθώς και οχημάτων παντός εδάφους και άλλων μικρών οχημάτων με 3 ή 4 τροχούς, μηδενικών ή χαμηλών ρύπων.

Οι διατάξεις του άρθρου 22B, όπως τροποποιούνται και προστίθενται με το παρόν άρθρο, με εξαίρεση τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. γ' όπως εισάγονται με το παρόν, εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά. Ειδικά οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. γ' του άρθρου 22B, όπως εισάγονται με το παρόν, εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και από 1.1.2021 αντίστοιχα.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2031/4.2.2021.- Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22B, όπως τέθηκε με τον ν. 4646/2019 (Α' 201) και τροποποιήθηκε με τον ν.4710/2020 (Α' 142).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 207)

ΑΡΘΡΟ 22Γ⁽¹⁾

ΠΡΟΣΑΥΞΗΜΕΝΗ ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΚΑΤΑ ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 2020, 2021 ΚΑΙ 2022⁽²⁾

Η διαφημιστική δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022, κατά το μέρος που η εν λόγω δαπάνη αφορά:

α) στην ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση, διαφημιστικών και χορηγικών μηνυμάτων ή επί πληρωμή δημοσιεύσεων ή

β) στην αγορά χρόνου ή χώρου, με σκοπό τη μετάδοση ή καταχώρηση δια των ακόλουθων Μέσων Ψυχαγωγίας:

βα) της τηλεόρασης,

ββ) του ραδιοφώνου,

βγ) του κινηματογράφου,

βδ) του διαδικτύου,

βε) των υπηρεσιών κοινωνικής δικτύωσης και των λοιπών ψηφιακών μέσων και εργαλείων, εφόσον η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πραγματοποιήθηκε από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 (Α' 133) και

βστ) των εφημερίδων και περιοδικών, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής της, προσαυξημένη κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) για το φορολογικό έτος 2020, κατά εξήντα τοις εκατό (60%) για το

(1) Το άρθρο 22Γ του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4728/2020 (ισχύς, από 29.9.2020) στη συνέχεια τροποποιήθηκε με το άρθρο 148 του Ν. 4876/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.12.2021, σύμφωνα με το άρθρο 186 του ίδιου νόμου. Το τροποποιηθέν άρθρο είχε ως εξής: « Η διαφημιστική δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, κατά το μέρος που η εν λόγω δαπάνη αφορά:

α) στην ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση, διαφημιστικών και χορηγικών μηνυμάτων ή επί πληρωμή δημοσιεύσεων ή

β) στην αγορά χρόνου ή χώρου, με σκοπό τη μετάδοση ή καταχώρηση δια των ακόλουθων Μέσων Ψυχαγωγίας: βα) της τηλεόρασης, ββ) του ραδιοφώνου, βγ) του κινηματογράφου, βδ) του διαδικτύου, βε) των υπηρεσιών κοινωνικής δικτύωσης και των λοιπών ψηφιακών μέσων και εργαλείων εφόσον η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πραγματοποιήθηκε από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 (Α' 133) και βστ) των εφημερίδων και περιοδικών, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής της, προσαυξημένη κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) για το φορολογικό έτος 2020 και κατά εξήντα τοις εκατό (60%) για το φορολογικό έτος 2021 υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον στο ισόποσο της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019 και

(ii) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2021 ανέρχεται τουλάχιστον στο εκατόν πέντε τοις εκατό (105%) του ποσού της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019.

Εφόσον η επιχείρηση βάσει σχετικών κανονιστικών πράξεων της διοίκησης, έχει αναστείλει τη δραστηριότητα της ή επλήγη οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19, η ανωτέρω υπό στοιχείο (i) προϋπόθεση πληρούται εφόσον το ύψος της διαφημιστικής δαπάνης για το έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης έτους 2019. Αν προκύψουν ζημιές μετά από την αφαίρεση των ως άνω ποσοστών, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, έπειτα από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.»

(2) Ο τίτλος του άρθρου 22Γ του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 148 του Ν. 4876/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.12.2021, σύμφωνα με το άρθρο 186 του ίδιου νόμου. Ο τροποποιηθείς τίτλος είχε ως εξής: «ΠΡΟΣΑΥΞΗΜΕΝΗ ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΚΑΤΑ ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 2020 ΚΑΙ 2021».

φορολογικό έτος 2021 και κατά τριάντα τοις εκατό (30%) για το φορολογικό έτος 2022 υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον στο ισόποσο της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019 και

(ii) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2021 και το φορολογικό έτος 2022 ανέρχεται τουλάχιστον στο εκατόν πέντε τοις εκατό (105%) του ποσού της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019.

Εφόσον η επιχείρηση βάσει σχετικών κανονιστικών πράξεων της διοίκησης, έχει αναστείλει τη δραστηριότητά της ή επλήγη οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19, η ανωτέρω υπό στοιχείο (i) προϋπόθεση πληρούται, εφόσον το ύψος της διαφημιστικής δαπάνης για το έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης έτους 2019. Αν προκύψουν ζημιές μετά από την αφαίρεση των ως άνω ποσοστών, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, έπειτα από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11 Ν. 4728/2020

Με την προτεινόμενη διάταξη η διαφημιστική δαπάνη εκπίπτει, υπό προϋποθέσεις, προσαυξημένη από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) για το φορολογικό έτος 2020 και κατά εξήντα τοις εκατό (60%) για το φορολογικό έτος 2021. Η συγκεκριμένη διάταξη, πέρα από τη δυνατότητα που παρέχει ακόμη και στις μικρές επιχειρήσεις να πραγματοποιήσουν διαφημιστικές δαπάνες συνεπάγεται την τόνωση της κατανάλωσης και ως εκ τούτου την ενίσχυση του εμπορίου, την αύξηση του τζίρου των επιχειρήσεων, οι οποίες πλήττονται ιδιαίτερος λόγω της πανδημίας του COVID-19 και τη διατήρηση των θέσεων εργασίας.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 148 Ν. 4876/2021

Με την αξιολογούμενη ρύθμιση παρέχεται σε επιχειρήσεις που πραγματοποιούν διαφημιστικές δαπάνες το φορολογικό κίνητρο της προσαυξημένης έκπτωσης των διαφημιστικών δαπανών του άρθρου 22Γ του Κ.Φ.Ε., του ν. 4172/2013 (Α' 167) και για το φορολογικό έτος 2022, λόγω των έκτακτων συνθηκών της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και της ανάγκης ενίσχυσης της αγοράς και των πληττόμενων επιχειρήσεων.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2033/04.2.2021.- Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Γ του ν. 4172/2013 (Α'167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4728/2020 (Α'186), καθώς επίσης του άρθρου 22Δ και της περ. ιστ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, τα οποία προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 189 του ν.4764/2020 (Α'256), σχετικά με την έκπτωση διαφημιστικών δαπανών.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 212)

ΑΡΘΡΟ 22Δ⁽¹⁾

ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Οι δαπάνες των διαφημιζομένων που αφορούν σε πράξεις του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 (Α' 159) εκπίπτουν μόνο εφόσον οι σχετικές πράξεις διενεργούνται κατά τις προβλέψεις του άρθρου 12 του νόμου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2033/04.2.2021.- Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Γ του ν. 4172/2013 (Α'167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4728/2020 (Α'186), καθώς επίσης του άρθρου 22Δ και της περ. ιστ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, τα οποία προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 189 του ν.4764/2020 (Α'256), σχετικά με την έκπτωση διαφημιστικών δαπανών.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 215)

(1) Το άρθρο 22Δ του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2β του άρθρου 189 του ν. 4764/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.12.2020, σύμφωνα με το άρθρο 192 του ίδιου νόμου.

ΑΡΘΡΟ 23

ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων,⁽¹⁾ διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες ⁽²⁾ και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα⁽³⁾ κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις ⁽⁴⁾ εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ)⁽⁵⁾ η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και

(1) Οι λέξεις «μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων» της περίπτωσης α του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του Ν. 4701/2020 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 1.7.2020 σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου.

(2) Οι λέξεις «διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες» της περίπτωσης α του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την παράγραφο 9 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Μετά την φράση «που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες» της περίπτωσης α' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε η φράση «και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα» με την παράγραφο 1 του άρθρου 95 του ν. 4605/2019 η οποία ισχύει από 01.01.2014, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(4) Στην περίπτωση δ του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 οι λέξεις «για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων» διαγράφηκαν με την παράγραφο 9 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(5) Η περίπτωση στ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το οικονομικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα».

συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ)⁽¹⁾ το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός

(1) Η περίπτωση ιγ' είχε αντικατασταθεί και αναμορφωθεί με την παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4321/2015 στις 21.3.2015 ως εξής:

«ιγ) Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει σε μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο κατά την έννοια του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε..

β) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε..

γ) Είναι συνδεδεμένη εν τοις πράγμασι εταιρεία, χωρίς να έχει συμμορφωθεί πριν τη διενέργεια της συναλλαγής ή την έκδοση του παραστατικού με τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (άρθρο 21 του ν. 4174/2013).

δ) Δεν διαθέτει στην έδρα της ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση την απαιτούμενη οργάνωση και υποδομή για τη διενέργεια κατ' επάγγελμα ομοειδών συναλλαγών, κατά συνήθεια και επάγγελμα με τη συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το παραστατικό.

Πα τις περιπτώσεις γ και δ ο φορολογούμενος οφείλει, προκειμένου να μην εμπίπτει στη μη έκπτωση της δαπάνης, και πριν τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, να προσκομίσει πλήρη απόδειξη ότι δεν συντρέχουν για τη συγκεκριμένη εταιρεία οι αναφερόμενες συνθήκες.

Πα τις περιπτώσεις α, β, γ και δ, προκειμένου ο φορολογούμενος να μην εμπίπτει στη μη έκπτωση της δαπάνης, θα πρέπει να καταβάλει παρακρατούμενο φόρο που προκύπτει από τον ισχύοντα στην Ελλάδα φορολογικό συντελεστή φόρου εισοδήματος για επιχειρηματική δραστηριότητα επί του συνόλου της εν λόγω δαπάνης. Εφόσον, εντός τριμήνου από τη συναλλαγή, ο φορολογούμενος αποδείξει ότι πρόκειται περί συνήθους συναλλαγής σε τρέχουσες τιμές αγοράς, θα επιστρέφεται αζημίως για το Δημόσιο ο παρακρατηθείς φόρος στον φορολογούμενο.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης και ειδικότερα η διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται για τις περιπτώσεις γ και δ ανωτέρω.

Σύμφωνα, όμως, με την περίπτωση 11ζ της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015, «η παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4321/2015 καταργήθηκε από τότε που ίσχυσε». Κατά συνέπεια η περίπτωση ιγ) του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 επανήλθε σε ισχύ στην αρχική της μορφή ως μηδέποτε καταργηθείσα.

Σ.Σ. Ο νομοθέτης δεν προβλέπει τι γίνεται με τις εκκρεμείς υποθέσεις που έλαβαν χώρα κατά το χρονικό διάστημα από 21.3.2015 μέχρι 14.8.2015.

κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ)⁽¹⁾ Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε)⁽²⁾ Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ)⁽³⁾ Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 23 Ν. 4172/2013

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.- Με το άρθρο 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης, και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13 Ν. 4646/2019

Με την προτεινόμενη διάταξη αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες των ενοικίων μόνο στην περίπτωση που αυτές εξοφλούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Η διάταξη αυτή αποσκοπεί στην ενίσχυση της διαφάνειας των συναλλαγών και στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 23 Ν. 4172/2013

Με την περίπτωση β ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εκπίπτει «κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής». Επισημαίνεται ότι η προτεινόμενη ρύθμιση δεν βρίσκεται σε αρμονία προς την παράγραφο 6 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, συμφώνως προς την οποία, πληρωμή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, ή με έκδοση ή οπισθογράφιση επιταγής, απαιτείται μόνο για συναλλαγές άνω των 3.000 ευρώ, ενώ επιτρέπεται συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, χωρίς όριο αξίας.

Περαιτέρω, με την περίπτωση γ ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν «οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές». Συναφώς, είναι σκόπιμο να διευκρινισθεί τι θα ισχύει για ασφαλιστικές εισφορές που

(1) Η περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 72 του Ν. 4446/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.12.2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου.

(2) Η περίπτωση ιε' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 13 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση ιστ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2α του άρθρου 189 του ν. 4764/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.12.2020, σύμφωνα με το άρθρο 192 του ίδιου νόμου.

δεν έχουν μεν καταβληθεί, αλλά έχουν βεβαιωθεί με πράξη του αρμόδιου οργάνου του φορέα κοινωνικής ασφάλισης στον οποίο οφείλονται.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1113/2.6.2015.- Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 227)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1216/1.10.2014.- Εξόφληση δαπάνης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Κοινοποίηση διατάξεων της περίπτ. β του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 227)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1079/6.4.2015.- Διευκρινίσεις επί της αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου, σχετικά με την έκπτωση ή μη δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 230)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1158/24.10.2016.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 σε περίπτωση συμψηφισμού αμοιβαίων ανταπαιτήσεων αντισυμβαλλομένων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 230)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1167345/17.11.2016.- Φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) που προέκυψε σε βάρος προσωπικής εταιρείας από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 231)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1055/26.4.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 233)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1197/22.12.2016.- Φορολογική μεταχείριση των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 234)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1061/12.4.2017.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 236)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ. Ε. 2091/30.5.2019.- Φορολογική μεταχείριση οφειλών που επανατιμολογούνται σε συνδεδεμένη εταιρεία κατόπιν παραίτησης από το δικαίωμα είσπραξης τους βάσει αμοιβαίας συμφωνίας, πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 238)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2109/21.5.2021.- Προϋπόθεση για την αναγνώριση δαπάνης ενοικίου - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4646/2019 (Α' 201).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 220)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2033/04.2.2021.- Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Γ του ν. 4172/2013 (Α'167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4728/2020 (Α'186), καθώς επίσης του άρθρου 22Δ και της περ. ιστ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, τα οποία προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 189 του ν.4764/2020 (Α'256), σχετικά με την έκπτωση διαφημιστικών δαπανών.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 221)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2037/8.2.2021.- Χρόνος έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του τέλους καλλυντικών (άρθρο 88 του ν. 4600/2019 (Α' 43).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 221)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2008/19.1.2022.- Φορολογική μεταχείριση της απώλειας κεφαλαίου (ζημίας), λόγω αρνητικής απόδοσης επενδύσεων.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (Α' 167, εφεξής ΚΦΕ) κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 του ΚΦΕ, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Δεδομένων των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά, καθώς και της ακολουθούμενης νομισματικής πολιτικής, υφίστανται περιπτώσεις επενδύσεων οι οποίες επιφέρουν αρνητικές αποδόσεις στους επενδυτές, όπως για παράδειγμα οι καταθετικοί λογαριασμοί οι οποίοι συνδέονται με το επιτόκιο της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΕΚΤ) το οποίο έχει μειωθεί σε αρνητικό επίπεδο. Στις υπόψη περιπτώσεις αντί της δημιουργίας εισοδήματος για τον επενδυτή (πιστωτικοί τόκοι) προκύπτει ζημία λόγω της απομείωσης του κεφαλαίου της επένδυσης (κατάθεση) ισόποσα με το ποσό των χρεωστικών τόκων.

4. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, η ζημία (απώλεια κεφαλαί-

ου) ενός νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που προκύπτει λόγω της αρνητικής απόδοσης επενδύσεων (αρνητικό επιτόκιο), εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα τους, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ, καθόσον αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη.

5. Αντίθετα, για τα φυσικά πρόσωπα, είτε ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είτε όχι, το εισόδημα από τόκους εντάσσεται στην κατηγορία εισοδήματος από κεφάλαιο (κι όχι από επιχειρηματική δραστηριότητα) και φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 40 του ΚΦΕ. Εξάλλου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΕ δεν υφίσταται η έννοια του αρνητικού εισοδήματος από τόκους, ούτε και προβλέπεται η έκπτωση δαπανών από το εισόδημα της κατηγορίας αυτής, όπως ρητά ορίζεται σε άλλες κατηγορίες εισοδήματος (πχ. εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων, άρθρο 42 ΚΦΕ). Με βάση τα ανωτέρω τα φυσικά πρόσωπα δεν αναγράφουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τυχόν αρνητικά εισοδήματα από τόκους.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε 2209/12.11.2021.- Φορολογική μεταχείριση δαπανών που σχετίζονται με την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (Α'167, ΚΦΕ), το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

3. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ίδιου ως άνω νόμου, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εκπίπτει όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 ΚΦΕ και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 ΚΦΕ.

4. Επιπλέον, με την ΠΟΛ.1073/2015, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 24 ΚΦΕ περί φορολογικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων, διευκρινίστηκε ότι προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (μεταξύ των οποίων και τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου (Λογ. 16.13)) δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ - Π.Δ. 1123/1980, το οποίο με τις διατάξεις του ν.4308/2014 καταργήθηκε για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014), και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ, στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.). Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 για την απόκτηση ενός παγίου οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να

χρησιμοποιηθεί, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης αυτού (π.χ. προκειμένου για ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, έξοδα συμβολαιογράφου, μεταγραφής, αμοιβή για εκτίμηση ακινήτου και παράσταση δικηγόρου κ.λπ.). Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα Ε.Λ.Π. ή Δ.Λ.Π. (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), κατά περίπτωση.

5. Επίσης, όπως έχει διευκρινισθεί από τη Διοίκηση για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του ΚΦΕ, τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, που πραγματοποίησε εταιρεία πριν από την έναρξη ισχύος του ν.4308/2014, εξακολουθούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα τέτοια μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους. Ειδικότερα διευκρινίσθηκε ότι προκειμένου για την εξαγωγή του φορολογικού αποτελέσματος τα ποσά των αποσβέσεων επί των εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης που πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1.1.2015 θα εμφανίζονται στο έντυπο Ν ως προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β. (Κωδικός 119), λαμβάνοντας υπόψη ότι η εταιρεία επέλεξε να εφαρμόσει τα Ε.Λ.Π. για αυτά (σχετ. το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1145164 ΕΞ 2016/06.10.2016 έγγραφο).

6. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι από 1.1.2015, το κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά. Ο ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δίδεται με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ίδιου νόμου.

7. Επίσης, το Σ.ΛΟ.Τ. με το με αριθ. πρωτ.: 1981πε ΕΞ 18.5.2015 έγγραφό του, γνωμοδότησε ότι βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) τα κόστη που σχετίζονται άμεσα με την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση. Το μετοχικό κεφάλαιο αποτελεί λογαριασμό της καθαρής θέσης. Ωστόσο δεν κρίνεται δόκιμο να μειώνεται απευθείας το μετοχικό κεφάλαιο της οντότητας, δεδομένου ότι το μετοχικό κεφάλαιο είναι συγκεκριμένο ποσό διαιρούμενο σε συγκεκριμένο αριθμό μετοχών και ο επηρεασμός του με τα άμεσα κόστη έκδοσης αυτού, θα μπορούσε να δημιουργήσει σύγχυση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το ορθό κατά τη γνώμη του ΣΛΟΤ είναι να αναγνωρίζονται σε μείωση του λογαριασμού υπέρ το άρτιο, αν υπάρχει και αν δεν υπάρχει τέτοιο κονδύλι, σε ξεχωριστό κονδύλι της καθαρής θέσης.

8. Η υπηρεσία μας έχει γίνει αποδέκτης ερωτημάτων αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των δαπανών που σχετίζονται με την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου νομικών προσώπων δεδομένου ότι, από το 2015 και μετά, εταιρείες οι οποίες τηρούν πρωτογενώς τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τα ΕΛΠ ή τα ΔΠΧΑ προβαίνουν σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιώντας σχετικές δαπάνες (κόστος αύξησης μετοχικού κεφαλαίου) οι οποίες καταχωρούνται μειωτικά της καθαρής τους θέσης.

9. Συνεπώς, το γεγονός ότι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα για την αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου καταχωρούνται στα τηρούμενα από αυτά βιβλία μειωτικά της καθαρής τους θέσης, δεν επηρεάζει τη φορολογική μεταχείριση των δαπανών αυτών, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους εφάπαξ, κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ. Επισημαίνεται ότι η έκπτωση των πιο πάνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων διενεργείται εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στα έτη πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών.

ΑΡΘΡΟ 24

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ⁽¹⁾ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές ⁽²⁾ αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β,

β) ⁽³⁾ τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.

2. ⁽⁴⁾

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική ⁽⁵⁾ απόσβεση.

4. ⁽⁶⁾ Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης,

(1) Η λέξη «φορολογικές» στον τίτλο του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την υποπερίπτωση αα της περίπτωσης α της παραγράφου 10 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Η λέξη «φορολογικές» της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την υποπερίπτωση ββ της περίπτωσης α της παραγράφου 10 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση β' του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που συνάπτονται από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 12α του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια του Ν. 4308/2014, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν.»

(4) Η παράγραφος 2 του άρθρου 24 καταργήθηκε με την παράγραφο 5β του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018. Η κατάργηση ισχύει από το οικονομικό έτος 2018 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 19α του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που καταργήθηκε είχε ως εξής:

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

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

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

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

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

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

(5) Η λέξη «φορολογική» της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την υποπερίπτωση γγ της περίπτωσης α της παραγράφου 10 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(6) Η παράγραφος 4 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4710/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ίδιου νόμου. Η

ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

παράγραφος που ίσχυε είχαν ως εξής:

«4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5%
Αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη εκτός από μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /km	5%
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Μέσα μεταφοράς ατόμων εκτός από τα μέσα μεταφοράς μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /km	16%
Μέσα μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	25%
Μέσα μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50g CO ₂ /km	20%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων εκτός από μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50g CO ₂ /km	12%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ρύπων	20%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /km	15%
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	15%
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 g CO ₂ /km	10%
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυτελούς απόσβεσης	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20%
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α.	40%

Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α. 40%

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ημίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνουσα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος. Για τη δαπάνη απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 gr CO₂/km, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις 40.000 ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).»

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%
Κατασκευές και εγκαταστάσεις για τη φόρτιση οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	100%
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5%
Αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη εκτός από μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	5%
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Μέσα μεταφοράς ατόμων εκτός από τα μέσα μεταφοράς μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	16%
Μέσα μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	50%
Μέσα μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	25%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων εκτός από μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	12%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ρύπων	50%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	25%
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	50%
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	25%
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα, έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός, και λογισμικό	20%
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α.	40%

Όπου ο συντελεστής του προηγούμενου πίνακα είναι πενήντα τοις εκατό (50%) ή εκατό τοις εκατό (100%), η επιχείρηση δικαιούται να χρησιμοποιήσει χαμηλότερο σταθερό συντελεστή για όλα τα έτη απόσβεσης.

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του ανωτέρω πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα, καθώς και για τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

Για τη δαπάνη απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με μέγιστη Α.Τ.Π.Φ. έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, προσαυξημένη κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και για το υπερβάλλον ποσό, ποσοστό εικοσιπέντε τοις εκατό (25%). Τα αντίστοιχα ποσοστά για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. είναι τριάντα (30%) και δεκαπέντε (15%) τοις εκατό.

Για επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους της ελληνικής επικράτειας, για τη δαπάνη απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με μέγιστη Α.Τ.Π.Φ. έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, προσαυξημένη κατά ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) και για το υπερβάλλον ποσό ποσοστό τριανταπέντε τοις εκατό (35%). Τα αντίστοιχα ποσοστά για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. είναι τριανταπέντε (35%) και είκοσι τοις εκατό (20%).

Για την εφαρμογή του έβδομου και όγδοου εδαφίου της παρούσας, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Περιβάλλοντος και Ενέργειας, των κατά περίπτωση αρμόδιων Υπουργών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η νομική βάση των ενισχύσεων δυνάμει του Κανονισμού (ΕΕ) υπ' αρ. 1407/2013 της 18ης Δεκεμβρίου 2013 (L 352/1) για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (de minimis), η διαδικασία, οι όροι, η διάρκεια, οι προϋποθέσεις χορήγησης, η διαδικασία ελέγχου τους, οι αρμόδιες υπηρεσίες, οι υποχρεώσεις των δικαιούχων, τυχόν περιορισμός του ύψους των ενισχύσεων, η διαδικασία και οι προϋποθέσεις ανάκτησης των ενισχύσεων σε περίπτωση εκ των υστέρων διαπίστωσης μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικό με την εφαρμογή του κινήτρου αυτού.

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών⁽¹⁾ αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική⁽²⁾ απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

(1) Η λέξη «φορολογικών» της παραγράφου 5 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την υποπερίπτωση ζζ της περίπτωσης α της παραγράφου 10 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Η λέξη «φορολογική» της παραγράφου 6 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την υποπερίπτωση ηη' της περίπτωσης α της παραγράφου 10 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

7. Το ποσό της φορολογικής⁽¹⁾ απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

8. Οι νέες επιχειρήσεις δύναται να αναβάλουν την φορολογική⁽²⁾ απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

9.⁽³⁾ Ο υπολογισμός της τιμής κτήσης σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 γίνεται με βάση τις φορολογικές αποσβέσεις.

10.α.⁽⁴⁾ Το κόστος που είναι συναφές με την αναβάθμιση των Κέντρων Διαλογής Ανακυκλώσιμων Υλικών (ΚΔΑΥ), με την ενεργειακή απόδοση ή με την εξοικονόμηση νερού, αποσβέννεται με τους συντελεστές του πίνακα της παρ. 4, προσαυξημένους κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Σε περίπτωση που ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης είναι ανώτερος του δέκα τοις εκατό (10%), ο προσαυξημένος συντελεστής δεν δύναται να υπερβαίνει τις δέκα (10) ποσοστιαίες μονάδες.

β. Η περ. α' δεν καταλαμβάνει τις κατηγορίες ενεργητικού επιχείρησης σχετικές με: «Αεροσκάφη, σιδηροδρομικούς συρμούς, πλοία και σκάφη», «Μέσα μεταφοράς ατόμων» και «Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων».

γ. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι, οι διαδικασίες, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας.

(1) Η λέξη «φορολογικής» της παραγράφου 7 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την υποπερίπτωση θθ' της περίπτωσης α της παραγράφου 10 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Η λέξη «φορολογική» της παραγράφου 8 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την υποπερίπτωση ι' της περίπτωσης α της παραγράφου 10 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 9 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 10 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 10 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 117 του Ν. 4549/2018 (ισχύς από 14.6.2018) στη συνέχεια διαμορφώθηκε με το άρθρο 32 του ν. 4819/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2021, σύμφωνα με το άρθρο 173 του ίδιου νόμου. Η διαμορφωθείσα παράγραφος είχε ως εξής: «10α. Το συναφές με την ενεργειακή απόδοση ή εξοικονόμηση νερού κόστος, αποσβέννεται με τους συντελεστές του πίνακα της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου προσαυξημένους κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Σε περίπτωση που ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης είναι ανώτερος του 10%, ο προσαυξημένος συντελεστής δεν δύναται να υπερβαίνει τις 10 ποσοστιαίες μονάδες.

β. Η διάταξη της προηγούμενης περίπτωσης δεν καταλαμβάνει τις κατηγορίες ενεργητικού επιχείρησης τις σχετικές με: «Αεροσκάφη, σιδηροδρομικούς συρμούς, πλοία και σκάφη», «Μέσα μεταφοράς ατόμων» και «Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων».

γ. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι, οι διαδικασίες, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 3888/2010, άρθρο 18 § 1.- Τα ποσά της αξίας των αδειών κυκλοφορίας των αυτοκινήτων που προβλέπονται στα άρθρα 2 και 14 του νόμου «Οδικές Εμπορευματικές Μεταφορές» όπως ειδικότερα καθορίζονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου υπόκεινται σε απόσβεση σύμφωνα με τα επόμενα εδάφια.

Όσοι επαγγελματίες κατέχουν αυτές τις άδειες κυκλοφορίας μπορούν κατ' επιλογήν, να αποσβέσουν τα ανωτέρω ποσά, ισόποσα σε χρονικό διάστημα από τρία (3) έως επτά (7) έτη, με έναρξη ισχύος το έτος 2010.

Ειδικά, για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης νομαρχιακών φορτηγών τα ποσά των παραπάνω αποσβέσεων προσαυξάνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

Κατά τη μεταβίβαση των αδειών των φορτηγών δημόσιας χρήσης, πριν από την πλήρη απόσβεση της αξίας αυτών, ο νέος αγοραστής, δικαιούται να διενεργήσει αποσβέσεις στην αναπόσβεστη αξία κατά τα υπολειπόμενα έτη.

Σε περίπτωση διακοπής της λειτουργίας του επαγγέλματος λόγω συνταξιοδότησης του εκμεταλλευτή και χωρίς μεταβίβαση αυτών, η τυχόν αναπόσβεστη αξία εκπίπτει συνολικά κατά το έτος της συνταξιοδότησης.

Νόμος 3908/2011, άρθρο 12 § 1β.- Τα ποσά επιχορήγησης και επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών και δαπανών χρηματοδοτικής μίσθωσης αντίστοιχα, προκειμένου να γίνει προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών.

Ν.Δ. 1297/1972, άρθρο 2 § 3.- Προκειμένου υπολογισμού των εκπιπόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα αποσβέσεων επί της αξίας των εισφερομένων από την συγχωνευομένη ή μετατρεπομένη επιχείρησιν, παγίων περιουσιακών στοιχείων, βάσει των ισχυουσών διατάξεων λαμβάνεται ως βάση η αναπόσβεστος αξία η οριστικώς αναγνωρισθείσα, βάσει των ισχυουσών διατάξεων εκάστου παγίου περιουσιακού στοιχείου, προσηυξημένη κατά την αναλογούσαν εις αυτήν υπεραξίαν η οποία προέκυψε κατά την μετατροπήν ή συγχώνευσιν των επιχειρήσεων. Αι υπολογιζόμεναι αποσβέσεις επί της υπεραξίας της αναλογούσης εις αποσβεσθείσαν αξίαν των εισφερομένων από την μετατρεπομένην ή συγχωνευομένην επιχείρησιν παγίων περιουσιακών στοιχείων, δεν εκπίπτονται εκ των ακαθάριστων εσόδων της εκ μετατροπής ή συγχωνεύσεως προελθούσης εταιρίας, προκειμένου υπολογισμού των καθαρών κερδών αυτής, βάσει των ισχυουσών διατάξεων.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ.ΟΙΚ. – Γ.Γ.Δ.Ε. – Α.Α.Δ.Ε.

Κ.Υ.Α. ΠΟΑ. 1221/26.11.2018.- Καθορισμός των προϋποθέσεων, των όρων, των διαδικασιών και κάθε άλλης αναγκαίας λεπτομέρειας για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α').

Έχοντας υπόψη:

Α) Τις διατάξεις:

1. Της περίπτωσης γ' της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 117 του ν. 4549/2018 (Α' 105).

.....
Αποφασίζουμε
Άρθρο 1

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, το συναφές με την ενεργειακή απόδοση ή εξοικονόμηση νερού κόστος αποσβέννεται με τους συντελεστές του πίνακα της παραγράφου 4 του ίδιου ως άνω άρθρου προσαυξημένους κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), ενώ σε περίπτωση που ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης είναι ανώτερος του 10%, ο προσαυξημένος συντελεστής δεν δύναται να υπερβαίνει τις 10 ποσοστιαίες μονάδες.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 τα ποσά των προσαυξημένων αποσβέσεων αφαιρούνται από τα καθαρά φορολογητέα αποτελέσματα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων και των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους εντός του οποίου αφορούν. Ειδικότερα, ο υπολογισμός τους άρχεται από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χαρακτηρίζονται ως υπαγόμενες στις διατάξεις αυτές οι συναφείς με την ενεργειακή απόδοση ή εξοικονόμηση νερού δαπάνες.

3. Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των ως άνω αποσβέσεων προκύψουν ζημίες, αυτές μεταφέρονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 2

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, τα συναφή με τη βελτίωση της ενεργειακής απόδοσης στοιχεία ενεργητικού είναι:

α. από την κατηγορία «Κτίρια κατασκευές εγκαταστάσεις...» του Πίνακα του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 τα εξής:

- θερμομόνωση
- αεροστεγάνωση
- κουφώματα
- υαλοπίνακες

β. από την κατηγορία «Μηχανήματα εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού» του Πίνακα του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 τα εξής:

- αντικατάσταση συστήματος θέρμανσης/ ψύξης/κλιματισμού/μηχανικού αερισμού
- θερμοστατικές κεφαλές
- λέβητας συμπύκνωσης φυσικού αερίου (Φ.Α.)
- Συμπαγωγή Ηλεκτρικής Ενέργειας και Θερμότητας Υψηλής Απόδοσης (ΣΗΘΥΑ)
- συστήματα παραγωγής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας για κάλυψη των αναγκών ενέργειας της επιχείρησης:
- αντλίες θερμότητας υψηλής απόδοσης
- ενεργειακά αποδοτικοί λέβητες βιομάζας
- ηλιοθερμικά συστήματα
- φωτοβολταϊκά και λοιπά συστήματα ανανεώσιμων πηγών ενέργειας για ηλεκτροπαραγωγή, υπό σχήμα ενεργειακού συμψηφισμού ή αυτοπαραγωγής.
- φωτισμός (αναβάθμιση φωτισμού με αντικατάσταση λαμπτήρων υψηλής ενεργειακής απόδοσης (πχ. LED))
- Συστήματα και Αυτοματισμοί Διαχείρισης Ενέργειας (BEMS)

γ. λοιπές παρεμβάσεις που αφορούν εξοικονόμηση ενέργειας στις διεργασίες παραγωγής.

2. Τα τεχνολογικά χαρακτηριστικά των συστημάτων που εγκαθίστανται ή αναβαθμίζονται καθώς και η τεκμηρίωση της εξοικονόμησης ενέργειας γίνεται με έκθεση μηχανικού, από την ημερομηνία υπογραφής της οποίας οι σχετικές δαπάνες χαρακτηρίζονται ως υπαγόμενες στις διατάξεις της παρούσας απόφασης. Η επιχείρηση οφείλει να αποστείλει την έκθεση μηχανικού στη Διεύθυνση Ενεργειακών Πολιτικών και Ενεργειακής Αποδοτικότητας του ΥΠΙΕΝ και να τηρεί τα παραστατικά των σχετικών δαπανών, την έκθεση μηχανικού και αποδεικτικό αποστολής αυτής.

Άρθρο 3

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 117 του ν. 4549/2018, τα συναφή με την εξοικονόμηση νερού στοιχεία ενεργητικού είναι:

α. από την κατηγορία «Κτίρια κατασκευές εγκαταστάσεις...» του Πίνακα του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 τα εξής:

- εγκαταστάσεις συστημάτων συλλογής και χρήσης όμβριων υδάτων
- εγκαταστάσεις συστημάτων διαχείρισης υγρών αποβλήτων με σκοπό την επαναχρησιμοποίηση/ανακύκλωσή τους
- εγκαταστάσεις συστημάτων ποιοτικής αναβάθμισης νερού με σκοπό την εξοικονόμηση
- κατασκευή / αντικατάσταση δικτύων μεταφοράς νερού με σκοπό τη μείωση διαρροών (ή την εξοικονόμηση) νερού
- οποιαδήποτε άλλη εγκατάσταση εξυπηρετεί το σκοπό της εξοικονόμησης νερού

β. από την κατηγορία «Μηχανήματα εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικό»

- μηχανολογικός ή άλλος εξοπλισμός ο οποίος συμβάλλει στην εξοικονόμηση νερού ή συνδέεται με τις εγκαταστάσεις της παραγράφου 1α.

- συστήματα ελέγχου και μείωσης των διαρροών.

γ. από την κατηγορία «Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό» του Πίνακα του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, εξοπλισμός ο οποίος συμβάλλει στην εξοικονόμηση νερού ή συνδέεται με τις παραγράφους 1α και 1β.

δ. λοιπές παρεμβάσεις εξοικονόμησης νερού σε αντικατάσταση υφιστάμενων συστημάτων που βελτιώνονται μέσω της τεχνικής έκθεσης εργασιών της παραγράφου 2.

2. Η υλοποίηση των έργων / παρεμβάσεων εξοικονόμησης του νερού βελτιώνεται μέσω τεχνικής έκθεσης εργασιών που υπογράφεται από μηχανικό, γεωτεχνικό ή περιβαλλοντολόγο και το νόμιμο εκπρόσωπο της δραστηριότητας, η οποία περιγράφει τα τεχνολογικά χαρακτηριστικά των συστημάτων που εγκαθίστανται ή αναβαθμίζονται και τεκμηριώνει την εξοικονόμηση νερού. Η τεχνική έκθεση εργασιών τηρείται με τα παραστατικά των σχετικών δαπανών. Από την ημερομηνία υπογραφής της τεχνικής έκθεσης εργασιών, οι σχετικές δαπάνες χαρακτηρίζονται ως υπαγόμενες στις διατάξεις της παρούσα απόφασης.

Άρθρο 4

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή του ν. 4549/2018 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από τις 14.6.2018 και εφεξής.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Β' 5597/12.12.2018).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Η κατά νόμο υποχρεωτικότητα της διενέργειας αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς της κινητής και ακίνητης περιουσίας της επιχειρήσεως, δεν συνεπάγεται δυνατότητα της φορολογικής Αρχής να αφαιρεί από τα έσοδα αυτά, ποσά αντιστοιχούντα σε μη εμφανιζόμενες στα βιβλία των επιχειρήσεων αποσβέσεις.

(Συμβ. της Επικρατείας 2556/2018)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 24 Ν. 4172/2013

Αποσβέσεις.- Με την παρ. 1 του άρθρου 24 καθορίζεται ο κανόνας ότι ο δικαιούχος διενέργειας αποσβέσεων των στοιχείων του ενεργητικού είναι καταρχήν ο ιδιοκτήτης των πάγιων στοιχείων με εξαίρεση την περίπτωση της χρηματοοικονομικής μίσθωσης, όπου την απόσβεση διενεργεί

ο μισθωτής του παγίου στοιχείου. Με την παρ. 2 του άρθρου αυτού περιγράφονται λεπτομερώς τα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται, για να υφίσταται ο όρος της χρηματοοικονομικής μίσθωσης, έτσι ώστε να υπάρξει δυνατότητα έκπτωσης των αποσβέσεων στοιχείων ενεργητικού από το μισθωτή.

Στην παρ. 3 περιγράφονται τα πάγια στοιχεία ενεργητικού που δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Με την παρ. 4 προσδιορίζονται οι ετήσιοι συντελεστές απόσβεσης ανά κατηγορία παγίου στοιχείου. Ειδικά, για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα προβλέπεται ότι ο συντελεστής απόσβεσης είναι δέκα τοις εκατό (10%), εκτός από τις περιπτώσεις όπου προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία οικονομική διάρκεια ζωής δικαιώματος διαφορετική από δέκα έτη. Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ηλίκο «1 δια έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Με την παρ. 5 καθορίζεται το ποσοστό απόσβεσης όλων των παγίων με βάση το χρόνο λειτουργίας ή χρήσης τους.

Με την παρ. 6 καθορίζεται ότι η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από το φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

Με την παρ. 7 οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 14 Ν. 4646/2019

Η υφιστάμενη διάταξη του άρθρου 24 ΚΦΕ περιλαμβάνει την έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης, όπως αυτή ορίζεται βάσει των ΕΛΠ και μόνο. Με την ενσωμάτωση της προτεινόμενης διάταξης της παραγράφου 1, η έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης θα εναρμονίζεται τόσο με τα ΕΛΠ όσο και με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, αναλόγως του λογιστικού πλαισίου που ακολουθεί η κάθε νομική οντότητα.

Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 2 εισάγονται νέες κατηγορίες ενεργητικού επιχείρησης για τα οχήματα μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂/Km (σύμφωνα με τον Ευρωπαϊκό Κανονισμό Regulation (EU) 2019/631), όσον αφορά τα οχήματα μεταφοράς ατόμων, εμπορευμάτων και μέσων μαζικής μεταφοράς. Επιπλέον, εισάγονται νέοι αυξημένοι συντελεστές απόσβεσης ξεχωριστοί για οχήματα με μηδενικούς ρύπους ή χαμηλών ρύπων έως 50 g CO₂/Km, προκειμένου να ενισχυθεί η αγορά μη ρυπογόνων οχημάτων.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8 Ν. 4710/2020

Με το άρθρο 8, με το οποίο προτείνεται η αντικατάσταση της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Α'167), επέρχονται τροποποιήσεις στο πρώτο, το τρίτο και το πέμπτο εδάφιο και στον πίνακα, προστίθεται νέο εδάφιο μετά τον πίνακα, και προστίθενται εδάφια στο τέλος της παρ. 4. Με τις τροποποιήσεις αυτές ορίζονται τα ακόλουθα:

- Εισάγεται νέος αυξημένος συντελεστής φορολογικής απόσβεσης 100% για τις κατασκευές και εγκαταστάσεις φόρτισης μη ρυπογόνων οχημάτων, με σκοπό να επιταχυνθεί η ανάπτυξη των υποδομών φόρτισης.

- Επιπλέον, αυξάνονται οι ετήσιοι συντελεστές φορολογικής απόσβεσης, από είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) σε πενήντα τοις εκατό (50%) για οχήματα μηδενικών ρύπων και από είκοσι τοις εκατό (20%) σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για οχήματα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ.. Για τα μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ρύπων, ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης αυξάνεται από είκοσι τοις εκατό (20%) σε πενήντα τοις εκατό (50%) και για τα μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. από δεκαπέντε τοις εκατό (15%) σε είκοσι

πέντε τοις εκατό (25%).

- Για τα μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων, ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης αυξάνεται από δεκαπέντε τοις εκατό (15%) σε πενήντα τοις εκατό (50%) και για τα μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. από δέκα τοις εκατό (10%) σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που προβλέπεται συντελεστής φορολογικής απόσβεσης πενήντα τοις εκατό (50%) ή εκατό τοις εκατό (100%), η επιχείρηση δικαιούται να χρησιμοποιήσει χαμηλότερο σταθερό συντελεστή για όλα τα έτη απόσβεσης.

- Επιπλέον, αυξάνεται από τριάντα τοις εκατό (30%) σε πενήντα τοις εκατό (50%) η προσαυξημένη έκπτωση που χορηγείται στις επιχειρήσεις από τα ακαθάριστα έσοδά τους για τη δαπάνη αγοράς εταιρικού ηλεκτρικού οχήματος μηδενικών ρύπων και λιανικής τιμής προ φόρων έως σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, πέραν της έκπτωσης της ίδιας της δαπάνης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της. Το ύψος της προσαυξημένης έκπτωσης ανέρχεται στο είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για το υπερβάλλον του ανωτέρου ορίου ποσόν. Τα ανωτέρω ποσοστά ανέρχονται σε τριάντα τοις εκατό (30%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) όταν η δαπάνη αφορά σε όχημα χαμηλών ρύπων 50 γρ. CO₂/χλμ.. Το κίνητρο αυτό δίνεται προκειμένου να ενισχυθεί η αγορά μη ρυπογόνων οχημάτων.

Ειδικά για την προώθηση της ηλεκτροκίνησης και των «καθαρών» μετακινήσεων στα νησιά και για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και από 1.1.2021 αντίστοιχα, η ανωτέρω προσαυξημένη έκπτωση για δαπάνη απόσβεσης εταιρικού επιβατικού ηλεκτρικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων και λιανικής τιμής προ φόρων έως σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, ανέρχεται στο εβδομήντα πέντε (75%) και στο τριάντα πέντε (35%) για το υπερβάλλον ποσόν. Για τα εταιρικά επιβατικά οχήματα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ., οι προσαυξημένες εκπτώσεις ανέρχονται στο 35% και 20% αντίστοιχα.

Επισημαίνεται, επίσης, ότι η ενωσιακή νομική βάση χορήγησης των ενισχύσεων που προκύπτουν κατ' εφαρμογή του κινήτρου για την προώθηση της ηλεκτροκίνησης και των «καθαρών» μετακινήσεων στα νησιά είναι ο Κανονισμός (ΕΕ) υπ' αρ. 1407/2013 της Επιτροπής της 18ης Δεκεμβρίου 2013 (L 352) σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (Κανονισμός de minimis). Κατά συνέπεια, η χορήγηση των εν λόγω ενισχύσεων τελεί υπό την επιφύλαξη πλήρωσης των προϋποθέσεων του Κανονισμού αυτού, ιδίως αλλά όχι μόνο της μη υπέρβασης του προβλεπόμενου ανώτατου ύψους ενίσχυσης de minimis σε κυλιόμενη περίοδο τριών ετών και των κανόνων σώρευσης. Αυτό συνεπάγεται ότι, σε περίπτωση που η ωφέλεια που προκύπτει για τη δικαιούχο επιχείρηση, κατ' εφαρμογή των ως άνω κινήτρων, υπερβαίνει το ανώτατο όριο που προβλέπει ο εν λόγω Κανονισμός, αυτή θα περιορίζεται αναλόγως, προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρηση των προϋποθέσεών του. Επιπλέον, εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του Κανονισμού, η επιχείρηση δεν θα δικαιούται ενίσχυσης.

Όσον αφορά στις ενισχύσεις, παρέχεται εξουσιοδότηση στους Υπουργούς Οικονομικών και Περιβάλλοντος και Ενέργειας και στους κατά περίπτωση συναρμόδιους Υπουργούς και στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων όπως, με απόφασή τους, προσδιορίσουν τη διαδικασία, τους όρους, τη διάρκεια, τις προϋποθέσεις χορήγησης, τη διαδικασία ελέγχου τους, τις αρμόδιες Υπηρεσίες, τις υποχρεώσεις των δικαιούχων, τη διαδικασία και τις προϋποθέσεις ανάκτησης των ενισχύσεων σε περίπτωση εκ των υστέρων διαπίστωσης μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικό με την εφαρμογή του εν λόγω κινήτρου. Παρέχεται, επίσης, εξουσιοδότηση για τη δυνατότητα με όμοια απόφαση να περιοριστεί το ύψος της προκύπτουσας ενίσχυσης, σε συμμόρφωση με τον εν λόγω Κανονισμό.

Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 24, όπως τροποποιούνται με το άρθρο 8, με εξαίρεση τις

διατάξεις του έκτου, έβδομου και όγδοου εδαφίου, όπως εισάγονται με το παρόν, εφαρμόζονται για πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2020 και 2021, όπως προβλέπεται και στο άρθρο 11 για την έναρξη ισχύος των τροποποιήσεων του Κ.Φ.Ε.. Ειδικά οι διατάξεις του έκτου, έβδομου και όγδοου εδαφίου, όπως εισάγονται με το παρόν, εφαρμόζονται για πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2020 και 2021, όπως προβλέπεται και στο άρθρο 11.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 32 Ν. 4819/2021

Με την προτεινόμενη ρύθμιση διασφαλίζεται η συμμόρφωση με την παρ. 11 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2008/98/ΕΚ και λαμβάνονται μέτρα για τη ρύθμιση των ζητημάτων φορολογικών αποσβέσεων για το κόστος αναβάθμισης των Κ.Δ.Α.Υ.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1073/31.3.2015.- Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 246)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Γ 1079455/22.5.2014.- Διενέργεια αποσβέσεων πάγιων στοιχείων έως 31.12.13 νέας επιχείρησης παραγωγής πορτοκαλιών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 254)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1013/21.1.2016.- Αποσβέσεις κοινωνίας Αστικού Δικαίου εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων διαμερισμάτων. Κοινοποίηση της 22/2014 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 255)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1063913/8.5.2015.- Υπολογισμός αποσβέσεων επί της άυλης αξίας των αδειών κυκλοφορίας Φορτηγών Δημοσίας Χρήσης μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 255)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1211/22.9.2015.- Διενέργεια αποσβέσεων επί της αξίας των Φορτηγών Δημοσίας Χρήσης (Φ.Δ.Χ.) αυτοκινήτων (οχημάτων), όπως αυτή προσδιορίστηκε από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 7 του ν.3887/2010.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 257)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1079/22.6.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με τον χρόνο έναρξης διενέργειας αποσβέσεων στα άυλα στοιχεία, τα δικαιώματα και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 258)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1118027/29.7.2016.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη διενέργεια αποσβέσεων στα άυλα στοιχεία και δικαιώματα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 258)

ΕΓΚ. ΔΕΑΦ Β 1095090/21.6.2016.- Διαχωρισμός της αξίας κτήσης του οικοπέδου από την αξία του κτίσματος, κατά τη διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 259)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1111/18.7.2016.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 24 και 30 του ν. 4386/2016 (ΦΕΚ Α' 83). (Ρυθμίσεις για τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς και τους Ειδικούς Λογαριασμούς Κονδυλίων Έρευνας των ερευνητικών και τεχνολογικών φορέων και των Α.Ε.Ι.)

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 260)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1168150/17.11.2016.- Συντελεστής απόσβεσης αιολικών πάρκων και φωτοβολταϊκών μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 262)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1082935/25.5.2016.- Απόσβεση παγίων περιουσιακών στοιχείων με αποσβέσιμη αξία μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 263)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1014217/30.1.2017.- Φορολογική μεταχείριση της αξίας των μηχανημάτων που χρησιμεύει επιχείρηση σε πελάτες της, με βάση τις διατάξεις του ν. 2238/1994.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 263)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1023/12.2.2018.- Διευκρινίσεις σχετικά με τις φορολογικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιχείρησης που έχουν αποκτηθεί συνεπεία μεταβίβασης αυτής στο πλαίσιο εξυγίανσής της.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 264)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2080/16.5.2019.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 5 του άρθρου 115 του ν.4549/2018, αναφορικά με τη διενέργεια αποσβέσεων σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 266)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2134/09.7.2019.- Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1073/2015 εγκυκλίου αναφορικά με την απόσβεση των δαπανών ανάπτυξης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 268)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2110/21.5.2021.- Διενέργεια αποσβέσεων και φορολογική αντιμετώπιση δαπανών και ασφαλιστικών εισφορών πληττόμενων από την πανδημία COVID-19 επιχειρήσεων.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 195)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2206/24.12.2020.- Παροχή οδηγιών σχετικά με τη διενέργεια αποσβέσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τα άρθρα 14 και 78 του ν. 4646/2019 (Α' 201) και του άρθρου 8 του ν. 4710/2020 (Α' 142).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 234)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2175/8.9.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 21, 32, 79 παρ. 2, 3, 4, 80 παρ. 2, 92 παρ. 2, 3, 4, 106, 107, 129 παρ. 2, 139 και 173 του ν. 4819/18.7.2021 (Α' 129).

Σας κοινοποιούμε συνημμένα τις διατάξεις των άρθρων 21, 32, 79 παρ. 2,3,4, 80 παρ.2, 92 παρ. 2, 3, 4, 106, 107, 129 παρ. 2, 139 και 173 του ν. 4819/2021 (Α' 129) «Ολοκληρωμένο πλαίσιο για τη διαχείριση των αποβλήτων - Ενσωμάτωση των Οδηγιών 2018/ 851 και 2018/852 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 30ής Μαΐου 2018 για την τροποποίηση της Οδηγίας 2008/98/ΕΚ περί αποβλήτων και της Οδηγίας 94/62/ΕΚ περί συσκευασιών και απορριμμάτων συσκευασιών, πλαίσιο οργάνωσης του Ελληνικού Οργανισμού Ανακύκλωσης, διατάξεις για τα πλαστικά προϊόντα και την προστασία του φυσικού περιβάλλοντος, χωροταξικές - πολεοδομικές, ενεργειακές και συναφείς επείγουσες ρυθμίσεις», και παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑΒΑΘΜΙΣΗΣ Κ.Δ.Α.Υ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 32 αντικαθίσταται η περ. α' της παρ. 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, με σκοπό τη συμμόρφωση με την παρ. 11 του άρθρου 1 της Οδηγίας (ΕΕ) 2018/851, και λαμβάνονται μέτρα για τη ρύθμιση φορολογικών αποσβέσεων για το κόστος αναβάθμισης των Κέντρων Διαλογής Ανακυκλώσιμων Υλικών με αποτέλεσμα τα οικονομικά κίνητρα που θεσπίστηκαν για την εξοικονόμηση νερού και τη βελτίωση της ενεργειακής απόδοσης να καταλαμβάνουν και το κόστος που είναι συναφές με την αναβάθμιση των Κ.Δ.Α.Υ. Η παρ. 10, μετά την αντικατάστασή της με τις διατάξεις του άρθρου 32, διαμορφώνεται ως εξής:

«10.α. Το κόστος που είναι συναφές με την αναβάθμιση των Κέντρων Διαλογής Ανακυκλώσιμων Υλικών (ΚΔΑΥ), με την ενεργειακή απόδοση ή την εξοικονόμηση νερού, αποσβέννεται με τους συντελεστές του πίνακα της παρ. 4, προσαυξημένους κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Σε περίπτωση που ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης είναι ανώτερος του δέκα τοις εκατό (10%), ο προσαυξημένος συντελεστής δεν δύναται να υπερβαίνει τις δέκα (10) ποσοστιαίες μονάδες.

β. Η περ. α' δεν καταλαμβάνει τις κατηγορίες ενεργητικού επιχειρήσης σχετικές με: «Αεροσκάφη, σιδηροδρομικούς συρμούς, πλοία και σκάφη», «Μέσα μεταφοράς ατόμων» και «Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων».

γ. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι, οι διαδικασίες, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας.».

Οι τροποποιηθείσες κατά τα ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 23.7.2021.

ΑΡΘΡΟ 25

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25 Ν. 4172/2013

Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων.- Με το άρθρο 25 παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα επιλογής της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων, με την επιφύλαξη βέβαια ότι κατόπιν επιλογής μίας μεθόδου αποτίμησης δεν υπάρχει η δυνατότητα αλλαγής της για τα επόμενα τέσσερα έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η εφαρμοσθείσα μέθοδος.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1075/8.6.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 4172/2013 για την αποτίμηση των αποθεμάτων και των ημικατεργασμένων προϊόντων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 269)

ΑΡΘΡΟ 26

ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

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

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

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά⁽¹⁾ των μετόχων ή εταιρών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

- α)** καταστεί εισπράξιμη ή
- β)** διαγραφεί.

(1) Η λέξη «κατά» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

4.α.⁽¹⁾ Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου, και
- έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμον ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

β. Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύναται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από τον χρόνο κατά τον οποίο κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α' της παρούσας και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης.

γ. Απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύναται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων της υποπερίπτωσης (iii) της περίπτωσης α' της παρούσας. Στην περίπτωση και κατά το μέρος που δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το σχετικό ποσό της διαγραφής της απαίτησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22.

Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις

(1) Η παράγραφος 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 του ν. 4646/2019 και ισχύει για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά σύμφωνα με την παράγραφο 13 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 ισχύουν για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο δημιουργήθηκε η απαίτηση. Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται και στην περίπτωση που έχει ήδη σχηματισθεί πρόβλεψη μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

« 4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.»

σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων.

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

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

8.⁽¹⁾ Στις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας «Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.» (Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.) παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις τους, ποσοστού με κλίμακα ενάμισι τοις εκατό (1,5%) για αξίες μέχρι 500.000 ευρώ και ένα τοις εκατό (1%) για αξίες από 500.001 έως 1.000.000 ευρώ, ως ποσό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων.

Για τον υπολογισμό της ως άνω έκπτωσης δεν προσμετρώνται οι πραγματοποιούμενες πωλήσεις από τυχερά παίγνια μέσω παιγνιομηχανημάτων που αδειοδοτήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4002/2011 (Α' 180).

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26 Ν. 4172/2013

Επισφαλείς απαιτήσεις. - Με τις παραγράφους 1 έως και 4 του άρθρου 26 εισάγεται νέος κανόνας για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής αυτών επί τη βάση του χρόνου κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες και ανάλογα με το ποσό της απαίτησης.

Έτσι για ποσά απαιτήσεων μέχρι χίλια (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη για το εκατό τοις εκατό (100%) της απαίτησης, εφόσον έχει αναλάβει τις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπραξης της εν λόγω απαίτησης. Η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο για τη διασφάλιση δικαιώματος εισπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση εισπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την εισπραξη,

(1) Η παράγραφος 8 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ν. 4328/2015, στη συνέχεια καταργήθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Δ.12 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του νόμου 4336/2015 για να προστεθεί εκ νέου με την παράγραφο 1 του άρθρου 234 του ν. 4610/2019 (ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2018 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου).

αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Τέτοιο μέσο δεν είναι απαραίτητα η άσκηση ένδικου βοηθήματος με τη στενή έννοια του όρου, αλλά μπορεί να είναι και η κατάθεση διαταγής πληρωμής, η σφράγιση μίας επιταγής κ.α Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας κρίνεται ad hoc με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες.

Για τα ποσά άνω των χιλίων (1.000) ευρώ προβλέπεται ο κλιμακωτός σχηματισμός προβλέψεων σε ποσοστό πενήντα (50%), εβδομήντα (70%) και εκατό τοις εκατό (100%) ανάλογα με τη χρονική διάρκεια που παραμένουν ανείσπρακτες οι επισφαλείς απαιτήσεις.

Στην παράγραφο 3 προβλέπονται οι περιπτώσεις ανάκτησης της πρόβλεψης με τη μεταφορά της στα κέρδη της επιχείρησης και στην παράγραφο 4 ορίζονται σωρευτικά οι προϋποθέσεις για τη διαγραφή της απαίτησης για φορολογικούς σκοπούς.

Τέλος, με τις παραγράφους 5 έως και 7 ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ποσού της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων για τις τράπεζες, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, αντίστοιχα, ο οποίος διατηρεί το ισχύον για τις επιχειρήσεις αυτές καθεστώς σχηματισμού προβλέψεων για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 Ν. 4646/2019

Με τις προτεινόμενες διατάξεις αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 26 του ΚΦΕ και προστίθενται δύο νέες περιπτώσεις β' και γ'. Με τη νέα περίπτωση β' δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να προβαίνουν σε άμεση διαγραφή απαιτήσεων κατά οφειλετών τους μικρής αξίας, χωρίς να απαιτείται να έχει σχηματιστεί προηγούμενως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων και συνεπώς ανεξάρτητα αν έχουν αναληφθεί ή μη οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξής τους. Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το επιπλέον ποσό πέραν της σχηματισθείσας πρόβλεψης δύναται να διαγραφεί, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους. Η διάταξη αυτή κρίνεται αναγκαία διότι η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών (π.χ. σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ.) για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης καθιστά πρακτικά αδύνατο τον σχηματισμό πρόβλεψης για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μικρής αξίας λόγω του κόστους που αυτή συνεπάγεται. Διευκρινίζεται ότι οι προτεινόμενες διατάξεις εφαρμόζονται τόσο στις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία όσο και σε εκείνες που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Με τη νέα περίπτωση γ' διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις της υποπερίπτωσης (iii) της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 26 δεν εφαρμόζονται για απαιτήσεις που διαγράφονται για φορολογικούς σκοπούς στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του εάν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη. Σε περίπτωση που δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το ποσό της διαγραφείσας απαίτησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22, ενώ, σε περίπτωση που έχει σχηματισθεί πρόβλεψη και το ποσό της διαγραφής υπερβαίνει το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης, το ποσό της ήδη σχηματισθείσας πρόβλεψης δεν αναγνωρίζεται εκ νέου για φορολογικούς σκοπούς.

Οι παραπάνω ρυθμίσεις θα ισχύουν για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετά ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο δημιουργήθηκε η απαίτηση. Για λόγους ομοιόμορφης αντιμετώπισης των περιπτώσεων για τις οποίες έχει ήδη σχηματισθεί πρόβλεψη μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας, προβλέπεται, ως μεταβατική διάταξη, να καταλαμβάνονται και οι περιπτώσεις αυτές από το πεδίο εφαρμογής της.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26 Ν. 4172/2013

Συμφώνως προς την προτεινόμενη ρύθμιση, για την αναγνώριση της έκπτωσης του ποσού της πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων άνω των χιλίων ευρώ, οι οποίες δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα μηνών, θα πρέπει να «έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης». Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, πρέπει να αναφερθούν, έστω και ενδεικτικώς, ποιες είναι οι «κατάλληλες ενέργειες» που διασφαλίζουν την είσπραξη της απαίτησης, αλλά και την έκπτωση της αντίστοιχης πρόβλεψης.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1056/2.3.2015.- Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 275)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1120/15.6.2015.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν.4328/2015 περί τροποποίησης των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 280)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1170/30.7.2015.- Έκπτωση επισφαλών απαιτήσεων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων λόγω της πτώχευσης αλλοδαπών τουριστικών πρακτορείων το έτος 2014.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 282)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1217/24.9.2015.- Κοινοποίηση διατάξεων του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α94) που αφορούν σε τροποποίηση του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 283)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1137110/21.10.2015.- Πρόσθετες διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1056/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τον φορολογικό χειρισμό του υπόλοιπου του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 283)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1080/9.6.2017.- Διευκρινίσεις αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του ν.4172/2013 σε περίπτωση κήρυξης του οφειλέτη σε πτώχευση ή υπαγωγής αυτού σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 284)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2087/23.5.2019.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 234 του ν.4610/2019 σχετικά με τον υπολογισμό επισφαλών απαιτήσεων των πρακτορείων του Ο.Π.Α.Π. ΑΕ.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 284)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2205/24.12.2020.- Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως ισχύει μετά την τροποποίηση

της με το άρθρο 15 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201), για τη φορολογική μεταχείριση των επισφαλών απαιτήσεων.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 245)

ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ

(1) Το άρθρο 27 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 125 του Ν. 4831/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.9.2021 σύμφωνα με το άρθρο 155 του ίδιου νόμου. Το άρθρο όπως ίσχυε πριν την διαμόρφωσή του είχε ως εξής:

«1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

2. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α, γ και δ του άρθρου 45 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

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 διαχείρισή 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, ανεξάρτητα από τον χρόνο λογιστικής από αναγνώριση των οικείων περιουσιακών στοιχείων. 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, εφαρμοζόμενης 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 την 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 αντλιογίζεται 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.

4. Ζημιές που προκύπτουν στην αλλοδαπή από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν δύναται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση τις ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτουν σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν απαλλάσσονται.

5. Σε περίπτωση που μεταβληθεί ή άμεση ή έμμεση συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου σε ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα άνω του ποσοστού τριάντα τρία τοις εκατό (33%) εντός ενός φορολογικού έτους και παράλληλα γίνει, μέσα στο ίδιο ή/και το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό που συντελέστηκε η μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, αλλαγή της δραστηριότητας της εταιρείας στην οποία αποκτάται η συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου, σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) του κύκλου εργασιών της σε σχέση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος από τη μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν έχουν εφαρμογή.»

1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

2. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περ. α', γ' και δ' του άρθρου 45 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

3.α. Η χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου η οποία προκύπτει για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στις παρ. 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 διαχείρισή 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, ανεξάρτητα από τον χρόνο λογιστικής από αναγνώριση των οικείων περιουσιακών στοιχείων. 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 παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 26, οι οποίες αφορούν διαγραφές χρέους ή μεταβιβάσεις κατά τα οριζόμενα στην περ. 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 περ. α', οπότε και μετατρέπονται σε χρεωστικές διαφορές, εφαρμοζομένης της περ. α' της παρούσας παραγράφου.

γ. Το συνολικό ποσό της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς της περ. α', καθώς και της προσωρινής διαφοράς της περ. β' της παρούσας παραγράφου δεν θα υπερβαίνει το ποσό των αναφερομένων στην περ. γ' της παρ. 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 αντिलογίζεται 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.

3Α. Για τα νομικά πρόσωπα των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 26, η χρεωστική διαφορά της παρ. 2 εκπίπτει κατά προτεραιότητα έναντι της χρεωστικής διαφοράς της παρ. 3. Το ποσό της ετήσιας έκπτωσης της χρεωστικής διαφοράς της παρ. 3 περιορίζεται στο ποσό των κερδών που προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις του παρόντος πριν από την έκπτωση αυτών των χρεωστικών διαφορών και μετά την έκπτωση της χρεωστικής διαφοράς της παρ. 2. Το υπολειπόμενο ποσό ετήσιας έκπτωσης που δεν συμψηφίστηκε, μεταφέρεται προς έκπτωση σε επόμενα φορολογικά έτη της χρονικής περιόδου που προβλέπεται στην παρ. 3, στα οποία θα απομένει υπόλοιπο κερδών μετά την ετήσια έκπτωση των χρεωστικών διαφορών των παρ. 2 και 3 που αντιστοιχούν στα έτη αυτά. Στη σειρά έκπτωσης των μεταφερόμενων ποσών προηγούνται τα παλαιότερα υπόλοιπα χρεωστικής διαφοράς έναντι των νεότερων. Αν στο τέλος της εικοσαετούς περιόδου απόσβεσης απομένουν υπόλοιπα που δεν έχουν συμψηφιστεί, αυτά αποτελούν ζημία που υπόκειται στον κανόνα της πενταετούς μεταφοράς της παρ. 1.

Η παρούσα εφαρμόζεται από 1η.1.2021 και αφορά χρεωστικές διαφορές της παρ. 3 που έχουν προκύψει από την 1η.1.2016.

4. Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση τις ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτουν σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν απαλλάσσονται.

5. Σε περίπτωση που μεταβληθεί η άμεση ή έμμεση συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου σε ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα άνω του ποσοστού τριάντα τρία τοις εκατό (33%) εντός ενός φορολογικού έτους και παράλληλα γίνει, μέσα στο ίδιο ή/και το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό που συντελέστηκε η μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, αλλαγή της δραστηριότητας της εταιρείας στην οποία αποκτάται η συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου, σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%)

του κύκλου εργασιών της σε σχέση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος από τη μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, οι διατάξεις της παρ. 1 δεν έχουν εφαρμογή.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Συμψηφισμός ζημίας επί συγχωνεύσεως Α.Ε. από άλλη εταιρεία.- Επί συγχωνεύσεως ανώνυμης εταιρείας από άλλη, η απορροφώσα δεν μπορεί να μεταφέρει προς συμψηφισμό τη ζημία της απορροφηθείσας, αδιαφόρως εάν εξομοιούται κατά τον νόμο με καθολικό διάδοχο αυτής, ενώ, αντιθέτως, μπορεί να μεταφέρει προς συμψηφισμό δική της ζημία (της απορροφώσας). Περαιτέρω, και μεν, στη συνέχεια, με τον ν. 2166/1993 προβλέφθηκε η δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας της απορροφώμενης εταιρείας στη νέα εταιρεία, πλην η ρύθμιση αυτή καταργήθηκε με το ν. 2386/1996. Συνεπώς, η κατάργηση του δικαιώματος αυτού για μεταφορά της ζημίας της απορροφώμενης εταιρείας στα επόμενα πέντε έτη αναφέρεται μόνο στο δικαίωμα των απορροφώμενων εταιρειών και όχι στο δικαίωμα των απορροφωσών, το οποίο διατηρήθηκε

(Συμβ. της Επικράτειας 751/2018)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27 Ν. 4172/2013

Μεταφορά ζημιών.- Στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 προβλέπεται το ο δικαίωμα μεταφοράς ζημίας σε πέντε φορολογικά έτη, προκειμένου να συμψηφιστεί με μελλοντικά επιχειρηματικά κέρδη.

Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου περιλαμβάνεται η σχετική διάταξη του ν.4046/2012 σχετικά με την έκπτωση της χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε σε βάρος των επιχειρήσεων κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής της στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου καθιερώνεται ο κανόνας της απαγόρευσης συμψηφισμού του αρνητικού στοιχείου εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή με επιχειρηματικά κέρδη που προκύπτουν στην ημεδαπή, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. ή χώρα του Ε.Ο.Χ και δεν υπάρχει πρόβλεψη σε κάποια συνθήκη αποφυγής διπλής φορολόγησης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζονται οι περιπτώσεις όπου παύουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί μεταφοράς ζημίας τόσο για τις ζημίες του διανυόμενου φορολογικού έτους όσο και αυτών της προηγούμενης πενταετίας, σε περίπτωση που μεταβληθεί η ιδιοκτησία της εταιρείας σε ποσοστό άνω του τριάντα τοις εκατό (30%), προκειμένου να αποφευχθεί καταστρατήγηση της διάταξης για τη μεταφορά ζημιών. Ο φορολογούμενος στην περίπτωση αυτή φέρει το βάρος της απόδειξης ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε για επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 125 Ν. 4831/2021

Στόχος του σχεδίου τροποποίησης είναι να διευκολύνει τις σημαντικές πρωτοβουλίες απομόχλευσης που αναλαμβάνουν τα ελληνικά πιστωτικά ιδρύματα, στο πλαίσιο της προσπάθειας τους για μείωση των μη εξυπηρετούμενων δανείων (ΜΕΔ), που συνεχίζει να αποτελεί πρωταρχική εποπτική προτεραιότητα. Ο στόχος αυτός επισημαίνεται και στη σχετική γνώμη της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας της 29ης Ιουλίου 2021 σχετικά με τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ελληνικών πιστωτικών ιδρυμάτων (CON/2021/25).

Ειδικότερα, με την προτεινόμενη διάταξη παρέχεται η δυνατότητα μετακύλισης τυχόν μη

συμψηφισθέντων ποσών χρεωστικής διαφοράς λόγω μη επάρκειας φορολογικών κερδών σε επόμενο φορολογικό έτος (σε κάθε περίπτωση, εντός της αντίστοιχης εικοσαετούς περιόδου απόσβεσης), στο οποίο θα υπάρχει επάρκεια φορολογικών κερδών.

Σε περίπτωση που και τα φορολογικά κέρδη της εικοσαετούς περιόδου δεν επαρκούν για τον πλήρη συμψηφισμό των μεταφερόμενων αυτών ποσών, τυχόν υπόλοιπο τους λογίζεται ως φορολογική ζημιά κατά το εικοστό έτος της περιόδου και υπόκειται στον κανόνα μεταφοράς της παρ. 1 του άρθρου 27. Στην προτεινόμενη ρύθμιση θεσπίζεται η εξής σειρά προτεραιότητας: σε κάθε έτος συμψηφίζεται πρώτα η ετήσια απόσβεση της χρεωστικής διαφοράς από το PSI, στη συνέχεια η ετήσια απόσβεση της χρεωστικής διαφοράς από διαγραφές ή μεταβιβάσεις δανείων και πιστώσεων και μετά τυχόν μη συμψηφισθέντα σε προηγούμενα έτη υπόλοιπα της τελευταίας αυτής χρεωστικής διαφοράς, με τα προγενέστερα υπόλοιπα να προηγούνται των μεταγενέστερων. Ακολουθεί ο συμψηφισμός των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών.

Επισημαίνεται ότι η προτεινόμενη διάταξη δεν επηρεάζει τον ρυθμό εποπτικής απόσβεσης της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης (ΑΦΑ), ούτε αναδρομικά αλλά ούτε και μελλοντικά, ήτοι η ΑΦΑ θα συνεχίσει να αποσβένεται σε σταθερή βάση (1/20 ετησίως), σε σχέση τόσο με προηγούμενες, όσο και με μελλοντικές διαθέσεις ΜΕΔ.

Σε αυτό το πλαίσιο, στόχος της προτεινόμενης τροποποίησης είναι να αποφευχθεί μια σημαντική εφάπαξ απομείωση της ΑΦΑ, ως αποτέλεσμα της φορολογικής απόσβεσης των συσσωρευμένων ζημιών δανείων (που σχετίζονται με επιταχυνόμενες πωλήσεις ΜΕΔ) πριν από τα αρχικά σχέδια των τραπεζών. Τούτο μπορεί να επιτευχθεί επιτρέποντας μια πιο ευέλικτη φορολογική χρήση των ζημιών από δάνεια εντός της περιόδου απόσβεσης των είκοσι ετών (δηλαδή «επιβράδυνση» της φορολογικής έκπτωσης), χωρίς αυτό να συνεπάγεται αντίστοιχη αναβολή της κανονιστικής απόσβεσης ΑΦΑ.

Επιπροσθέτως, διευκρινίζεται ότι, η προτεινόμενη διάταξη εφαρμόζεται από 1ης.1.2021 και αφορά χρεωστικές διαφορές που έχουν προκύψει από 1ης.1.2016. Ωστόσο, τούτο δεν συνεπάγεται αναδρομική εφαρμογή από το 2016, αλλά σημαίνει ότι, από 1.1.2021 και μετά, οι υπολογισμοί για την εφαρμογή της προτεινόμενης διάταξης θα καλύπτουν και τα εναπομείναντα εικοστά των χρεωστικών διαφορών που αφορούν πωλήσεις/διαγραφές που έχουν προκύψει μεταξύ 2016 και 2020 και θα συνεχίσουν να αποσβένονται και μετά τις 1.1.2021. Συνεπώς, η προτεινόμενη τροποποίηση, σε καμία περίπτωση, δεν θα επιφέρει μεταβολές στις φορολογικές δηλώσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων που αφορούν προηγούμενα έτη (πριν το 2021).

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη παράγραφο 3 ορίζεται ότι «ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε ή χώρες Ε.Ο.Χ. και δεν υπάρχει πρόβλεψη σε κάποια συνθήκη περί διπλής φορολόγησης». Η ρύθμιση χρήζει ακριβέστερου προσδιορισμού του εννοιολογικού και ρυθμιστικού της περιεχομένου.

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται ότι «εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά [ζημίας] σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς

ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή». Επισημαίνεται, συναφώς, ότι το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας για συμψηφισμό με κέρδη επομένων ετών συνδέεται αμέσως με τη φοροδοτική ικανότητα της επιχείρησης. Στο πλαίσιο αυτό επισημαίνεται ότι τυχόν καταχρηστικές ενέργειες τρίτων ως προς τη διοίκηση της ανώνυμης εταιρείας προσώπων, όπως οι μέτοχοί της, που διενεργούνται με σκοπό τη φοροαποφυγή, δεν συνιστούν επαρκές έρεισμα, στο πλαίσιο της αρχής της αναλογικότητας, για την επιβολή βαρύτερης φορολογίας στην εταιρεία, όπως, επίσης, και ότι υφίσταται προβληματισμός ως προς τον τρόπο με τον οποίο μπορεί η εταιρεία να αποδείξει την ύπαρξη εμπορικών ή επιχειρηματικών λόγων, οι οποίοι δεν συντρέχουν στην ίδια, αλλά στους πρώην μετόχους της.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Β 1078427/19.5.2014.- Φορολογική μεταχείριση της ζημίας επωφελομένης εταιρείας που υφίσταται κατά το χρόνο απορρόφησης κλάδου διασπώμενης ανώνυμης εταιρείας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 290)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Β 1091312/18.6.2014.- Φορολογική μεταχείριση ζημιών ή κερδών ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας από το υποκατάστημά της στην αλλοδαπή.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 292)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΑ 1146889/12.11.2015.- Μεταφορά - συμψηφισμός ζημίας εμπορικής επιχείρησης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 293)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1047465/24.3.2016.- Μεταφορά ζημίας ατομικής επιχείρησης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 294)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1088/24.6.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 295)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1200/27.12.2016.- Φορολογική μεταχείριση ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 124 του ν. 4446/2016 (Α' 240).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 300)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1054541/14.3.2017.- Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τη μεταφορά ζημιών παρελθουσών χρήσεων στο φορολογικό έτος 2015, όταν τα αποτελέσματα είναι μηδενικά.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 300)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2167/3.9.2019.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογίας Διαδικασίας (ν. 4174/2013) σχετικά με τους ειδικούς αντικαταχρηστικούς κανόνες για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων και τη μεταφορά ζημιών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 300)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2182/10.10.2019.- Φορολογική μεταχείριση πώλησης συμμετοχών με ζημία ή εκκαθάρισης αλλοδαπής εταιρείας, στην οποία συμμετέχει ημεδαπή εταιρεία, με ζημία.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 306)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2051/1.4.2019.- Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 3 και 27Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, ΚΦΕ) κατά την απόσχιση κλάδου τραπεζικής δραστηριότητας με απορρόφηση από υφιστάμενο πιστωτικό ίδρυμα ή σύσταση νέου πιστωτικού ιδρύματος με τις διατάξεις του ν. 4601/2019 και του άρθρου 16 του ν.2515/1997, όπως ισχύουν.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 315)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2100/18.5.2021.- Φορολογική μεταχείριση ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 (Α' 167).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 254)

ΑΡΘΡΟ 27Α⁽¹⁾

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 έως 11 του παρόντος άρθρου αφορούν στην προαιρετική μετατροπή αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, επί προσωρινών διαφορών, σε οριστικές και εκκαθαρισμένες απαιτήσεις έναντι του Ελληνικού Δημοσίου. Προς το σκοπό της ένταξης στις διατάξεις των παραγράφων αυτών και για την ανάληψη των σχετικών εταιρικών ενεργειών, απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή συνεταίρων του νομικού προσώπου, κατόπιν ειδικής εισήγησης του Διοικητικού Συμβουλίου. Η απόφαση αυτή αφορά στο σχηματισμό ειδικού αποθεματικού και στη δωρεάν έκδοση παραστατικών τίτλων δικαιωμάτων κτήσεως κοινών μετοχών ή συνεταιριστικών μερίδων (δικαιώματα μετατροπής) υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά τις διατάξεις της παραγράφου 6, στην αύξηση του μετοχικού ή συνεταιριστικού κεφαλαίου του νομικού προσώπου με κεφαλαιοποίηση του ειδικού αποθεματικού και στην εξουσιοδότηση του Διοικητικού Συμβουλίου να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για την υλοποίηση των αποφάσεων της Γενικής Συνέλευσης. Η ως άνω απόφαση γνωστοποιείται στη Φορολογική Διοίκηση και στην Εποπτική Αρχή.

Η ένταξη στο ειδικό πλαίσιο των διατάξεων του παρόντος άρθρου λήγει με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή συνεταίρων του νομικού προσώπου, κατόπιν εισήγησης του Διοικητικού Συμβουλίου, η οποία λαμβάνεται μέχρι το τέλος του προηγούμενου έτους εκείνου στο οποίο αφορά.

Οι αποφάσεις των προηγούμενων εδαφίων λαμβάνονται με την αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία που απαιτείται, κατά τις διατάξεις του ν. 2190/1920 ή του ν. 1667/1986, για την αύξηση του μετοχικού ή του συνεταιριστικού κεφαλαίου, αντίστοιχα.

Ειδικά, όσον αφορά στη λήξη της ένταξης, το νομικό πρόσωπο υποβάλλει προς την Εποπτική Αρχή σχετική αίτηση προς έγκριση τουλάχιστον τρεις (3) μήνες πριν από τη σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης, την οποία αυτή εγκρίνει ή απορρίπτει εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία υποβολής της.

2.⁽²⁾ Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται υπόψη ο φόρος εισοδήματος,

(1) Το άρθρο 27Α του Ν. 4172/2013, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 4302/2014, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε από τότε που ίσχυσε, δηλ. από 8.10.2014, με το άρθρο 4 του Ν. 4340/2015. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου αφορούν φορολογικές απαιτήσεις που γεννώνται από το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής και ανάγονται στο φορολογικό έτος 2016 και εφεξής, εκτός της περίπτωσης πτώχευσης, ειδικής εκκαθάρισης ή εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, για την οποία βλ. παρ. 11 του παρόντος άρθρου.

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Ν. 4465/2017 και ισχύει σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου για τις φορολογικές απαιτήσεις που γεννώνται από το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής και ανάγονται στο φορολογικό έτος 2016 και εφεξής όπως ορίζει η παράγραφος 11 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«2. Ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος αναλογεί σε προσωρινές διαφορές, που αφορούν:

α) 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 νομικών προσώπων των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 και

β) στο ποσό των συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου, οι οποίες έχουν λογισθεί έως τις 30 Ιουνίου 2015 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

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

προϊσχύσαντος ν. 2238/1994 (Α' 151), και εμφανίζεται στις τελευταίες εκάστοτε νομίμως ελεγμένες και εγκεκριμένες από την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων ή συνεταιριών, ετήσιες εταιρικές οικονομικές καταστάσεις των ανωτέρω νομικών προσώπων, εφόσον έχουν συνταχθεί με βάση τα ΔΠΧΑ, μετατρέπεται, στο σύνολο 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 ελεγμένες και εγκεκριμένες εταιρικές οικονομικές καταστάσεις από την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων ή συνεταιριών.

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 συνεταιριών και συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου ή και εταιρειών του ίδιου εταιρικού ομίλου («συνδεδεμένων επιχειρήσεων» κατά την έννοια του παρόντος νόμου) του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν οι εγκριθείς 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 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 εισπράξιμη 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 που 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».

παρόντος νόμου ή τις αντίστοιχες διατάξεις του προΐσχύσαντος ν. 2238/1994 (Α' 151) και εμφανίζεται στις τελευταίες εκάστοτε νομίμως ελεγμένες και εγκεκριμένες από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων ή συνεταίρων, 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 ζημιές 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 αποσβέσεις 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 ζημιές λόγω πιστωτικού κινδύνου. Η αντιστοιχισή 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 ελεγμένες 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 αυτό 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 ίδιου 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 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 εισπράξιμη 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 Άξιών 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.

3. Στην περίπτωση διαδικασίας εξυγίανσης⁽¹⁾, ειδικής εκκαθάρισης ή εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, σε εφαρμογή διατάξεων της ελληνικής νομοθεσίας ή της ευρωπαϊκής, όπως αυτή έχει ενσωματωθεί στο ελληνικό δίκαιο, το υπολειπόμενο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 2, μετατρέπεται σε οριστική και εκκαθαρισμένη απαίτηση κατά τα οριζόμενα στην ίδια παράγραφο. Εάν η φορολογική απαίτηση δεν συμψηφισθεί ολοσχερώς με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου, το μη συμψηφισθέν μέρος της ανωτέρω απαίτησης αποτελεί άμεσα εισπράξιμη απαίτηση του από το Δημόσιο.

(1) Οι λέξεις του άρθρου 27 Α του Ν, 4172/2013 «διαδικασίας εξυγίανσης» αντικατέστησαν τη λέξη «πτώχευσης» και η φράση «παρ. 2» αντικατέστησε τις λέξεις «προηγούμενης παραγράφου» με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν. 4722/2020 και ισχύουν από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 15.9.2020, σύμφωνα με το άρθρο 88 του ίδιου νόμου.

4.⁽¹⁾ 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 ίδιου εταιρικού ομίλου, καθώς και σε μετόχους, συνεταιίρους 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 ίδιου εταιρικού ομίλου νοείται κάθε συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια του παρόντος νόμου.

5. Σε περίπτωση συμψηφισμού ή είσπραξης της απαίτησης, όπως προσδιορίζεται στην παράγραφο 2, το σχετικό ποσό αφαιρείται από τη συνολική φορολογική απαίτηση του νομικού προσώπου.

6. Για το ποσό που αντιστοιχεί στο ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της ανωτέρω φορολογικής απαίτησης, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2, το νομικό πρόσωπο σχηματίζει ισόποσο ειδικό αποθεματικό, το οποίο προορίζεται αποκλειστικά για την αύξηση του μετοχικού ή συνεταιριστικού του κεφαλαίου και την έκδοση παραστατικών τίτλων δικαιωμάτων κτήσεως κοινών μετοχών ή συνεταιριστικών μερίδων (δικαιώματα μετατροπής) προς το Ελληνικό Δημόσιο. Για το σκοπό αυτόν, κατά το χρόνο σχηματισμού του κατά τα ανωτέρω ειδικού αποθεματικού, το νομικό πρόσωπο εκδίδει προς το Ελληνικό Δημόσιο παραστατικούς τίτλους δικαιωμάτων κτήσεως κοινών μετοχών ή συνεταιριστικών μερίδων (δικαιώματα μετατροπής) η συνολική αξία των οποίων προσδιορίζεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου. Οι τίτλοι είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή συνεταιριστικές μερίδες, οι οποίες μπορεί να εκδοθούν και υπέρ το άρτιο. Οι κατά τα παραπάνω παραστατικοί τίτλοι είναι ελεύθερα μεταβιβάσιμοι από τους κατόχους. Εντός εύλογου χρονικού διαστήματος μετά την ημερομηνία έκδοσης των τίτλων, οι υφιστάμενοι μέτοχοι ή συνεταιίροι έχουν δικαίωμα εξαγοράς τους κατά την αναλογία συμμετοχής τους στο μετοχικό ή συνεταιριστικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου κατά το χρόνο έκδοσης των τίτλων. Η απόκτηση των τίτλων από το Ελληνικό Δημόσιο, καθώς και η άσκηση των δικαιωμάτων μετατροπής από τους κατόχους τους πραγματοποιείται χωρίς αντάλλαγμα και δεν αποτελεί δημόσια προσφορά κατά την έννοια του ν. 3401/2005. Δεν αποτελεί, επίσης, δημόσια προσφορά η άσκηση του δικαιώματος εξαγοράς των τίτλων από τους υπάρχοντες μετόχους ή συνεταιίρους. Μετά την άσκηση του δικαιώματος εξαγοράς από τους υφιστάμενους μετόχους ή συνεταιίρους ή μετά την παρέλευση του εύλογου χρονικού διαστήματος

(1) Η παράγραφος 4 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Ν. 4465/2017 και ισχύει σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου για τις φορολογικές απαιτήσεις που γεννώνται από το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής και ανάγονται στο φορολογικό έτος 2016 και εφεξής, όπως ορίζει η παράγραφος 11 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«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 αναφορικά με απαιτήσεις κατά εταιρειών του ίδιου εταιρικού ομίλου, καθώς και μετόχων, συνεταιίρων που κατέχουν ποσοστό άνω του τρία τοις εκατό (3%) του συνολικού συνεταιριστικού κεφαλαίου, μέλη διοικητικών συμβουλίων, διευθύνοντων συμβούλων, γενικών διευθυντών και διευθυντών αυτών. Ως εταιρεία του ίδιου εταιρικού ομίλου νοείται κάθε συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια του παρόντος νόμου».

χωρίς να ασκηθεί το δικαίωμα αυτό οι, κατά τα παραπάνω, παραστατικοί τίτλοι είναι ελεύθερα μεταβιβάσιμοι έναντι ανταλλάγματος και διαπραγματεύσιμοι σε οργανωμένη αγορά.

Αν το δικαίωμα μετατροπής των τίτλων σε κοινές μετοχές ή συνεταιριστικές μερίδες πιστωτικών ιδρυμάτων ασκείται από το Ελληνικό Δημόσιο, η κυριότητα των εν λόγω κοινών μετοχών ή συνεταιριστικών μερίδων περιέρχεται αυτοδικαίως και χωρίς αντάλλαγμα στο Ταμείο Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας.⁽¹⁾

7. Με Πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου ορίζονται κάθε σχετικό με την εφαρμογή του παρόντος άρθρου θέμα και ιδίως η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, τα απαιτούμενα στοιχεία τεκμηρίωσης για την επαλήθευση του ποσού της οριστικής και εκκαθαρισμένης απαίτησης κατά του Δημοσίου, η παρακολούθηση και πιστοποίηση του μη συμψηφισθέντος ετήσιου υπολοίπου της φορολογικής απαίτησης της παραγράφου 2, ο τρόπος αποπληρωμής της, ο οποίος είναι είτε μετρητοίς είτε με ταμειακά ισοδύναμα, όπως αυτά ορίζονται στο πρότυπο 7 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η πιστοποίηση της εξόφλησης της απαίτησης αυτής, οι βασικοί όροι που διέπουν τους εκδιδόμενους παραστατικούς τίτλους δικαιωμάτων κτήσεων κοινών μετοχών ή συνεταιριστικών μερίδων (δικαιώματα μετατροπής), η μεταβίβασή τους, η αξία μεταβίβασης, ο χρόνος και η διαδικασία άσκησης του δικαιώματος εξαγοράς από τους μετόχους ή συνεταιίρους του νομικού προσώπου, ο χρόνος κατά τον οποίο αυτοί καθίστανται διαπραγματεύσιμοι σε οργανωμένη αγορά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια αναφορικά με το χρόνο και τη διαδικασία μετατροπής των δικαιωμάτων και την έκδοση (δωρεάν) κοινών μετοχών ή συνεταιριστικών μερίδων των νομικών προσώπων προς το Ελληνικό Δημόσιο.

8. Από τη θέση σε ισχύ του παρόντος άρθρου, και για όσα νομικά πρόσωπα αποφασίσουν την ένταξή τους στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, δεν εφαρμόζεται ως προς τις σε αυτό αναφερόμενες φορολογικές απαιτήσεις οποιαδήποτε άλλη διάταξη νόμου, η οποία τυχόν θέτει διαφορετικές προϋποθέσεις, αιρέσεις ή προθεσμίες στην επιστροφή από το Δημόσιο φόρου εισοδήματος. Η τυχόν μείωση του ποσού της φορολογικής απαίτησης, κατόπιν του ελέγχου της Φορολογικής Διοίκησης, συνεπάγεται την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή πράξης διόρθωσης αυτού, χωρίς αυτό να συνεπάγεται οποιαδήποτε αξίωση του νομικού προσώπου ή οποιουδήποτε άλλου σε βάρος οποιουδήποτε κατόχου, σχετικά με τους παραστατικούς τίτλους της παραγράφου 6 ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία.

9.⁽²⁾ Σε περίπτωση μετατροπής της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης επί του

(1) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 114 του Ν. 4549/2018 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.6.18, σύμφωνα με το άρθρο 131 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 9 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Ν. 4465/2017 και ισχύει σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου για τις φορολογικές απαιτήσεις που γεννώνται από το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής και ανάγονται στο φορολογικό έτος 2016 και εφεξής, όπως ορίζει η παράγραφος 11 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«9. Σε περίπτωση μετατροπής της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης επί του ποσού των συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω κάλυψης πιστωτικού κινδύνου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 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

ποσού των συσσωρευμένων προβλέψεων 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 μετατραπείσας φορολογικής απαίτησης σε οριστική. Το ως άνω ποσό εγγράφεται σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου.

10.⁽¹⁾ 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.

11. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου αφορούν φορολογικές απαιτήσεις που γεννώνται από το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής και ανάγονται στο φορολογικό έτος 2016 και εφεξής. Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση πτώχευσης, ειδικής εκκαθάρισης ή εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, η φορολογική απαίτηση γεννάται οποτεδήποτε συντρέξουν τα γεγονότα αυτά μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος.

12.⁽²⁾ 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

εγγράφεται σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου.»

(1) Η παράγραφος 10 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Ν. 4465/2017 και ισχύει σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου για τις φορολογικές απαιτήσεις που γεννώνται από το φορολογικό έτος 2017 και εφεξής και ανάγονται στο φορολογικό έτος 2016 και εφεξής, όπως ορίζει η παράγραφος 11 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «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 του άρθρου 27 παράγραφος 2».

(2) Η παράγραφος 12 του άρθρου 27Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 82 του Ν. 4472/2017 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 19.5.2017.

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.

Η προμήθεια του άρθρου αυτού συνιστά δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου κατά την έννοια της παρ. 19 του άρθρου 15 του π.δ. της 28.7.1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239).⁽¹⁾

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27Α Ν. 4172/2013

Με τις τροποποιούμενες διατάξεις του άρθρου 27Α προβλέπεται ρητά ότι πέρα 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 προσμετρώνται 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. Επισημαίνεται ότι οι προσθήκες στην παρ. 2 του 27Α 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 (1) της τυχόν οριστικής απαίτησης (που προέκυψε κατά τις διατάξεις του 27Α), (2) του φόρου που αναλογεί σε μεταγενέστερες αντίστοιχες ειδικές φορολογικές προβλέψεις και (3) 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.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 82 Ν. 4472/2017

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

(1) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 27Α προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 80 του Ν. 4484/2017 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 1.8.2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου.

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.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ. Ε.2051/1.4.2019.- Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 3 και 27Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, ΚΦΕ) κατά την απόσχιση κλάδου τραπεζικής δραστηριότητας με απορρόφηση από υφιστάμενο πιστωτικό ίδρυμα ή σύσταση νέου πιστωτικού ιδρύματος με τις διατάξεις του ν. 4601/2019 και του άρθρου 16 του ν.2515/1997, όπως ισχύουν.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 284)

ΑΡΘΡΟ 28

(1) ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ(2)

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να⁽³⁾ προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή⁽⁴⁾ με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α)⁽⁵⁾ όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β)⁽⁶⁾ όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ)⁽⁷⁾ όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2.⁽⁸⁾ Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που

(1) Στον τίτλο του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 υπήρχε η λέξη «έμμεση» η οποία διαγράφηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 13 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Η λέξη «εσόδων» του τίτλου του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 13 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η λέξη που αντικαταστάθηκε ήταν: «κερδών».

(3) Οι λέξεις «μπορεί να» της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 13 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(4) Οι λέξεις «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 13 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(5) Η περίπτωση α του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 13 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.»

(6) Η περίπτωση β του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 13 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου».

(7) Η περίπτωση γ του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 13 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(8) Η παράγραφος 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 13 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Σημ: Για τον προσδιορισμό του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου, βλ. Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. πολ. 1050/17.2.2014 στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α 1008/20.1.2020.- Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 3 και του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 Κώδικα φορολογικής Διαδικασίας (ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύουν.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ 167 Α'), όπως ισχύουν.

3. Τις διατάξεις του ν. 4174/2013 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΦΕΚ 170 Α'), όπως ισχύουν.

4. Τις διατάξεις του ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ 167 Α'), όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο στο

κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκρών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκρών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Η παρούσα Απόφαση δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 88 Β' / 27.1.2020)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28 Ν. 4172/2013

Έμμεση μέθοδος προσδιορισμού κερδών.- Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του σχεδίου νόμου προβλέπεται τρόπος προσδιορισμού, με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, κλπ. με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ή όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται τα βιβλία και λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα για έλεγχο μετά από δύο προσκλήσεις.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2015/31.1.2020.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021σελ. 268)

ΑΡΘΡΟ 29

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

1.⁽¹⁾ Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπάγεται στην ασφάλιση του ΟΓΑ, μαζί με εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα, υπολογίζεται η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 αλλά μόνον στο εισόδημα που αποκτάται από την αγροτική δραστηριότητα. Εφόσον μαζί με τα εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου αποκτάται και εισόδημα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις καθώς και αγροτική δραστηριότητα.⁽²⁾

2. Για τα φυσικά πρόσωπα με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1ης Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παραγράφου 1 μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημά τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

3.⁽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.

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.

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

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο εισόδημα (ευρώ)	Συντελεστής (%)
≤50.000	26%
> 50.000	33%».

(2) Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση α της παραγράφου 3 του άρθρου 44 του Ν. 4389/2016 και ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα, σύμφωνα με την ίδια παράγραφο, άρθρο και νόμο.

(3) Η παράγραφος 3 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 44 του Ν. 4389/2016, η οποία αντικατέστησε την παράγραφο 11 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«3. Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%)».

αποκλειστικά από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση.

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 πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα. Στο εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου δεν περιλαμβάνονται η κύρια σύνταξη από ΟΓΑ, οι αμοιβές από παροχή εργασίας με εργόσημο, οι αμοιβές εργαζομένων υπαγομένων στην ασφάλιση ΟΓΑ σε τυποποιητήρια, συσκευαστήρια και σε συναφείς χώρους, για έως εκατόν πενήντα (150) ημερομίσθια ανά έτος, καθώς και οι αμοιβές μελών αγροτικών ή/και γυναικείων συνεταιρισμών, που απασχολούνται περιστασιακά και υπάγονται στην ασφάλιση ΟΓΑ.⁽¹⁾

4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

5.⁽²⁾ Για τους φορολογούμενους που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, το φορολογητέο εισόδημα του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παραγράφου 1 αυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημά τους.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2015.

6.⁽³⁾ Τα κέρδη των φυσικών προσώπων και των ατομικών επιχειρήσεων που εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε». ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 3468/2006 (Α' 8), απαλλάσσονται του φόρου.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 2992/2002, άρθρο 9 § 1 (Μείωση φορολογικού συντελεστή μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων).- 1. Οι ανώνυμες εταιρείες με μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, που προέρχονται από συγχώνευση ή απορροφούν άλλες εταιρείες, οποιασδήποτε

(1) Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013, αφού προηγουμένως το προτελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 3 του άρθρου 44 του Ν. 4389/2016, τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 4474/2017 και ισχύουν από 1.1.2016, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«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».

(2) Η παράγραφος 5 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 14 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013 έως την 31.12.2015, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 6 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 14 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

νομικής μορφής, φορολογούνται για τα κέρδη που προκύπτουν από τον πρώτο μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού ισολογισμό με τον ισχύοντα κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης συντελεστή φορολογίας μειωμένο κατά δέκα (10) ποσοστιαίες μονάδες και για τα κέρδη που προκύπτουν από το δεύτερο ισολογισμό με τον ισχύοντα κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης συντελεστή φορολογίας μειωμένο κατά πέντε (5) ποσοστιαίες μονάδες. Τα παραπάνω εφαρμόζονται εφόσον:

α) Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις δεν έχουν καταστεί συνδεδεμένες κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει, από την 1η Ιανουαρίου 1997 μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος ή δεν θα καταστούν τοιαύτες μετά τη δημοσίευση.

β) Ο μετασχηματισμός γίνεται με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217Α) ή του ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137Α) ή του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 (ΦΕΚ 154Α).

γ) Στην περίπτωση της απορρόφησης, τα ίδια κεφάλαια καθεμιάς από τις εταιρείες που απορροφώνται ανέρχονται τουλάχιστον στο ένα πέμπτο των ιδίων κεφαλαίων της απορροφώσας εταιρείας, όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό μετασχηματισμού ή στον ισολογισμό που υποβάλλεται για εκτίμηση από την Επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920.

δ) Ο μετασχηματισμός ολοκληρωθεί από την 1η Ιανουαρίου 2002 και μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2004.

Νόμος 3470/2006, άρθρο 7 (Κατανομή της ωφέλειας από συγχώνευση ή απορρόφηση Α.Ε. σε τρεις χρήσεις).- 1. Η προκύπτουσα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 9 του ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α), ωφέλεια φόρου εισοδήματος για τις ανώνυμες εταιρείες που προέρχονται από συγχώνευση ή απορροφούν άλλες εταιρείες, κατανέμεται ισόποσα σε τρεις συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας ολοκληρώθηκε ο μετασχηματισμός.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου καταλαμβάνουν συγχωνεύσεις ή απορροφήσεις που ολοκληρώνονται εντός του έτους 2005, καθώς και όσες έχουν ολοκληρωθεί εντός της διαχειριστικής περιόδου 2004. Στην δεύτερη περίπτωση η κατανομή της ωφέλειας του φόρου εισοδήματος, που προκύπτει από την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του ν. 2992/2002 γίνεται σε τρεις συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, για την επόμενη, μετά την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού, διαχειριστική περίοδο.

Νόμος 3296/2004, άρθρο 18 (Κίνητρα συγχώνευσης μικρομεσαίων επιχειρήσεων).- 1. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 έως και 6 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεως επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής και ανεξάρτητα του αντικειμένου των εργασιών τους, εφόσον σε αυτές δεν συμπεριλαμβάνεται ανώνυμη εταιρεία, με σκοπό την ίδρυση προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμης εταιρείας.

2. Τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τα οποία προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία Γ κατηγορίας της συνιστώμενης εταιρείας φορολογούνται για το πρώτο οικονομικό έτος με τον ισχύοντα κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης συντελεστή φορολογίας, μειωμένο κατά δέκα (10) μονάδες και για το επόμενο οικονομικό έτος με συντελεστή μειωμένο κατά πέντε (5) μονάδες.

3. Η μείωση του συντελεστή φορολογίας παρέχεται για τα δύο (2) πρώτα οικονομικά έτη από το χρόνο της ολοκλήρωσης της συγχώνευσης με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Η προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρεία έχει κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της συγχώνευσης το κάτωθι ποσό κεφαλαίου:

αα) προκειμένου για προσωπική εταιρεία, τουλάχιστον εξήντα χιλιάδες (60.000,00) ευρώ, εκ

των οποίων το ένα τρίτο (1/3) θα είναι καταβεβλημένο σε μετρητά,

ββ) προκειμένου για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, τουλάχιστον εκατόν είκοσι χιλιάδες (120.000,00) ευρώ,

γγ) προκειμένου για ανώνυμη εταιρεία, τουλάχιστον διακόσιες χιλιάδες (200.000,00) ευρώ.

β) Οι συγχωνευόμενες επιχειρήσεις να βρίσκονται σε λειτουργία τουλάχιστον τέσσερα (4) χρόνια πριν από το χρόνο της συγχώνευσης.

4. Η αποτίμηση της αξίας των εισφερόμενων σε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, περιουσιακών στοιχείων σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή προσωπική εταιρεία ενεργείται από την Επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 2, 3, 5, 6, 9, 10 και 12 του ν.δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217 Α) εφαρμόζονται ανάλογα και επί των συγχωνεύσεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για συγχωνεύσεις επιχειρήσεων των οποίων η ολοκλήρωση θα γίνει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2008.

Νόμος 3842/2010, άρθρο 73 (Κίνητρα για τη διατήρηση θέσεων εργασίας και τη μείωση του περιβαλλοντικού αποτυπώματος και κίνητρα για την ενίσχυση της κινηματογραφικής παραγωγής).- 1. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., των οποίων ο κύκλος εργασιών μειώνεται για δύο (2) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, έναντι της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας των κερδών που ορίζεται από τα άρθρα 109 και 10 του ίδιου νόμου μειώνεται κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες, με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των εργαζομένων που υφίσταται κατά την προηγούμενη της διετίας διαχειριστική περίοδο δεν μειώνεται σε καμία από τις τρεις πιο πάνω διαχειριστικές περιόδους.

2. Η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των δύο (2) διαχειριστικών περιόδων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 και όταν σε κάποια από αυτές προκύπτει ζημία, η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των επόμενων διαχειριστικών περιόδων και μέχρι να συμπληρωθούν δύο (2) διαχειριστικές περιόδοι ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

3. Όταν επιχείρηση που έχει κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας κατ'εφαρμογή του άρθρου αυτού, στη συνέχεια προβεί εντός της διετίας σε μείωση του προσωπικού της ή αυξηθεί ο κύκλος εργασιών της, το χορηγηθέν ευεργέτημα ανακαλείται και υποχρεούται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας για το οικονομικό έτος ή τα οικονομικά έτη που έτυχε του ευεργετήματος του μειωμένου συντελεστή. Για την επιπλέον διαφορά φόρου που οφείλεται επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται από τις διατάξεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α).

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και όταν κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος έχει επέλθει μείωση του κύκλου εργασιών με παράλληλη διατήρηση του αριθμού των εργαζομένων σε μία ή περισσότερες προηγούμενες συνεχείς διαχειριστικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας εφαρμόζεται για τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 2009 (οικονομικό έτος 2010) και επόμενων, μέχρι τη συμπλήρωση δύο (2) οικονομικών ετών.

5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται ανάλογα και για τις ατομικές επιχειρήσεις και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, στα οποία παρέχεται μείωση των καθαρών κερδών και καθαρών εισοδημάτων κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν έχουν εφαρμογή για επιχειρήσεις που υποχρεώνονται από διάταξη νόμου ή από την ένταξη τους σε επιχορηγούμενο πρόγραμμα από το Δημόσιο, να διατηρούν θέσεις εργασίας.

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία,

καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των προηγούμενων παραγράφων.

8. Από το καθαρό φορολογητέο εισόδημα μεταποιητικής επιχείρησης αφαιρείται ποσό ίσο με το ήμισυ της δαπάνης που καταβλήθηκε μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, για τη μείωση του περιβαλλοντικού αποτυπώματος. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, καθορίζονται οι δαπάνες για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου αυτής και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της.

9. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που υπάγεται σε φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα και επένδνει στην παραγωγή κινηματογραφικού έργου μεγάλου μήκους με προορισμό την προβολή σε κινηματογραφική αίθουσα απαλλάσσεται από το φόρο που του αναλογεί για ποσό ίσο με:

α) το 40% του ποσού που επένδυσε, εφόσον το φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν δραστηριοποιείται επαγγελματικά στον οπτικοακουστικό τομέα, δεν είναι μέτοχος ανώνυμης 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 ανώνυμης Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., ή μέλος Ο.Ε., Ε.Ε. ή κοινοπραξίας που δραστηριοποιείται στον οπτικοακουστικό τομέα.

10. Σε κάθε περίπτωση το συνολικό ποσό της επένδυσης στην παραγωγή κινηματογραφικών έργων δεν μπορεί να υπερβαίνει το 20% του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος.

11. Το ποσό της επένδυσης των προηγούμενων δύο παραγράφων πρέπει να χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξόφληση δαπανών που διενεργούνται στην Ελλάδα.

12. Για την εφαρμογή των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου αυτού το φυσικό ή νομικό πρόσωπο καταβάλλει το χρηματικό ποσό με το οποίο επιθυμεί να ενισχύσει την παραγωγή κινηματογραφικού έργου, στο Ελληνικό Κέντρο Κινηματογράφου Α.Ε. (Ε.Κ.Κ.), σε ειδικό λογιστικό κωδικό επ'ονόματι της ταινίας που επιθυμεί να ενισχύσει.

13. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Πολιτισμού και Τουρισμού καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι και η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 9, 10, 11 και 12 του άρθρου αυτού και μεταξύ άλλων οι επιλέξιμες δαπάνες, η διαδικασία διάθεσης του ποσού της επένδυσης από το Ε.Κ.Κ., η διαδικασία ελέγχου της τήρησης των όρων και προϋποθέσεων που τίθενται με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων, η διαδικασία και οι όροι αποδοχής της επένδυσης από το Ε.Κ.Κ. και τον παραγωγό ή συμπαραγωγό της κινηματογραφικής ταινίας και οι κατηγορίες των κινηματογραφικών ταινιών που εξαιρούνται από τις διατάξεις των παραγράφων 9,10,11 και 12 του άρθρου αυτού.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 29 Ν. 4072/2013

Φορολογικός συντελεστής.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 προβλέπεται η κλίμακα φορολόγησης των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του πιο πάνω άρθρου προβλέπεται μείωση του φορολογικού συντελεστή του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παραγράφου 1 κατά πενήντα τοις εκατό (50%), για τα φυσικά πρόσωπα που προβαίνουν σε πρώτη έναρξη επιτηδεύματος από την 1η Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους, εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του πιο πάνω άρθρου προβλέπεται ότι τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1109216/24.7.2014.- Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 29 παρ. 3 του ν. 4172/2013).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 324)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1103945/7.7.2017.- Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 325)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1135549/14.9.2017.- Οδηγίες σχετικά με την εκκαθάριση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 λόγω καθυστερημένης ταυτοποίησης των κωδικών 037/038 από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 326)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1178/20.11.2017.- Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων ιατρών του Ε.Σ.Υ. από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 327)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1205/30.10.2018.- Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 για τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 327)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1228/14.12.2018.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4579/2018 (ΦΕΚ Α 201) σχετικά με την σταδιακή μείωση του φορολογικού συντελεστή κερδών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 327)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄

ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΑΡΘΡΟ 30

ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 30 Ν. 4172/2013

Με τις διατάξεις των άρθρων 30 έως 34 παρέχεται η δυνατότητα εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, προκειμένου να ενισχυθεί η δυνατότητα αντιμετώπισης της φοροαποφυγής διαμέσου σαφών αντικειμενικών κριτηρίων. Η διαδικασία αυτή βασίζεται στη χρήση αντικειμενικών κριτηρίων προκειμένου να υπολογιστεί το τεκμαρτό εισόδημα, ώστε να συγκριθεί με τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα. Ο υπολογισμός του τεκμαρτού εισοδήματος βασίζεται στις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών.

Άρθρο 30. Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας. - Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 30 θεσπίζεται εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Η διαφορά φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου προσδιορίζεται η έννοια του συνολικού εισοδήματος που αποκτά ο φορολογούμενος από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων που προβλέπονται στο άρθρο 7. Τέλος, με την παράγραφο 4 εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας ο αλλοδαπός διπλωμα-

τικός ή προξενικός εκπρόσωπος, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για την διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

ΑΡΘΡΟ 31

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, της συζύγου του ⁽¹⁾ και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α.

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής:

αα) για τα αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κυβικά εκατοστά σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ,

ββ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κυβικών εκατοστών προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι τα δύο χιλιάδες (2.000) κυβικά εκατοστά,

γγ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των δύο χιλιάδων (2.000) κυβικών εκατοστών προστίθενται εννιακόσια (900) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά και

δδ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά προστίθενται χίλια διακόσια (1.200) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.

Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται

(1) Η φράση «της συζύγου του» στο πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 31, προστέθηκε με την περίπτωση δ της παρ. 2 του άρθρου 48 του Ν. 4305/2014 (ισχύς από 31.10.2014).

ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ⁽¹⁾ κατά ποσοστό ως εξής:

αα) Τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη.

ββ) Πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει τέτοιο πιστοποιητικό, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους.

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους. Στις περιπτώσεις εταιρειών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή ανωνύμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των:

i) ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταίρων ή κοινωνών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιρειών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία,

ii) των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της,

iii) των διαχειριστών της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και

iv) των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιρειών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, επιμεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.

Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις οι εταίροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιρειών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο.

Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της

(1) Οι λέξεις «ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ» προστέθηκαν με την περίπτ. 2α της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου τρίτου του Ν. 4254/2014 (ισχύς από 1.1.2014 και μετά).

περίπτωσης, ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

Η αντικειμενική αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται από τις διατάξεις αυτής της παραγράφου ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρεία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρείας.

Αν ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του είναι κύριοι ή κάτοχοι και άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει για τα αυτοκίνητα αυτά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης.

Η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα, του άλλου γονέα. Αν αποκτηθεί ή μεταβιβασθεί με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η αντικειμενική δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε (15) ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Τα ίδια εφαρμόζονται και σε περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία.

Αν μεταβιβασθεί ή αποκτηθεί εικονικά αυτοκίνητο από περισσότερα πρόσωπα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για καθέναν από τους συμβαλλομένους. Εικονική θεωρείται η μεταβίβαση ή η κτήση που πραγματοποιείται ιδίως μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατ' ευθεία γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, επιτρέπεται όμως η ανταπόδειξη. Όταν η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιμερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων καθενός συγκυρίου.

Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτόν περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη. Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει τον μισθωτή τους.

Οι διατάξεις της περίπτωσης γ εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των αυτοκινήτων μικτής χρήσης και των αυτοκινήτων τύπου JEEP.

δ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τα εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και τα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες, όπως προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις

παροχής υπηρεσιών.

ε) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται όταν ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό και πάνω (67%) από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί έναν νοσοκόμο.

στ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλιστρων, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους, ως εξής:

αα) Για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι πέντε (5) μέτρα, στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων (4.000) ευρώ, ενώ για τα πάνω από πέντε (5) μέτρα το ποσό αυτό αυξάνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ το μέτρο.

ββ) Για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης, ολικού μήκους μέχρι και επτά (7) μέτρα, δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, πάνω από επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα προστίθενται τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δέκα (10) και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα προστίθενται επτά χιλιάδες πεντακόσια (7.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δώδεκα (12) και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαπέντε (15) και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα είκοσι δύο χιλιάδες πεντακόσια (22.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους και πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα προστίθενται πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους.

Τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης αυτής της υποπερίπτωσης μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) προκειμένου για ιστιοφόρα σκάφη. Κατά το ίδιο ποσοστό μειώνονται και για πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευασθεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ ολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τσερνίκι» και «λίμπερτυ», που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση. Η τεκμαρτή δαπάνη από κάθε σκάφος μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) έτη και μέχρι δέκα (10) έτη από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά και τριάντα τοις εκατό (30%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη. Για σκάφη με μόνιμο πλήρωμα ναυτολογημένο για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη προστίθεται και η αμοιβή του πληρώματος. Τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την αντικειμενική δαπάνη. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ, εκτός αυτών που αναφέρονται στην παλαιότητα των αυτοκινήτων, εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

ζ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα

κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του και τους βαρύνουν, η οποία ορίζεται ως εξής:

αα) Για ανεμόπτερα στο ποσό των οκτώ χιλιάδων (8.000) ευρώ.

ββ) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, καθώς και ελικόπτερα, στο ποσό των εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ για τους εκατόν πενήντα (150) πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσαυξάνεται με το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους εκατόν πενήντα (150) ίππους.

γγ) Για αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα (JET) στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ, εκτός της ακινησίας και παλαιότητας, εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

δδ) Για τις υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές (Υ. Π. Α. Μ.) που υπάγονται στην παρ. 1 του άρθρου 4 του υπ' αριθμ. Δ2/26314/8802/27.7.2010 Κανονισμού υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών (Β 1360), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει από 1.1.2011 και μετά.

η) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, ορίζεται, ανάλογα με την επιφάνειά της, ανά κλίμακα, σε εκατόν εξήντα (160) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και σε τριακόσια είκοσι (320) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων.

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται.

θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.

2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,

β) είναι φυλακισμένοι,

γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,

δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,

ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές,

στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και

ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος

υποχρεούται να υποβάλει τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Η Φορολογική Διοίκηση ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α και ε περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

Αν πρόκειται για τους γονείς, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 4111/2013 (ΦΕΚ 18 τ. Α/25.1.2013), άρθρο 44 (Επιβολή φόρου πολυτελούς διαβίωσης).- 1.α. Επιβάλλεται φόρος πολυτελούς διαβίωσης στα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτουν από την κυριότητα ή κατοχή επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μεγάλου κυβισμού, αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμοπτέρων, καθώς και δεξαμενών κολύμβησης, καθώς και σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των πέντε (5) μέτρων, όπως αυτά προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα λοιπά επιπλέον στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η ΓΠΣ.

β. Ο φόρος αυτής της παραγράφου που επιβάλλεται στα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης της προηγούμενης υποπαραγράφου, υπολογίζεται αναλυτικά ως εξής:

i) Για επιβατικά αυτοκίνητα από χίλια εννιακόσια είκοσι εννέα (1.929) κυβικά εκατοστά έως δύομιση χιλιάδες (2.500) κυβικά, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης επί συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

ii) Για επιβατικά αυτοκίνητα από δύομιση χιλιάδες (2.500) κυβικά εκατοστά και άνω, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης επί συντελεστή δέκα τρία τοις εκατό (13%).

Από την επιβολή του φόρου πολυτελούς διαβίωσης εξαιρούνται τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με παλαιότητα άνω των δέκα (10) ετών από το έτος πρώτης κυκλοφορίας τους στην Ελλάδα, καθώς και τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης αναπήρων, τα οποία απαλλάσσονται από τα τέλη κυκλοφορίας.

iii) Για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης επί συντελεστή δέκα τρία τοις εκατό (13%).

iv) Για δεξαμενές κολύμβησης, εσωτερικές και εξωτερικές, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης επί συντελεστή δέκα τρία τοις εκατό (13%).

v) Για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των πέντε (5) μέτρων, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης του σκάφους επί συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%). Δεν λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη για την αμοιβή του πληρώματος. Από το φόρο της περίπτωσης v εξαιρούνται τα ιστιοφόρα σκάφη και πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευαστεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ ολοκλήρου από ξύλο, τύπον τρεχαντήρι, βαρκαλάς, πέ-ραμα, τσερνίκι, λμπερτυ τα οποία προέρχονται από ελληνική ναυτική παράδοση.

γ. Ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης, βεβαιώνεται με βάση τις δηλώσεις που υποβάλλονται και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Βεβαιώνεται επίσης με φύλλα ελέγχου, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής και με οριστικές

αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού. Για την καταβολή του ποσού του φόρου της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις περί καταβολής του φόρου εισοδήματος για τα φυσικά πρόσωπα.

δ. Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, δεν αναστέλλουν τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α, β και γ του παρόντος.

ε. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζονται τυχόν απαιτούμενες πρόσθετες λεπτομέρειες και θέματα της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

στ. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που δηλώνονται με τις φορολογικές δηλώσεις οικονομικού έτους 2014 και μετά.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 31 Ν. 4172/2013

Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 προσδιορίζεται το τεκμαρτό εισόδημα με βάση τις ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, ενισχύοντας τη διαφάνεια του όλου συστήματος των αντικειμενικών κριτηρίων, όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του ιδίου και των εξαρτώμενων μελών, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1076/26.3.2015.- Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των αντικειμενικών δαπάνων και υπηρεσιών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 336)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1106/14.4.2014.- Προϋποθέσεις δικαιολόγησης εισοδήματος από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 346)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1107659/21.6.2014.- Απαλλαγή των δεξαμενών κολύμβησης που χρησιμοποιούνται στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, από τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τον φόρο πολυτελούς διαβίωσης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 348)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2008/11.1.2019.- Διευκρινίσεις για θέματα απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην αλλοδαπή από φορολογικούς κατοίκους Ελλάδος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 348)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2032/15.2.2019.- Φορολογική αντιμετώπιση της απόκτησης μερισμάτων από φορολογούμενο κάτοικο Ελλάδος, τα οποία προέρχονται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4141/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 349)

ΑΡΘΡΟ 32

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του⁽¹⁾ και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

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

Οι διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 της Συμφωνίας Έδρας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, που κυρώθηκε με το ν. 2707/1999 (Α 78).

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.⁽²⁾

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.⁽³⁾

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς

(1) Η φράση « της συζύγου του» στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης 1 του άρθρου 32 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση ε της παρ. 2 του άρθρου 48 του Ν. 4305/2014 (ισχύς από 31.10.2014).

(2) Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης β' του άρθρου 32 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου.

(3) Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης γ του άρθρου 32 του Ν. 4172/2013 τέθηκε σε αντικατάσταση των δεύτερου, τρίτου και τέταρτου εδαφίων και των υποπεριπτώσεων αα και ββ με την περίπτωση γ της παρ. 2 του άρθρου 48 του Ν. 4305/2014 (ισχύς από 31.10.2014). Τα εδάφια και οι υποπεριπτώσεις που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: «

«Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται: αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων».

το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που έχουν συσταθεί νόμιμα, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.⁽¹⁾

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.- Το τεκμήριο αυτό εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατοίκου αλλοδαπής, εφόσον αυτός αποκτά εισόδημα από πηγή στην Ελλάδα.

Η συμπλήρωση από τη φορολογική αρχή των οικείων κωδικών του εντύπου Ε1 με το προκύπτον από το έντυπο Ε9 ποσό δαπάνης αγοράς του ακινήτου, είναι νόμιμη και δεν καθιστά ακυρωτέο το εκκαθαριστικό σημείωμα.

(Συμβ. της Επικρατείας 160/2017)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 32 Ν. 4172/2013

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.- Με τις διατάξεις του άρθρου 32 ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις τα χρηματικά ποσά, που πραγματικά καταβάλλονται, λογίζονται ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 32 Ν. 4172/2013

Παρατηρείται ότι το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α, το οποίο αναφέρεται στο αλλοδαπό προσωπικό της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης του Ευξείνου Πόντου, πρέπει, για νομοτεχνικούς λόγους, να ενταχθεί στο επόμενο άρθρο που αναφέρεται σε περιπτώσεις μη εφαρμογής των τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, με απάλειψη της αναφοράς σε παράγραφο 1.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΔ. 1076/26.3.2015.- Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των δαπανών απόκτησης

(1) Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης ε του άρθρου 32 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 6 της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

περιουσιακών στοιχείων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 353)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2099/25.6.2020.- Φορολογική μεταχείριση της εξωκεφαλαιακής εισφοράς εταίρων ΙΚΕ.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 288)

ΑΡΘΡΟ 33

ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:

α) Προκειμένου για αντικειμενική δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

β) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α 132), του α.ν. 378/1968 (Α 82) και του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (Α 77), για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή της κατοικίας.

γ) Προκειμένου για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν. 2859/2000, για την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγοραστεί για μεταπώληση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2859/2000, εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη Δ.Ο.Υ., στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλουν υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πώλησαν στο οικείο έτος.

Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων της περίπτωσης αυτής, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα προς πώληση οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο. Υ., σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή για δαπάνες που προκύπτουν από 1.1.2010 και μετά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

δ) Προκειμένου για αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μονίμων κατοίκων εξωτερικού.

ε) Προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

στ) Προκειμένου για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το εξήντα επτά τοις εκατό (67%).

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας

αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία με ποσοστό πάνω από εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

ζ) Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 31 προκειμένου για συνταξιούχους, οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους, εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις.

η)⁽¹⁾ Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή. Προκειμένου για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

θ)⁽²⁾ Προκειμένου για αγορά επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, οχήματος τύπου L, μοτοποδηλάτου, μοτοσυκλέτας, καθώς και οχήματος παντός εδάφους ή άλλου μικρού οχήματος με τρεις ή τέσσερις τροχούς, μηδενικών ρύπων με Λ.Τ.Π.Φ. έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ. Για τα αυτοκίνητα του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται μηδενική ετήσια αντικειμενική δαπάνη, ενώ για τα άνω του ορίου αυτού η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ.

ι)⁽³⁾ Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ', για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει της κατοικίας ή του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 33 Ν. 4172/2013

Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών.- Με τις διατάξεις του άρθρου 33 προσδιορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εφαρμόζονται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Η μη εφαρμογή της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διασφαλίζει τη μη εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου προσδιορισμού της ελάχιστης φορολογίας σε περιπτώσεις που δε σχετίζονται με φοροαποφυγή.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 ΠΑΡ. 1 Ν. 4330/2015

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ρυθμίζεται η φορολόγηση των φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, συμπεριλαμβανομένων και των Ελλήνων ομογενών, και καθιερώνεται ένα φορολογικό καθεστώς αντίστοιχο με αυτό που ίσχυε με τον προηγούμενο ΚΦΕ (ν. 2238/1994) για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013). Για τους εν λόγω φορολογούμενους η υποχρέωση να αναγράφουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος όλα τα εισοδήματα πηγής Ελλάδας, ανεξαρτήτως ποσού, δεν ενεργοποιεί τα τεκμήρια διαβίωσης. Π.χ. στην περίπτωση που ένας

(1) Η περίπτωση η' του άρθρου 33 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015 και έχει εφαρμογή για το φορολογικό έτος 2014 και εξής, σύμφωνα με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «η) Προκειμένου για φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή, εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα».

(2) Η περίπτωση θ' του άρθρου 33 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 9 του Ν. 4710/2020 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ίδιου νόμου.

(3) Η περίπτωση ι' του άρθρου 33 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 και ισχύει από 1.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 81 του ίδιου νόμου.

φορολογικός κάτοικος εξωτερικού αποκτά εισόδημα από τόκους καταθέσεων στη χώρα μας ύψους 1 ευρώ, δεν θα επιβάλλεται φόρος στην Ελλάδα βάσει τεκμαρτού εισοδήματος (π.χ. βάση δευτερεύουσας κατοικίας, ΕΙΧ κ.λπ.). Με την προϊσχύσασα διάταξη του ν. 4172/2013, όποιος κάτοικος εξωτερικού είχε εισόδημα από τόκους καταθέσεων στη χώρα μας ύψους 1 ευρώ, ήταν υποχρεωμένος να καταβάλει φόρο στην Ελλάδα βάσει των τεκμηρίων διαβίωσης. Αυτό, όμως, είχε ως αποτέλεσμα οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και ιδίως οι Έλληνες ομογενείς να αποσύρουν τις καταθέσεις τους από τα ημεδαπά τραπεζικά ιδρύματα, με προφανή συνέπεια την απώλεια κεφαλαίων και φόρων επί των τόκων ή να εισάγουν χρηματικά κεφάλαια στην Ελλάδα προκειμένου να καλύψουν τα τεκμήρια διαβίωσης και στη συνέχεια να τα εξάγουν στο κράτος της φορολογικής τους κατοικίας. Τέλος, οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται για φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού υπό την προϋπόθεση ότι δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1076/26.3.2015.- Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή της μη εφαρμογής αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 359)

ΑΡΘΡΟ 34

ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΗΣ

1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή ⁽¹⁾έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή ⁽²⁾

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) ⁽³⁾ σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) ⁽⁴⁾ σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

ε) ⁽⁵⁾

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του ⁽⁶⁾ και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή

(1) Η φράση «δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή» της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013, προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 21 του Ν. 4321/2015 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Η φράση «έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή» της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015 και έχει εφαρμογή για το φορολογικό έτος 2014 και εξής, σύμφωνα με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(3) Η περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 48 του Ν. 4305/2014 (ισχύς από 31.10.2014).

(4) Η περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την περίπτωση β της παρ. 2 του άρθρου 48 του Ν. 4305/2014. Προηγουμένως αποτελούσε την περίπτωση γ' που είχε προστεθεί με την περίπτωση α της παρ. 15 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 (ισχύς από 31.12.2013).

(5) Η περίπτωση ε' της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015. Η κατάργηση ισχύει από 16.6.2015. Η καταργηθείσα περίπτωση ε) που είχε προστεθεί με την παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν. 4321/2015 και ισχύει από 1.1.2014, είχε ως εξής: «ε) Δεν εφαρμόζεται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη εφόσον ο φορολογούμενος ή τα εξαρτώμενα μέλη αποκτούν εισόδημα μόνο από τόκους και ακίνητα».

(6) Η φράση «, τη σύζυγό του» του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013,

φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους.

ββ) Που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους.

γγ) Που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε έναν (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32,⁽¹⁾ εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 32, ή του άρθρου 34.

δδ)⁽²⁾ Που έχουν ενταχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α.

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32,⁽³⁾ το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

προστέθηκε με την περίπτωση στ της παρ. 2 του άρθρου 48 του Ν. 4305/2014 (ισχύς από 31.10.2014).

(1)) Ο αριθμός «32» της υποπερίπτωσης γγ της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 15 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Ο αριθμός που αντικαταστάθηκε ήταν: «31».

(2) Η υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(3) Στην περίπτωση ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 υπήρχαν οι λέξεις «ή του άρθρου 34» οι οποίες διαγράφηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 15 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β, γ, δ, ε και στ της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο,⁽¹⁾

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11.⁽²⁾

3. Για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

(1) Το τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013, προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 59 του ν. 4583/2018 και ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και επόμενων, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013, προστέθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 59 του ν. 4583/2018 και ισχύουν για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και επόμενων, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου και νόμου.

4. Οι φορολογούμενοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων) και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται στις κυρώσεις και τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 4141/2013, άρθρο 44 (Προϋποθέσεις δικαιολόγησης εισοδήματος από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιριών).- 1. Για τη δικαιολόγηση της συνολικής ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιριών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν. 27/1975, όπως ισχύει, υποβάλλουν είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε κατά τους διενεργούμενους ελέγχους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος μόνο τα παρακάτω δικαιολογητικά:

(α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμει το μερίσμα από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μερίσμα και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. ΙΜΟ) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μερίσμα.

(β) Στην περίπτωση που το μερίσμα καταβάλλεται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων και βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου.

(γ) Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ) των αντιστοίχων ποσών ή βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος. Τα σχετικά πρωτότυπα αναζητούνται από την αρμόδια αρχή.

2. Η καταβολή του μερίσματος μπορεί να γίνεται και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η οποία μπορεί να βεβαιώνει και τη λήψη του μερίσματος. Στην περίπτωση αυτή η διαχειρίστρια δεν υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία τα οποία τηρεί. Τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται.

3. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις εφαρμόζονται και επί των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχου.

4. Τα δικαιολογητικά της παραγράφου 1, με την εξαίρεση του δικαιολογητικού υπό το στοιχείο γ, υποβάλλονται και σε κάθε άλλη περίπτωση που ελέγχεται κατά νόμο η προέλευση του εισοδήματος που αναφέρεται σε μερίσματα πλοιοκτητριών εταιριών ή εταιριών χαρτοφυλακίου.

Σ.Σ. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, βλ. διευκρινίσεις στην εγκύκλιο πολ. 1106/14.4.14 που παρατίθεται στο άρθρο 31 του παρόντος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 34 Ν. 4172/2013

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής.- Με τις διατάξεις της παραγράφου

1 του άρθρου 34 προβλέπεται ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου, 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις, ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά για τα οποία ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης και απαριθμούνται στην παράγραφο αυτή.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι στην περίπτωση διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

Με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου αναφέρονται οι περιπτώσεις στις οποίες οι υπόχρεοι υπόκεινται στις κυρώσεις και τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 ΠΑΡ. 2 Ν. 4330/2015

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού εισοδήματος και του εισοδήματος που αποκτά ο φορολογούμενος μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών-συνταξιούχων, υπό την προϋπόθεση ότι το τεκμαρτό εισόδημα του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 59 Ν. 4583/2018

Με την προτεινόμενη διάταξη γίνεται εναρμόνιση με την αριθμ. 330/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι, εφόσον δεν συντρέχει λόγος και μάλιστα προφανής λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την υποχρεωτική υποβολή κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος των συζύγων, η διάταξη του άρθρου 67 παρ.4 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013, Α'167) έχει την έννοια ότι ο σύζυγος υποβάλλει κατ' αρχήν κοινή δήλωση και για το εισόδημα της συζύγου του, εφόσον αμφότεροι οι σύζυγοι συναινούν, συναίνεση η οποία μπορεί να αποτυπώνεται και στην υποβολή, καθ' εαυτήν, της κοινής δήλωσης, ενώ στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή διατυπώνεται ρητώς η έλλειψη τέτοιας συναίνεσης από έναν έστω από τους συζύγους, οι σύζυγοι διατηρούν το δικαίωμά τους να υποβάλλουν αυτοτελώς δηλώσεις φόρου για τα εισοδήματά τους.

Συνεπώς, οι σύζυγοι δεν απαιτείται να δηλώσουν στη Φορολογική Διοίκηση τη συναίνεσή τους για κοινή δήλωση, αφού αυτή εκδηλώνεται με μόνη την υποβολή της κοινής δήλωσης. Αντίθετα, όταν ο ένας εκ των δύο αιτηθεί χωριστής δήλωσης, τότε θα υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις και για τους δύο συζύγους.

Για την ομαλή εξέλιξη της διαδικασίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων απαιτείται η δήλωση για υποβολή χωριστών δηλώσεων να υποβάλλεται εγκαίρως στη Φορολογική Διοίκηση, να είναι ανέκκλητη για το έτος στο οποίο αφορά και να είναι δεσμευτική και για τον άλλο σύζυγο, καλύπτει δε και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που ήθελε υποβληθούν.

Επισημαίνεται ότι με τις προτεινόμενες διατάξεις η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματα των συζύγων βεβαιώνεται χωριστά σε κάθε περίπτωση, είτε δηλαδή υποβάλλεται κοινή δήλωση είτε υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις από τους συζύγους και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει χωριστά κάθε σύζυγο. Τέλος, με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται τα θέματα των εξαρτώμενων μελών, καθώς και των τεκμαρτών δαπανών για τις περιπτώσεις που υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις συζύγων, στις οποίες ουσιαστικά θα έχουν εφαρμογή τα περί ατομικών δηλώσεων.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΔ. 1076/26.3.2015.- Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή της διαφοράς εισοδήματος και υπολογισμού του φόρου αυτής.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 366)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΑ 1144341/3.11.2015.- Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των παρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 1 του ν.4330/2015 (ΦΕΚ Α59/16.6.2015).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 370)

ΕΔΥΟ ΠΟΔ. 1109/18.7.2016.- Εφαρμογή της περίπτωσης δ' της παραγρ. 1 του άρθρου 34 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) σχετικά με την διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 371)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1111005/19.7.2017.- Δαπάνη απόκτησης ακινήτου στην Ελλάδα από κάτοικο αλλοδαπής που εισάγει χρηματικά κεφάλαια από το εξωτερικό, σε λογαριασμό του κατασκευαστή της οικοδομής.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 371)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2137/12.7.2019.- Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 371)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΑΡΘΡΟ 35

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος⁽¹⁾ με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 35-38 Ν. 4172/2013

Άρθρο 35. Εισόδημα από κεφάλαιο.- Με τις διατάξεις του άρθρου 35 ορίζεται η γενική έννοια του εισοδήματος από κεφάλαιο για φορολογικούς σκοπούς σύμφωνα με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, η οποία περιλαμβάνει τα μερίσματα, τους τόκους, τα δικαιώματα, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Άρθρο 36. Μερίσματα.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 ορίζεται η έννοια των μερισμάτων, σύμφωνα με τα πρότυπα του ΟΟΣΑ, η οποία καταλαμβάνει όλα τα διανεμόμενα κέρδη ανεξαρτήτως νομικής μορφής του διανεμόντος φορέα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. Επιπλέον, εκτός των σκοπών του ΚΦΕ, η εισαγωγή του εν λόγω ορισμού διευκολύνει τον προσδιορισμό του τόπου φορολογίας για την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι με την παρακράτηση του φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε. (με συντελεστή 10%) στα διανεμόμενα μερίσματα εξαντλείται η φορολογική μεταχείριση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα, καθώς τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Άρθρο 37. Τόκοι.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 37 ορίζεται για φορολογικούς σκοπούς η έννοια των τόκων, η οποία καταλαμβάνει τις απαιτήσεις κάθε είδους με ή χωρίς ασφάλεια είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται η απαλλαγή του εισοδήματος από τόκους ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίου του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ρυθμίζεται η φορολογική μεταχείριση των τόκων που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), σύμφωνα με τις συμβατικές υποχρεώσεις τις Ελλάδας όπως έχουν προκύψει από την ίδρυσή του. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι με την παρακράτηση του φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε. (με συντελεστή 15%) στους τόκους εξαντλείται η φορολογική μεταχείριση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα, καθώς τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος

(1) Στο άρθρο 35 του Ν. 4172/2013 μετά τη λέξη «είδος» υπήρχε κόμμα, το οποίο διαγράφηκε με την παράγραφο 16 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Άρθρο 38. Δικαιώματα (royalties).- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 ορίζεται η έννοια των δικαιωμάτων, έτσι ώστε να συνάδει με το πρότυπο μοντέλο του ΟΟΣΑ και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Επιπλέον, εκτός των σκοπών του Κ.Φ.Ε, η εισαγωγή του εν λόγω ορισμού διευκολύνει τον προσδιορισμό του τύπου φορολογίας για την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα. Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι η έννοια του εισοδήματος από δικαιώματα είναι ευρύτερη σε σχέση με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, καθώς λαμβάνει υπόψη τη σχετική επιφύλαξη που είχε εκφράσει η Ελλάδα και κατά τούτο καταλαμβάνει το αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, καθώς και τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι με την παρακράτηση του φόρου όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε. (με συντελεστή 20%) στα δικαιώματα εξαντλείται η φορολογική μεταχείριση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα, καθώς τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1042/26.1.2015.- Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 375)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1029/2.3.2017.- Φορολογική μεταχείριση μισθωμάτων που καταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 385)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1017519/1.2.2018.- Φορολογική μεταχείριση μισθωμάτων που καταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 387)

ΑΡΘΡΟ 36

ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 36 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 δίδεται ο ορισμός της έννοιας «μέρισμα» για την επιβολή φόρου εισοδήματος. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων παρατηρείται ότι πρέπει να προβλεφθεί ρητώς ότι δεν θεωρούνται «μέρισμα» τα κέρδη που διανέμονται από νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων β, δ, ε και στ του άρθρου 45, τα οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1148410/17.11.2015.- Φορολογική μεταχείριση του «πάγιου μερίσματος» που λαμβάνουν τα αθλητικά σωματεία από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2725/1999, μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 388)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2018/28.1.2019.- Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο – φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρεία και πίστωση του φόρου αλλοδαπής.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 391)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2128/8.7.2019.- Παραγραφή απαιτήσεων από μερίσματα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.δ. 1195/1942.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 397)

ΑΡΘΡΟ 37

ΤΟΚΟΙ

1. Ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

2. Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα.

3. Οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ'εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα. Για τους τόκους που προκύπτουν από τα ομόλογα αυτά εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2.

4. Εάν οι τόκοι υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.

5.⁽¹⁾ Οι τόκοι εταιρικών ομολογιών εισηγμένων σε τόπο διαπραγμάτευσης εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 4514/2018 ή σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά εκτός Ε.Ε., η οποία εποπτεύεται από αρχή διαπιστευμένη στον Διεθνή Οργανισμό Εποπτικών Αρχών Κεφαλαιαγοράς (International Organization of Securities Commissions, IOSCO), καθώς και των πάσης φύσεως ομολογιών που εκδίδουν οι πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 Ν. 4646/2019

Οι προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 21 στοχεύουν να καταστήσουν πιο ελκυστική στους επενδυτές την επένδυση στα ομόλογα και τις πάσης φύσεως εταιρικές ομολογίες, περιλαμβανομένων και αυτών που εκδίδουν οι πιστωτικοί συνεταιρισμοί, οι οποίοι λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα.

Όταν ο κάτοχος της ομολογίας είναι νομικό πρόσωπο, το εισόδημα από τόκους που αποκτούν οι αλλοδαποί επενδυτές απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος, και κατά συνέπεια και από την παρακράτηση του φόρου. Τα φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής απαλλάσσονται τόσο από το φόρον εισοδήματος όσο και από την εισφορά αλληλεγγύης. Οι διατάξεις αυτές

(1) Η παράγραφος 5 του άρθρου 37 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του ν. 4646/2019 και έχει εφαρμογή για πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

σύμφωνα με την αντίστοιχη πρόβλεψη στη μεταβατική ρύθμιση πρόκειται να εφαρμοστούν για πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά.

Ως απόρροια της ανωτέρω απαλλαγής ορίζεται επιπλέον με τροποποίηση της αρ. 9 του άρθρου 64 ΚΦΕ ότι για το εισόδημα αυτό (από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και από τόκους εταιρικών ομολογιών) που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς και φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής δεν γίνεται παρακράτηση φόρου. Τέλος, για τα φυσικά πρόσωπα, εφόσον πρόκειται για φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής, ορίζεται ότι δεν έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εφόσον έχουν εισόδημα αποκλειστικά και μόνο από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και από τόκους εταιρικών ομολογιών.

Όταν κάτοχοι των ομολόγων είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, ως υπόχρεοι για την παρακράτηση του φόρου ορίζονται ειδικότερα οι φορείς που καταβάλλουν τους τόκους και όχι οι εκδότες.

Από το πλέγμα των προτεινόμενων διατάξεων αναμένεται να ενισχυθεί το επενδυτικό ενδιαφέρον για τα ομόλογα του ελληνικών επιχειρήσεων και να διευκολυνθεί η χρηματοδότησή τους, με τελικό σκοπό την τόνωση και ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας.

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 1 με την οποία τροποποιείται η παράγραφος 1 περίπτωση ε του άρθρου 58 ΚΦΕ, επιδιώκεται η ελάφρυνση των φορολογικών βαρών των νομικών προσώπων για τα φορολογικά εισοδήματα του έτους 2019 από 28% σε 24%, καθιστώντας την Ελλάδα ελκυστικότερο επενδυτικό προορισμό. Είναι προφανές, ότι, ο συντελεστής της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων θα μειωθεί περαιτέρω στα επόμενα έτη, προκειμένου η ελληνική οικονομία να ανακτήσει την ανταγωνιστικότητά της στο ευρωπαϊκό και διεθνές οικονομικό περιβάλλον.

Επιπλέον, με τη ρύθμιση της παραγράφου 2 επιδιώκεται να δοθεί ελάφρυνση από τα φορολογικά βάρη και δυνατότητα ανάπτυξης για τον πρωτογενή τομέα της ελληνικής οικονομίας, με τη σύσταση νέων αγροτικών σχημάτων.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 37 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 εισάγεται απαλλαγή από φόρο εισοδήματος των τόκων ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα. Επισημαίνεται ότι η μη εφαρμογή της απαλλαγής αυτής και σε τόκους ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων που εκδίδονται από άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς την ελευθερία κίνησης κεφαλαίων (άρθρο 63 ΣυνθΛΕΕ). Παρατηρείται, επίσης, ότι, συμφώνως προς το άρθρο 26 παρ. 8 του ν. 2789/2000, «οι τόκοι, οι οποίοι προκύπτουν από ομολογίες που εκδίδουν στην ημεδαπή επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από ομολογίες τις οποίες εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα».

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2008/19.1.2022.- Φορολογική μεταχείριση της απώλειας κεφαλαίου (ζημίας), λόγω αρνητικής απόδοσης επενδύσεων.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (Α' 167, εφεξής ΚΦΕ) κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεώς τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 του ΚΦΕ, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Δεδομένων των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά, καθώς και της ακολουθούμενης νομισματικής πολιτικής, υφίστανται περιπτώσεις επενδύσεων οι οποίες επιφέρουν αρνητικές αποδόσεις στους επενδυτές, όπως για παράδειγμα οι καταθετικοί λογαριασμοί οι οποίοι συνδέονται με το επιτόκιο της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΕΚΤ) το οποίο έχει μειωθεί σε αρνητικό επίπεδο. Στις υπόψη περιπτώσεις αντί της δημιουργίας εισοδήματος για τον επενδυτή (πιστωτικοί τόκοι) προκύπτει ζημία λόγω της απομείωσης του κεφαλαίου της επένδυσης (κατάθεση) ισόποσα με το ποσό των χρεωστικών τόκων.

4. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, η ζημία (απώλεια κεφαλαίου) ενός νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που προκύπτει λόγω της αρνητικής απόδοσης επενδύσεων (αρνητικό επιτόκιο), εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα τους, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ, καθόσον αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη.

5. Αντίθετα, για τα φυσικά πρόσωπα, είτε ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είτε όχι, το εισόδημα από τόκους εντάσσεται στην κατηγορία εισοδήματος από κεφάλαιο (κι όχι από επιχειρηματική δραστηριότητα) και φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 40 του ΚΦΕ. Εξάλλου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΕ δεν υφίσταται η έννοια του αρνητικού εισοδήματος από τόκους, ούτε και προβλέπεται η έκπτωση δαπανών από το εισόδημα της κατηγορίας αυτής, όπως ρητά ορίζεται σε άλλες κατηγορίες εισοδήματος (πχ. εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων, άρθρο 42 ΚΦΕ). Με βάση τα ανωτέρω τα φυσικά πρόσωπα δεν αναγράφουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τυχόν αρνητικά εισοδήματα από τόκους.

ΑΡΘΡΟ 38

ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (ROYALTIES)

1. Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

2. Εάν το εισόδημα από δικαιώματα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1213/22.9.2015.- Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από εκμίσθωση του δικαιώματος εκμετάλλευσης περιπτέρου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 401)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1229/15.10.2015.- Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1213/22.9.2015 Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από εκμίσθωση του δικαιώματος εκμετάλλευσης περιπτέρου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 402)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1147493/12.11.2015.- Φορολογική μεταχείριση των ποσών που εισπράττουν οι Ο.Τ.Α. από την παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης θέσεων περιπτέρων και κοινόχρηστων χώρων, καθώς και των ποσών που εισπράττουν σε περίπτωση θανάτου του αρχικού δικαιούχου της χρήσης του περιπτέρου, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 403)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και

(1) Το άρθρο 39 του Ν.4172/2013 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 18 του Ν. 4873/2021 και ισχύει τέσσερες μήνες μετά την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 16.4.2022 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 75 του ίδιου νόμου. Το άρθρο όπως ίσχυε πριν την διαμόρφωσή του είχαν ως εξής:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Ειδικά για τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτων μέχρι τριακόσια τετραγωνικά μέτρα (300 τ.μ.) σε κοινωφελή ιδρύματα και τις εγγεγραμμένες Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για τον παραχωρούμενο.

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό της έκπτωσης για τις κάθε είδους δαπάνες, ανεξαρτήτως με το αν συνδέονται με την εκμετάλλευση συγκεκριμένου ακινήτου ή της εν γένει ακίνητης περιουσίας τους, ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

4. Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.»

εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από τον φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Ειδικά για τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτων μέχρι τριακόσια τετραγωνικά μέτρα (300 τ.μ.) σε κοινωφελή ιδρύματα και τις εγγεγραμμένες Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για τον παραχωρούντα.

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β)

γ)

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

4. Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά

παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1112/2.6.2015.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης μισθωμάτων ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων στο Δημόσιο, δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται και διαδικασία βεβαίωσης των μισθωμάτων που εκχωρούνται.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013, που προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης και δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται

1. Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης μη εισπραχθέντων μισθωμάτων ακίνητης περιουσίας έχει ως το συνημμένο υπόδειγμα εντύπου, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας.

2. Η εκχώρηση γίνεται με την υποβολή του συμπληρωμένου εντύπου δήλωσης εκχώρησης από τον εκχωρητή στον αρμόδιο για τη παραλαβή της φορολογικής του δήλωσης Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας μετά το πέρας του φορολογικού έτους στο οποίο αφορούν και πριν την εμπρόθεσμη υποβολή της ετήσιας δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος. Στη δήλωση αναγράφονται υποχρεωτικά οι Α.Φ.Μ. του εκμισθωτή (εκχωρητή) και του μισθωτή (οφειλέτη) και ο αριθμός δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων ακίνητης περιουσίας, εφόσον η σύμβαση μίσθωσης έγινε μετά την 1/1/2014 ή ο αριθμός καταχώρησης μισθωτηρίου.

3. Με τη δήλωση εκχώρησης συνυποβάλλονται από τον εκχωρητή όλα τα σχετικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη μη είσπραξη των εκχωρούμενων μισθωμάτων, όπως ενδεικτικά:

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

β) Εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης ή πρόσκληση καταβολής μισθωμάτων.

γ) Αγωγή απόδοσης του μισθίου και καταβολής μισθωμάτων.

δ) Δικαστική απόφαση απόδοσης του μισθίου και καταβολής μισθωμάτων.

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

4. Η δήλωση εκχώρησης συνοδεύεται υποχρεωτικά από Υπεύθυνη Δήλωση του Ν. 1599/1986, στην οποία βεβαιώνεται από τον εκχωρητή η μη είσπραξη των οφειλόμενων μισθωμάτων, το ακριβές ποσό αυτών, η ακρίβεια των κατατεθειμένων εγγράφων καθώς και η μη κατοχή άλλων εγγράφων και αποδεικτικών στοιχείων πλην των κατατεθειμένων.

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

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

Άρθρο 2**Βεβαίωση και είσπραξη των μισθωμάτων που εκχωρούνται**

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

Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή. Ανάκληση της δήλωσης εκχώρησης δεν είναι δυνατή.

2. Σε περίπτωση υποβολής της δήλωσης εκχώρησης εκπρόθεσμα, μετά την υποβολή της εμπρόθεσμης ετήσιας δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, η εκχώρηση δεν γίνεται δεκτή.

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

Η εκχώρηση μη εισπραχθέντων μισθωμάτων διενεργείται με τις πιο πάνω προϋποθέσεις και στην περίπτωση που ο οφειλέτης μισθωτής έχει πτωχεύσει.

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

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

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

Άρθρο 3

1. Τα ανωτέρω ισχύουν για συμβάσεις μίσθωσης ακίνητης περιουσίας σε χρήμα.

2. Η ισχύς της παρούσας αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 39 Ν. 4172/2013

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία.- Με τις διατάξεις του άρθρου 39, παράγραφος 1 του σχεδίου νόμου ορίζεται το ακαθάριστο εισόδημα που προκύπτει από την εκμίσθωση, ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση της ακίνητης περιουσίας.

Στην παράγραφο 2 ορίζεται το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης και δωρεάν παραχώρησης ως το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Επιπροσθέτως, προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο του τεκμαρτού εισοδήματος που προκύπτει στην περίπτωση της δωρεάν παραχώρησης κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τμ) προς ανιόντες ή κατιόντες.

Με τη διάταξη της παραγράφου 3 καθορίζονται οι δαπάνες που εκπίπτουν από αυτό, εφόσον πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 ΠΑΡ. 5 Ν. 4330/2015

Τεκμαρτό εισόδημα για τις αγροτικές εκτάσεις. Μη υπολογισμός αυτού.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση αγροτικών εκτάσεων προς ανιόντες/κατιόντες/συζύγους. Με την εν λόγω διάταξη αποφεύγεται η υπερβολική φορολογική επιβάρυνση όσων ασκούν ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιτίας του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση αγροτικών εκτάσεων.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 Ν. 4873/2021

Στο άρθρο 18 προβλέπεται ως φορολογικό κίνητρο ότι ειδικά για τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτων ως 300 τ.μ. σε κοινωφελή ιδρύματα και τις εγγεγραμμένες ΟΚοιΠ δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για τον παραχωρούμενο.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1069/23.3.2015.- Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 407)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1103/11.5.2015.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 413)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1042299/17.3.2016.- Προσδιορισμός αντικειμενικής αξίας για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων από την ιδιοχρησιμοποίηση γης και ακινήτων για το φορολογικό έτος 2015.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 416)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1024/12.2.2016.- Κοινοποίηση διατάξεων του ν. 4346/2015 (ΦΕΚ Α 152) σχετικά με τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 417)

ΔΥΟ ΠΟΛ. 1138/30.6.2015.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος αλλοδαπών εταιρειών ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 418)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1087089/25.6.2015.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 419)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΑ 1151184/18.11.2015.- Κοινοποίηση διατάξεων των νόμων 4337/2015 και 4342/2015 σχετικά με τις μισθώσεις ακίνητης περιουσίας.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 421)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1208/16.9.2015.- Εκχώρηση μισθωμάτων στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα από κληρονόμο.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 421)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. 1068031/26.4.2016.- Προσδιορισμός αντικειμενικής αξίας για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος φυσικών προσώπων από την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων για το φορολογικό έτος 2015.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 422)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1102/12.7.2016.- Διευκρινίσεις για θέματα που αφορούν την παράγραφο 4 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 περί «Ανείσπρακτων Εισοδημάτων από Εκμίσθωση Ακίνητης Περιουσίας».

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 422)

ΕΓΓΡ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1117730/4.8.2017.- Δεν προβλέπεται ειδική φορολογική ελάφρυνση σε ιδιοκτήτες ακινήτων που υιοθετούν αντισεισμικούς όρους στα κτίσματά τους.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 423)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ. Ε. 2129/8. 7.2019.- Διευκρινίσεις για τη δήλωση ανείσπρακτων εισοδημάτων από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας από τον δικαστικό εκκαθαριστή κληρονομίας.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 423)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2146/25. 7.2019.- Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1103/2015 εγκυκλίου αναφορικά με την φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, σε περίπτωση πρόωρης λύσης της μίσθωσης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 424)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2156/8. 8.2019.- Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος και τεκμαρτής δαπάνης από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 424)

ΑΡΘΡΟ 39Α⁽¹⁾

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΔΙΑΜΟΙΡΑΣΜΟΥ

1. Το εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 (Α167), όπως ισχύει, είναι εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 (Α 167), όπως ισχύουν, εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων. Σε περίπτωση που παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει

2. Το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο, θεωρείται εισόδημα από ακίνητη περιουσία

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2017 και εφεξής.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ.ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1187/23.11.2017.- Βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) της παραγράφου 10 του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α'/22-12-2016), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 84 του ν. 4472/2017 (ΦΕΚ 74 Α'/19.05.2017),

β) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ 94 Α'/ 27.05.2016) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν,

γ) των άρθρων 21, 39, 39Α και της παραγράφου 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013,

δ) του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει,

ε) του Κ.Ε.Δ.Ε. (ν.δ.356/1974), όπως ισχύει,

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Ορισμοί

1. Ως «Βραχυχρόνια Μίσθωση» στο πλαίσιο της «οικονομίας του διαμοιρασμού» ορίζεται η μίσθωση «Ακινήτου» που συνάπτεται μέσω των ψηφιακών πλατφορμών για συγκεκριμένη χρονική διάρκεια, μικρότερη του έτους και εμπεριέχει τα στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας.

2. Ως «Οικονομία του Διαμοιρασμού» ορίζεται κάθε μοντέλο όπου οι ψηφιακές πλατφόρμες δημιουργούν μια ανοικτή αγορά για την προσωρινή χρήση αγαθών ή υπηρεσιών που συχνά πα-

(1) Η παράγραφος 4 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του Ν. 4346/2015 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2015 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

ρέχουν ιδιώτες.

3. Ως «Ψηφιακές Πλατφόρμες» ορίζονται οι ηλεκτρονικές, διμερείς ή πολυμερείς αγορές, όπου δύο ή περισσότερες ομάδες χρηστών επικοινωνούν μέσω του διαδικτύου με τη μεσολάβηση του διαχειριστή της πλατφόρμας, προκειμένου να διευκολυνθεί μια συναλλαγή μεταξύ τους. Ειδικά για την περίπτωση της «Βραχυχρόνιας Μίσθωσης», «Ψηφιακές Πλατφόρμες» νοούνται όσες παρέχουν εξειδικευμένα εργαλεία για την σύναψη της μίσθωσης ηλεκτρονικά και δεν περιορίζονται στην προβολή του «Ακινήτου».

4. Ως «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» ορίζεται το μητρώο που τηρείται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), στο οποίο ο «Διαχειριστής Ακινήτου» λαμβάνει αριθμό εγγραφής ανά εκμισθούμενο «Ακίνητο», με σκοπό την εκπλήρωση των οριζόμενων στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 (Α'167) ως ισχύει. Τα στοιχεία που εγγράφει σε αυτό λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος ανά δικαιούχο εισοδήματος που αποκτάται από τη βραχυχρόνια μίσθωση «Ακινήτου» της οικονομίας του διαμοιρασμού του αρ. 39Α του ν. 4172/2013.

5. Ως «Διαχειριστής Ακινήτου Βραχυχρόνιας Μίσθωσης», στο εξής «Διαχειριστής», ορίζεται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που πραγματοποιεί ανά «Ακίνητο», έναντι της φορολογικής διοίκησης:

α) την εγγραφή στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής»,

β) την ανάρτηση του «Ακινήτου» βραχυχρόνιας μίσθωσης στις ψηφιακές πλατφόρμες της οικονομίας του διαμοιρασμού καθώς και σε κάθε μέσο προβολής με υποχρεωτική αναγραφή του αριθμού εγγραφής του στο ως άνω «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής»,

γ) την υποβολή της «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής» ανά μισθωτή,

δ) την καταχώρηση στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» στοιχείων (συνδικαιούχοι εισοδήματος, ποσοστά κ.α.) απαραίτητων για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος του αρ. 39Α του ν. 4172/2013, ανά δικαιούχο εισοδήματος,

ε) τη δημόσια κατάθεση στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων (ΤΠΔ) του ποσού που αναλογεί σε αγνώστους δικαιούχους εισοδήματος, τους οποίους ο «Διαχειριστής», δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει κατά την εγγραφή του «Ακινήτου» στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής». Ο «Διαχειριστής» έχει την υποχρέωση να καταθέσει στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων (ΤΠΔ) το ως άνω πόσο έως την ημερομηνία οριστικοποίησης της εικόνας του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», με σχετική μνεία στο γραμμάτιο σύστασης χρηματικής παρακαταθήκης.

Ο «Διαχειριστής» βραχυχρόνιας μίσθωσης δύναται να είναι είτε κύριος του «Ακινήτου» ή επικαρπωτής ή υπεκμισθωτής ή τρίτος. Ως «Διαχειριστής» τρίτος είναι αποκλειστικά οι κάτωθι περιπτώσεις:

α) ο κηδεμόνας σχολάζουσας κληρονομιάς,

β) ο εκκαθαριστής κληρονομιάς,

γ) ο εκτελεστής διαθήκης,

δ) ο σύνδικος πτώχευσης,

ε) ο προσωρινός διαχειριστής,

στ) ο μεσεγγυούχος,

ζ) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή δικαστικός συμπαραστάτης ή γονέας που ασκεί τη γονική μέριμνα κατά περίπτωση.

Εξαιρούνται της υποχρέωσης εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» οι «Διαχειριστές» που διαθέτουν Ειδικό Σήμα Λειτουργίας (Ε.Σ.Λ.), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 4 του ν. 4276/2014 και της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013, έχουν όμως την υποχρέωση να αναγράφουν, σε εμφανές σημείο, τον αριθμό του Ειδικού Σήματος

Λειτουργίας κατά την ανάρτηση του «Ακινήτου» στις ψηφιακές πλατφόρμες, καθώς και σε κάθε μέσο προβολής.

Προκειμένου να καταστεί δυνατή η υποβολή δηλώσεων βραχυχρόνιας διαμονής των προσώπων της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013, τα εν λόγω πρόσωπα θα πρέπει να καταχωρούν τα στοιχεία του ακινήτου στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» χωρίς να τους χορηγείται αριθμός μητρώου ακινήτου βραχυχρόνιας διαμονής.

Σε περίπτωση που ο «Διαχειριστής» εκμισθώνει διακριτά στην πλατφόρμα περισσότερους του ενός χώρους στο ίδιο ακίνητο, θα πρέπει να αποκτά ξεχωριστό αριθμό μητρώου για κάθε έναν από αυτούς.

Υπογραμμίζεται ότι για κάθε ένα ακίνητο ορίζεται ένας μόνο «Διαχειριστής».

6. Ως «Δικαιούχος Εισοδήματος» νοείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που είναι υπόχρεα σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Ο «Διαχειριστής» εγγράφει τα στοιχεία των Δικαιούχων Εισοδήματος στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», ανά αριθμό εγγραφής «Ακινήτου», με το αντίστοιχο ποσοστό εισοδήματος βάσει έννομης σχέσης.

«Δικαιούχος Εισοδήματος» βραχυχρόνιας μίσθωσης είναι σε κάθε περίπτωση ο «Διαχειριστής» καθώς και οι λοιποί συνδικαιούχοι εισοδήματος που έχει εγγράψει. Ο τρίτος «Διαχειριστής», εφόσον λειτουργεί με μια εκ των ιδιοτήτων που ορίζονται στην παράγραφο 5 του παρόντος άρθρου, δεν μπορεί να είναι δικαιούχος εισοδήματος.

7. Ως «Ακίνητο» ορίζεται:

- α) το διαμέρισμα,
- β) η μονοκατοικία, εξαιρουμένων των μονοκατοικιών οι οποίες έχουν χαρακτηριστεί ως τέτοιες λόγω της κατάργησης της σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας,
- γ) οποιαδήποτε άλλη μορφή οικήματος με δομική και λειτουργική αυτοτέλεια,
- δ) τα δωμάτια εντός διαμερισμάτων ή μονοκατοικιών. Τα «Ακίνητα» που διατίθενται για βραχυχρόνια μίσθωση δύναται να είναι ενιαίοι χώροι, ή να μισθώνονται τμηματικά.

8. Ως «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» ορίζεται η δήλωση για τις αρχικές ή τροποποιητικές συμφωνίες βραχυχρόνιας μίσθωσης που ο «Διαχειριστής» συνάπτει μέσω ψηφιακών πλατφορμών της οικονομίας του διαμοιρασμού και που υποχρεούται να υποβάλλει σε ηλεκτρονική εφαρμογή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), με σκοπό τον ετήσιο προσδιορισμό του εισοδήματος του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε. Ο «Διαχειριστής» που υποβάλλει «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» απαλλάσσεται της υποχρέωσης υποβολής Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας (ΠΟΛ.1013/7.1.2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει).

Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και για τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013.

Άρθρο 2

Διαδικασία Εγγραφής και Οριστικοποίησης στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής

Η Διαδικασία Εγγραφής και Οριστικοποίησης στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» γίνεται ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτυακού τόπου www.aade.gr από κάθε «Διαχειριστή» με τους προσωπικούς κωδικούς πρόσβασης που διαθέτει στο TAXISnet.

Τα δεδομένα που καταχωρούνται στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» επέχουν θέση υπεύθυνης δήλωσης του αρ.8 ν. 1599/1986. Σε περίπτωση ελέγχου, ο «Διαχειριστής» οφείλει να προσκομίσει όλα τα απαραίτητα νομιμοποιητικά έγγραφα -στοιχεία που αποδεικνύουν την ορθότητα των στοιχείων που έχει καταχωρήσει. Μετά την απόκτηση αριθμού εγγραφής, ο «Διαχειριστής» δύναται να προβαίνει σε μεταβολές, έως και την ημερομηνία οριστικοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», προκειμένου είτε να διορθώνει λανθασμένες καταχωρήσεις είτε να τροποποιεί στοιχεία λόγω αλλαγής των πραγματικών περιστατικών, χωρίς

να αλλάζει ο αριθμός εγγραφής «Ακινήτου».

Ο «Διαχειριστής», στην περίπτωση που είναι και ιδιοκτήτης, προκειμένου να λάβει αριθμό εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», απαιτείται να έχει επιβεβαιωθεί ο Α.Τ.ΑΚ. που αναγράφει με τα στοιχεία που τηρούνται στα υποσυστήματα (Ο.Π.Σ. Περιουσιολόγιο) της ΔΗΛΕΔ και να αντιστοιχεί σε εμπράγματα δικαιώματα πλην της ψιλής κυριότητας, ενώ στην περίπτωση που είναι υπεκμισθωτής θα πρέπει να έχει επιβεβαιωθεί και ο αριθμός Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας που έχει συνάψει με τουλάχιστον έναν ιδιοκτήτη του ακινήτου που προτίθεται να εγγράψει. Τα υπόλοιπα στοιχεία (λοιποί δικαιούχοι εισοδήματος, ποσοστά κ.λπ.) δύναται να τα καταχωρήσει κατά την διαδικασία οριστικοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», έως και την ημερομηνία έναρξης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος έκαστου φορολογικού έτους, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα ανά δικαιούχο εισοδήματος. Σε περίπτωση που κατά την ημερομηνία οριστικοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» δεν έχουν καταχωρηθεί από τον «Διαχειριστή» ποσοστά δικαιούχων εισοδήματος ή και ποσοστά αγνώστων ιδιοκτητών, ώστε να συμπληρώνεται το 100% του εισοδήματος, το ποσό που αντιστοιχεί στο υπολειπόμενο ποσοστό, φορολογείται στον ίδιο, εφόσον για το ποσοστό αυτό δεν έχει ακολουθηθεί η διαδικασία που ορίζεται στην περίπτωση ε' της παραγράφου 5 του άρθρου 1 της παρούσας. Σε περίπτωση εμφάνισης του δικαιούχου εισοδήματος και είσπραξης του ποσού από το Τ.Π.Δ., ο δικαιούχος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης για το εισόδημα που εισέπραξε.

Ο «Διαχειριστής» έχει την υποχρέωση να καταχωρήσει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται και να οριστικοποιήσει το «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» το αργότερο μέχρι την ημερομηνία έναρξης της εφαρμογής για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος έκαστου φορολογικού έτους με δυνατότητα εμπρόθεσμης τροποποίησής του μέχρι την καταληκτική ημερομηνία της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στην περίπτωση μη οριστικοποίησης από τον ίδιο μέχρι την ως άνω προθεσμία, τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» θεωρούνται οριστικά. Όταν υπάρχουν περισσότεροι του ενός δικαιούχοι εισοδήματος, με την οριστικοποίηση του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» γίνεται γνωστοποίηση στους λοιπούς δικαιούχους εισοδήματος μέσω τυποποιημένου ηλεκτρονικού μηνύματος που αναρτάται στην προσωποποιημένη πληροφόρησή τους στο TAXISnet.

Ο αριθμός εγγραφής «Ακινήτου» παύει να ισχύει όταν ο «Διαχειριστής» διακόπτει την ιδιότητά του ως «Διαχειριστής» ή όταν σταματήσει η διαδικασία της βραχυχρόνιας μίσθωσης του «Ακινήτου», όπως αυτή ορίζεται παραπάνω. Στην περίπτωση αυτή ο «Διαχειριστής» υποχρεούται να οριστικοποιήσει το «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής».

Στις περιπτώσεις που δικαιούχοι εισοδήματος από βραχυχρόνια μίσθωση «Ακινήτων» (άρθ. 39Α του ν. 4172/2013) είναι αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δε διαθέτουν ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, για την εγγραφή τους στο Φορολογικό Μητρώο (απόδοση Α.Φ.Μ.) υποχρεούνται να ορίσουν φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, με τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ.1283/30.12.2013 (3367 Β') απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε.

Άρθρο 3

Στοιχεία Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής

Τα πεδία που απαιτείται να συμπληρώνονται από τον «Διαχειριστή» στο Μητρώο ακινήτων βραχυχρόνιας διαμονής είναι τα ακόλουθα:

- Στοιχεία «Διαχειριστή» (προσυμπληρωμένα κατά την είσοδο στην εφαρμογή), στοιχεία επικοινωνίας
- Στοιχεία δικαιούχων εισοδήματος

- Στοιχεία «Ακινήτου»
- Σημειώσεις

Ο μοναδικός αριθμός εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» χορηγείται μηχανογραφικά, μετά την καταχώρηση τουλάχιστον του Α.Τ.ΑΚ. του «Ακινήτου» και στην περίπτωση υπεκμίσθωσης και του αριθμού Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Άρθρο 4

Διαδικασία Ελέγχου -Όργανα Ελέγχου Κυρώσεις του Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής

Τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης δύνανται να εντοπίζουν τους «Διαχειριστές» που δεν έχουν τηρήσει τις προϋποθέσεις του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 όπως ισχύει, μέσω ηλεκτρονικών διασταυρώσεων από ίδιες ή τρίτες πηγές, με κάθε πρόσφορο μέσο, ή και με μικτά συνεργεία ελέγχου που μπορεί να αποτελούνται από υπαλλήλους της Α.Α.Δ.Ε. και του Υπουργείου Τουρισμού. Επιπλέον μπορεί να ζητείται η συνδρομή της Οικονομικής Αστυνομίας.

Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις:

α. Παράλειψη εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής».

β. Μη εμφανή αναγραφή του αριθμού εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» στην ανάρτηση του «Ακινήτου» στις ψηφιακές πλατφόρμες καθώς και σε κάθε άλλο μέσο προβολής.

γ. Μη εμφανή αναγραφή του αριθμού του Ειδικού Σήματος Λειτουργίας (Ε.Σ.Α.) στην ανάρτηση του «Ακινήτου» στις ψηφιακές πλατφόρμες καθώς και σε κάθε άλλο μέσο προβολής, από τους «Διαχειριστές» για τους οποίους δεν υπάρχει υποχρέωση εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», επιβάλλεται αυτοτελές διοικητικό πρόστιμο ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ στους «Διαχειριστές». Το πρόστιμο αποτελεί δημόσιο έσοδο, επιβάλλεται και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. από την Α.Α.Δ.Ε. και καταχωρείται στον Κ.Α.Ε 3739.

Από τη διαπίστωση της παράβασης ο «Διαχειριστής» υποχρεούται εντός (15) δεκαπέντε ημερολογιακών ημερών να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες συμμόρφωσης.

Σε περίπτωση που διαπιστώνεται εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός ενός έτους από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου και εφόσον έχει παρέλθει το δεκαπενθήμερο του προηγούμενου εδαφίου που προβλέπεται ως προθεσμία για την ολοκλήρωση των ενεργειών συμμόρφωσης του «Διαχειριστή», το σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμο επιβάλλεται στο διπλάσιο και στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο τετραπλάσιο του αρχικής επιβληθέντος.

Άρθρο 5

Διαδικασία Υποβολής Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής

Η Διαδικασία υποβολής «Δηλώσεων Βραχυχρόνιας Διαμονής» γίνεται ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτυακού τόπου www.aade.gr από τον «Διαχειριστή» με τους προσωπικούς κωδικούς πρόσβασης που διαθέτει στο TAXISnet.

Σε περίπτωση τροποποίησης της διάρκειας διαμονής ή της συμφωνηθείσας αξίας συνολικού συμφωνηθέντος μισθώματος ή ακύρωσης της διαμονής ή καταχώρησης λανθασμένων στοιχείων ή άλλης αιτίας, υποβάλλεται τροποποιητική «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής».

Οι «Δηλώσεις Βραχυχρόνιας Διαμονής» (αρχικές, τροποποιητικές) υποβάλλονται μέχρι την 12η ώρα βραδινή της επομένης εργάσιμης ημέρας από την ημέρα αναχώρησης του μισθωτή από το «Ακίνητο».

Σε περίπτωση ακύρωσης της βραχυχρόνιας μίσθωσης και όταν βάσει πολιτικής ακύρωσης προβλέπεται καταβολή ποσού μισθώματος από το μισθωτή, υποβάλλεται αρχική «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» μέχρι την 12η ώρα βραδινή της επομένης εργάσιμης ημέρας από την ακύρωση.

Ως ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων θεωρείται η ημερομηνία καταχώρησης αυτών στο σύστημα, με αυτόματη απόδοση στον υπόχρεο «Διαχειριστή» μοναδικού αριθμού καταχώρησης.

Άρθρο 6

Στοιχεία Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής

Τα στοιχεία που καταχωρούνται στη «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» ανά βραχυχρόνια μίσθωση είναι τουλάχιστον, ο αριθμός εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», το συνολικό συμφωνηθέν μίσθωμα ή το συνολικό ποσό βάσει της πολιτικής ακύρωσης, η επωνυμία εκάστης ψηφιακής πλατφόρμας, τα στοιχεία του μισθωτή, η έναρξη λήξη της μίσθωσης και ο τρόπος πληρωμής του μισθώματος. Ειδικά για τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013, καταχωρείται επιπλέον ο αριθμός Ειδικού Σήματος Λειτουργίας.

Άρθρο 7

Διαδικασία Ελέγχου -Όργανα Ελέγχου Κυρώσεις της Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής

Τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης δύνανται να εντοπίζουν τους «Διαχειριστές» που δεν έχουν τηρήσει τις προϋποθέσεις του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 όπως ισχύει, μέσω ηλεκτρονικών διασταυρώσεων από ίδιες ή τρίτες πηγές, με κάθε πρόσφορο μέσο, ή και με μικτά συνεργεία ελέγχου που μπορεί να αποτελούνται από υπαλλήλους της Α.Α.Δ.Ε. και του Υπουργείου Τουρισμού. Επιπλέον μπορεί να ζητείται η συνδρομή της Οικονομικής Αστυνομίας.

Στις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 111 του ν. 4446/2016 όπως ισχύει, υποχρεώσεις, επιβάλλονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου πρόστιμα. Ειδικότερα:

Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής» επιβάλλεται στον «Διαχειριστή» πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος όπως αυτό εμφανίζεται στην ψηφιακή πλατφόρμα κατά την ημέρα που πραγματοποιείται ο έλεγχος.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής» επιβάλλεται αυτοτελές διοικητικό πρόστιμο ύψους εκατό (100) ευρώ, το οποίο καταχωρείται στον Κ.Α.Ε. 3739.

Άρθρο 8

Υποχρέωση Υποβολής Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας

Ο κύριος του «Ακινήτου» ή ο επικαρπωτής εφόσον αναθέτουν σε υπεκμισθωτή ή ο υπεκμισθωτής εφόσον αναθέτει σε άλλο υπεκμισθωτή τη διαχείριση «Ακινήτου» με σκοπό τη βραχυχρόνια μίσθωση, έχει υποχρέωση υποβολής Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, στην οποία καταχωρεί τα στοιχεία του «Διαχειριστή». Η ως άνω Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας προηγείται της εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής». Σε περίπτωση μη υποβολής αυτής, θεωρείται ο ίδιος «Διαχειριστής» του «Ακινήτου». Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας «Ακινήτου», όταν «Διαχειριστής» βραχυχρόνιας μίσθωσης είναι ένας εκ των συνιδιοκτητών, οι συνιδιοκτήτες δεν υποχρεούνται στην υποβολή Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Ο κύριος του «Ακινήτου» ή ο επικαρπωτής ή ο υπεκμισθωτής εφόσον εκμισθώνει «Ακίνητο» με δικαίωμα υπεκμίσθωσης, πλην των βραχυχρόνιων μισθώσεων στο πλαίσιο της οικονομίας του διανομισμού, εξακολουθεί να έχει την υποχρέωση υποβολής της Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Η υποβολή της δήλωσης ολοκληρώνεται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ανά κατηγορία υποχρεωτικών πληροφοριακών στοιχείων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Π.Ο.Λ.1013/7.1.2014 απόφαση, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Άρθρο 9

Λοιπές ρυθμίσεις

Μέσω της υλοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και της «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής» τίθενται οι προϋποθέσεις τόσο για τον προσδιορισμό ανά φορολογικό

έτος του συνολικά αποκτηθέντος εισοδήματος από βραχυχρόνια μίσθωση στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 όπως ισχύει, μετά την αφαίρεση του πιθανού ποσού υπεκμίσθωσης, ανά αριθμό εγγραφής «Ακινήτου», «Δικαιούχο Εισοδήματος» και «Ψηφιακής Πλατφόρμας», όσο και της δυνατότητας διενέργειας διασταυρωτικών ελέγχων κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 4 και 7 της παρούσας απόφασης.

Άρθρο 10

Έναρξη ισχύος

Η παρούσα απόφαση ισχύει για βραχυχρόνιες μισθώσεις στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού που συνάπτονται από την 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2017, τα εισοδήματα από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων της οικονομίας διαμοιρασμού, θα δηλωθούν διακριτά και συγκεντρωτικά στα έντυπα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 4232Β'/4.12.2017).

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α.1079/24.3.2021.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1187/2017 (Β' 4232) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, περί βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α) Της παρ. 10 του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 (Α' 240),
- β) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού,
- γ) των άρθρων 21, 39, 39Α και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 (Α' 167),
- δ) του Κώδικα Φ.Π.Α. ν. 2859/2000 (Α' 248),
- ε) του Κ.Ε.Δ.Ε. ν.δ. 356/1974 (Α' 90),
- στ) του ΚΔΔ ν. 2690/1999 (Α' 45),
- ζ) της παρ. 1 του άρθρου 8 και της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 (Α' 170),
- η) των άρθρων 1 έως 4 του ν. 4276/2014 (Α'155) και της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013 (Α' 175),
- θ) της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4442/2016 (Α' 230) και της υπ' αρ. 8592/2017 (Β' 1750) κοινής υπουργικής απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης και του Υπουργού Τουρισμού.

.....
Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1187/2017 (Β'4232) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού» ως εξής:

Άρθρο 1

Το άρθρο 4 της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1187/2017 (Β'4232) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αντικαθίσταται ως κατωτέρω:

«Άρθρο 4

Διαδικασία Ελέγχου-Όργανα Ελέγχου-Κυρώσεις αναφορικά με το Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής

1. Τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης δύνανται να εντοπίζουν τους «Διαχειριστές» που δεν έχουν τηρήσει τις προϋποθέσεις του άρθρου 111 του ν. 4446/2016, μέσω ηλεκτρονικών διασταυρώσεων από ίδιες ή τρίτες πηγές, με κάθε πρόσφορο μέσο, ή και με μικτά συνεργεία ελέγχου που μπορεί να αποτελούνται από υπαλλήλους της Α.Α.Δ.Ε. και του Υπουργείου Τουρισμού. Επιπλέον

μπορεί να ζητείται η συνδρομή της Οικονομικής Αστυνομίας.

Στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις της παρ. 2 του άρθρου 111 ν. 4446/2016, και εντοπίζονται ακίνητα, τα οποία είτε δεν εγγράφηκαν στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», είτε αναρτήθηκαν σε ψηφιακές πλατφόρμες χωρίς εμφανή αναγραφή του Αριθμού Μητρώου Ακινήτου (Α.Μ.Α.) Βραχυχρόνιας Διαμονής ή του Ειδικού Σήματος Λειτουργίας (Ε.Σ.Α.) ή του Μοναδικού Αριθμού Γνωστοποίησης (Μ.Α.Γ.) της υπ' αρ. 8592/2017 (Β'1750) κοινής υπουργικής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Ανάπτυξης Τουρισμού αποστέλλονται στις αρμόδιες για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των φερόμενων ως «Διαχειριστών» των ακινήτων Δ.Ο.Υ. στοιχεία των ως άνω ακινήτων και «Διαχειριστών», από όπου προκύπτει το είδος της παράβασης και η ημερομηνία διαπίστωσής της. Η διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων μπορεί να βεβαιώνεται και με ηλεκτρονική καταγραφή (σε μορφή αρχείου .avi ή .mp4), με τη χρήση λογισμικού καταγραφής οθόνης, της περιήγησης στην ανάρτηση ακινήτου σε ιστότοπο ψηφιακής πλατφόρμας.

2. Το Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους των αρμόδιων Δ.Ο.Υ. για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των φερόμενων ως «Διαχειριστών» των ακινήτων επιβεβαιώνει την ιδιότητα του προσώπου που εμφανίζεται ως «Διαχειριστής» στα κατά τα ανωτέρω σταλθέντα στοιχεία με κάθε πρόσφορο τρόπο. Για την επιβεβαίωση της ιδιότητας των «Διαχειριστών» δύναται να αξιοποιούνται και τα δεδομένα του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», του «ΟΠΣ Περιουσιολογίου» (Ε9) τα οποία τηρούνται στην Α.Α.Δ.Ε. καθώς και κάθε άλλο διαθέσιμο στοιχείο.

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους αποστέλλει κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 με την περιγραφή της διαπιστωθείσας παράβασης, προκειμένου το υπόχρεο πρόσωπο να διατυπώσει τις απόψεις του εντός (10) δέκα ημερών από την επίδοση της κλήσης, σχετικά με την επιβολή του προβλεπόμενου στην περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 σε βάρος του προστίμου.

Για την επιβολή του εν λόγω προστίμου συντάσσεται αιτιολογημένη έκθεση διαπιστώσεων από το Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους, η οποία προσυπογράφεται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος, θεωρείται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και επιδίδεται μαζί με την πράξη επιβολής του προστίμου της περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 111 του ν. 4446/2016. Η πράξη επιβολής του προστίμου της περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της κατά τα ανωτέρω αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

3. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις:

α. Παράλειψη εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής»,

β. μη εμφανή αναγραφή του αριθμού εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» στην ανάρτηση του «Ακινήτου» στις ψηφιακές πλατφόρμες καθώς και σε κάθε άλλο μέσο προβολής,

γ. μη εμφανή αναγραφή του αριθμού του Ειδικού Σήματος Λειτουργίας (Ε.Σ.Α.) ή του Μοναδικού Αριθμού Γνωστοποίησης (Μ.Α.Γ.) στην ανάρτηση του «Ακινήτου» στις ψηφιακές πλατφόρμες καθώς και σε κάθε άλλο μέσο προβολής, από τους «Διαχειριστές» για τους οποίους δεν υπάρχει υποχρέωση εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», επιβάλλεται αυτοτελές διοικητικό πρόστιμο ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ στους «Διαχειριστές», όπως αυτοί ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 1 της παρούσας. Σε περίπτωση κατά την οποία από τα αρχεία της Α.Α.Δ.Ε. δεν προκύπτει ότι ο «Διαχειριστής» είναι υπεκμισθωτής ή τρίτος, το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του κύριου ή του επικαρπωτή του ακινήτου. Το πρόστιμο αποτελεί δημόσιο έσοδο, επιβάλλεται και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. από την Α.Α.Δ.Ε. και καταχωρείται στον Α.Λ.Ε. 156 (Λοιπά πρόστιμα και χρηματικές ποινές). Από την διαπίστωση της παράβασης, ήτοι από την κοινοποίηση της έκθεσης διαπιστώσεων και της πράξης επιβολής

προστίμου της παρ. 2 του παρόντος άρθρου, ο «Διαχειριστής» υποχρεούται εντός (15) δεκαπέντε ημερολογιακών ημερών να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες συμμόρφωσης.

Σε περίπτωση που διαπιστώνεται εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός ενός έτους από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου και εφόσον έχει παρέλθει το δεκαπενθήμερο του προηγούμενου εδαφίου που προβλέπεται ως προθεσμία για την ολοκλήρωση των ενεργειών συμμόρφωσης του «Διαχειριστή», το σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμο επιβάλλεται στο διπλάσιο και στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος».

Άρθρο 2

Κατά τα λοιπά ισχύει η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1187/2017 (Β'4232) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2141/16.7.2019.- Διευκρινίσεις για ζητήματα που άπτονται των βραχυχρόνιων μισθώσεων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 432)

ΑΡΘΡΟ 39B⁽¹⁾

1. Οι δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν για τη λήψη υπηρεσιών που σχετίζονται με την ενεργειακή, λειτουργική και αισθητική αναβάθμιση κτιρίων, τα οποία δεν έχουν ήδη ενταχθεί ή δεν θα ενταχθούν σε πρόγραμμα αναβάθμισης κτιρίων, μειώνουν ισόποσα κατανεμημένες σε περίοδο τεσσάρων (4) ετών, σε ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40 %) του ύψους τους, τον φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, μέχρι του αναλογούντος για κάθε φορολογικό έτος φόρου, με ανώτατο συνολικά όριο δαπάνης τις δεκαέξι χιλιάδες (16.000) ευρώ.

2. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη μείωση του φόρου από το ποσό των δαπανών, αποτελεί η απόδειξή τους με νόμιμα παραστατικά του ν. 4308/2014 και η εξόφλησή τους με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

3. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 ΤΟΥ Ν. 4646/2019

Με την προτεινόμενη διάταξη αναγνωρίζεται μείωση από το φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, επί του ποσού των δαπανών που αφορούν λήψη υπηρεσιών για την αισθητική, λειτουργική και ενεργειακή αναβάθμιση κτιρίων, εφόσον οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν σε τέσσερις (4) ισόποσες ετήσιες δόσεις σε ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) του ύψους τους, από το φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων μέχρι του αναλογούντος για κάθε φορολογικό έτος φόρου, με ανώτατο συνολικά όριο δαπάνης τις δεκαέξι χιλιάδες (16.000) ευρώ. Σκοπός των ρυθμίσεων αυτών είναι να παρασχεθούν κίνητρα για τους φορολογούμενους, προκειμένου να προβούν σε λήψη υπηρεσιών από επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται στους κλάδους της οικοδομικής δραστηριότητας σχετικά με την αναβάθμιση, αισθητική, λειτουργική και ενεργειακή των κατοικιών, καταστημάτων κ.λπ. ενισχύοντας ταυτόχρονα τους κλάδους της αγοράς που ασχολούνται με τις ίδιες ή και συναφείς δραστηριότητες. Τέλος, δίδεται εξουσιοδότηση στους Υπουργούς Οικονομικών και Περιβάλλοντος και Ενέργειας και στον Διοικητή της ΑΑΔΕ να ορίσουν τους όρους, τις προϋποθέσεις και όλες τις διαδικαστικές λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1090/16.4.2021.- Καθορισμός των προϋποθέσεων, των όρων, της διαδικασίας και κάθε άλλης αναγκαίας λεπτομέρειας για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39B του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη

1. Τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Α' 172) και ιδίως του άρθρου 39B αυτού, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 16 του ν. 4646/2019 (Α' 201) καθώς και τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

2. Τις διατάξεις των άρθρων 8, 9 και 12 του ν. 4308/2014 (Α' 251).

.....

(1) Το άρθρο 39B προστέθηκε με το άρθρο 16 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 έως και 31.12.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 14 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υπολογισμός της έκπτωσης

1. Οι δαπάνες για τη λήψη υπηρεσιών που σχετίζονται με την ενεργειακή, λειτουργική και αισθητική αναβάθμιση κτιρίων («επιλέξιμες δαπάνες»), όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 3 της παρούσας, μειώνουν ισόποσα κατανεμημένες σε περίοδο τεσσάρων (4) ετών, σε ποσοστό σαράντα τις εκατό (40%) του ύψους τους, τον φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, μέχρι του αναλογούντος φόρου για κάθε φορολογικό έτος. Φόρος που αναλογεί είναι ο φόρος που προκύπτει όταν από «τον φόρο κλίμακας εισοδήματος αφαιρεθούν οι προβλεπόμενες από τον νόμο μειώσεις», όπως προκύπτει από την Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος. Αν το ποσό της πίστωσης που δικαιούται ο φορολογούμενος για το οικείο φορολογικό έτος είναι μεγαλύτερο από τον φόρο που αναλογεί, το πλεονάζον ποσό δεν επιστρέφεται, δεν συμψηφίζεται με άλλη φορολογική υποχρέωση, δεν μεταφέρεται και δεν εκπίπτει σε επόμενο φορολογικό έτος ούτε μεταφέρεται προς έκπτωση στον άλλο σύζυγο ή στο έτερο μέρος του συμφώνου συμβίωσης.

2. Οι «επιλέξιμες δαπάνες» αφορούν όλα τα κτίρια ανεξαρτήτως της χρήσης τους, εφόσον δεν έχουν ήδη ενταχθεί ή δεν θα ενταχθούν σε πρόγραμμα αναβάθμισης κτιρίων ή άλλα προγράμματα ή δράσεις επιχορήγησης.

3. Οι «επιλέξιμες δαπάνες» αναγνωρίζονται για τη μείωση του φόρου, εφόσον:

α). πραγματοποιούνται από 1/1/2020 έως και 31/12/2022 σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και οι σχετικές υπηρεσίες παρέχονται από επιχειρήσεις με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα ή που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή και

β) δεν έχουν εκπέσει ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ.

Το ποσό της μείωσης του φόρου που δικαιούται ο φορολογούμενος υπολογίζεται επί ανώτατου συνολικού ορίου δαπάνης δεκαέξι χιλιάδων (16.000) ευρώ, για όλα τα έτη, ήτοι 2020, 2021 και 2022. Το ανώτατο ποσό μείωσης που δικαιούται ο φορολογούμενος ανέρχεται συνολικά στο ποσό των έξι χιλιάδων τετρακοσίων (6.400) ευρώ, κατανεμημένο στο έτος που πραγματοποιείται η δαπάνη ή μέρος αυτής και στα τρία επόμενα έτη.

Άρθρο 2

Δικαιούχοι της μείωσης φόρου

1. Το ποσό που αναλογεί στο 40% των επιλέξιμων δαπανών κάθε έτους μειώνει τον φόρο του φυσικού προσώπου που έχει δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας στο κτίριο στο οποίο πραγματοποιούνται οι «επιλέξιμες δαπάνες» που σχετίζονται με την ενεργειακή, λειτουργική και αισθητική αναβάθμισή του για το οικείο φορολογικό έτος.

2. Δικαιούχοι της μείωσης φόρου είναι και τα φυσικά πρόσωπα που έχουν δικαίωμα φιλής κυριότητας επί ακινήτου, με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά χρησιμοποιούν το εν λόγω ακίνητο είτε ως κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία είτε ως έδρα ή υποκατάστημα για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

3. Στις ανωτέρω περιπτώσεις δικαιούχος της μείωσης είναι μόνο το πρόσωπο στο όνομα του οποίου εκδίδεται το σχετικό παραστατικό.

4. Στην περίπτωση δαπανών των κοινόχρηστων χώρων, οι οποίες εξοφλούνται από τον διαχειριστή πολυκατοικίας/συγκροτήματος ιδιοκτησιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, αυτές θα λαμβάνονται υπόψη για τους δικαιούχους ανάλογα με τα χιλιοστά συνιδιοκτησίας τους, με βάση σχετική βεβαίωση που θα χορηγείται από τον διαχειριστή και στην οποία θα καταχωρείται ο ΑΤΑΚ του ακινήτου το οποίο βρίσκεται εντός του κτιρίου για το οποίο πραγματοποιείται η σχετική δαπάνη.

Άρθρο 3

Καθορισμός επιλέξιμων δαπανών

Οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών οι οποίες αναγνωρίζονται για την εφαρμογή της παρούσας είναι οι εξής:

A. Ενεργειακές

- Τοποθέτηση θερμομόνωσης.
- Αντικατάσταση κουφωμάτων, υαλοπινάκων και εξωτερικών προστατευτικών φύλλων.
- Εγκατάσταση ή αναβάθμιση συστήματος θέρμανσης/ ψύξης καθώς και των αναγκαίων υποδομών και στοιχείων ώστε να καθίσταται πλήρως λειτουργικό.
- Εγκατάσταση διατάξεων αυτόματου ελέγχου της λειτουργίας του συστήματος θέρμανσης/ ψύξης.
- Εγκατάσταση συστήματος αυτοπαραγωγής ηλεκτρικού ρεύματος (με ενεργειακό συμψηφισμό), καθώς και συστημάτων ηλεκτρικών συσσωρευτών (μπαταρίες) όταν συνδυάζονται με φωτοβολταϊκά συστήματα.
- Εγκατάσταση συστήματος παραγωγής ζεστού νερού με χρήση Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας (ΑΠΕ).

- Εγκατάσταση συστήματος μηχανικού αερισμού με ανάκτηση θερμότητας.
- Αναβάθμιση φωτισμού των κοινόχρηστων χώρων πολυκατοικίας.

B. Λειτουργικές-αισθητικές

- Τοποθέτηση/αντικατάσταση υδραυλικής εγκατάστασης.
- Τοποθέτηση/αντικατάσταση ηλεκτρολογικής εγκατάστασης.
- Συντήρηση/επισκευή στέγης.
- Επισκευή τοιχοποιίας/Χρωματισμού εσωτερικά και εξωτερικά των κτιρίων.
- Τοποθέτηση σταθερών ή κινητών συστημάτων σκίασης.
- Αναβάθμιση ή εγκατάσταση ανελκυστήρα.
- Εγκατάσταση οικιακών σημείων επαναφόρτισης ηλεκτροκίνητων οχημάτων.
- Αλλαγή ή επισκευή δαπέδων.

Άρθρο 4

Λοιπές προϋποθέσεις και διαδικασίες

1. Απαραίτητες προϋποθέσεις για τη μείωση φόρου της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας, αποτελούν σωρευτικά: α) η απόδειξη πραγματοποίησης των δαπανών αυτών με νόμιμα παραστατικά (Τιμολόγιο ή στοιχείο λιανικής πώλησης για την παροχή υπηρεσιών) του ν. 4308/2014, στα οποία θα πρέπει να αναφέρεται διακριτά το είδος και η αξία της παρεχόμενης υπηρεσίας δεδομένου ότι επί αυτής υπολογίζεται η μείωση του φόρου, τα στοιχεία (ονοματεπώνυμο, ΑΦΜ) του προσώπου καθώς και τα στοιχεία του ακινήτου (ΑΤΑΚ), εκτός αν πρόκειται για κοινόχρηστα, για τα οποία αρκεί μόνο η δ/νση του ακινήτου, β) η εξόφληση των δαπανών, ανεξαρτήτως του ύψους αυτών, να έχει πραγματοποιηθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, μη λαμβανομένων υπόψη των εξαιρέσεων της περ. γ' της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του ν. 4446/2016 που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. 11 του άρθρου 4 του ν. 4537/2018 (Α' 84). Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες). Το μέρος των δαπανών για τη λήψη υπηρεσιών που δεν εξοφλείται με τους ως άνω τρόπους δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

2. Τα ποσά των «επιλέξιμων δαπανών» δηλώνονται σε ειδικό κωδικό του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο 5

Χρόνος εφαρμογής-Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2020 έως και 31/12/2022.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1636 Β' /22.4.2021)

ΑΡΘΡΟ 40

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

- ⁽¹⁾ Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).
- Οι τόκοι φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
- Τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστή είκοσι (20%).
- ⁽²⁾ Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται αυτοτελώς, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)	Συντελεστής %
0 - 12.000	15%
12.001 - 35.000	35%
35.001 -	45%

Για τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία που φορολογούνται σύμφωνα με την ανωτέρω κλίμακα, εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 6 του άρθρου 15.⁽³⁾

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΟΙΚ/ΚΩΝ - ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1193/24.8.2020.- Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), σχετικά με τα μέτρα στήριξης των εκμισθωτών από τη μη είσπραξη μισθωμάτων κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104).
- Τις διατάξεις των άρθρων 39, 40, 43Α, 67 και 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, προστέθηκε η παρ. 42 στο άρθρο 72 του Κώ-

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 αφού αρχικά αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 (ισχύς από 1.1.2017) με συντελεστή φορολόγησης 15%, στη συνέχεια αντικαταστάθηκε εκ νέου με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ν. 4603/2019 (ισχύς από 14.3.2019) με συντελεστή φορολογίας 10%, για να αντικατασταθεί τελικά με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του ν. 4646/2019 (εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 22 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου).

(2) Η παράγραφος 4 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 44 του Ν. 4389/2016, η οποία αντικατέστησε την παράγραφο 11 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«4. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)	Συντελεστής (%)
≤12.000	11%
> 12.000	33%».

(3) Το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 7 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

δικα Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με την οποία ο εκμισθωτής, φυσικό ή νομικό πρόσωπο - νομική οντότητα, που δεν εισπράττει το σαράντα τοις εκατό (40%) των μισθωμάτων λόγω των υποχρεωτικών μέτρων της μείωσης μισθωμάτων στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων της πανδημίας του κορονοϊού COVID-19, δεν υπόκειται για το μη εισπραττόμενο ποσό σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης και δεν υποχρεούται στην αναγραφή των ποσών αυτών κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος. Για το υπόλοιπο εξήντα τοις εκατό (60%) των μισθωμάτων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, ορίζεται ότι για τους εκμισθωτές, φυσικά πρόσωπα, που υπόκεινται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον εισέπραξαν μειωμένο μίσθωμα κατά τουλάχιστον σαράντα τοις εκατό (40%), έχουν δικαίωμα έκπτωσης ποσού ίσου με ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί του εξήντα τοις εκατό (60%) των μισθωμάτων των μηνών αυτών λογιζομένων πριν την ως άνω μείωση, από οφειλές προς τη φορολογική αρχή με καταληκτική ημερομηνία καταβολής από 31.7.2020 και μετά, πλην των οφειλών από ρυθμίσεις/διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής, οφειλών υπέρ αλλοδαπού δημοσίου και από ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων.

3. Το ποσό της έκπτωσης μειώνει οφειλές προς τη φορολογική αρχή με προθεσμία καταβολής από την 31.7.2020 και μετά, με την ακόλουθη σειρά:

α) από φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, ειδική εισφορά αλληλεγγύης, τέλος επιτηδεύματος και φόρο πολυτελούς διαβίωσης, που προκύπτουν μετά από πράξη διοικητικού προσδιορισμού η οποία εκδίδεται βάσει εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης, β) του ΕΝ.Φ.Ι.Α., γ) από Φ.Π.Α., δ) κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

4. Ο δικαιούχος της έκπτωσης, εκμισθωτής, προκειμένου να τυγχάνει των ευνοϊκών ρυθμίσεων που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, υποβάλλει με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας δήλωση περί μεταβολής του μισθώματος («Δήλωση COVID»), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ 1162/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, μετά τις τροποποιήσεις των αποφάσεων υπό στοιχεία Α. 1139/2020 και Α. 1154/2020».

Άρθρο 2

1. Η Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.) της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ.), μετά την επεξεργασία των υποβληθέντων στοιχείων, καθώς και των στοιχείων που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. πραγματοποιεί κεντρικά έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 και εφόσον πληρούνται, εκδίδει και αποστέλλει στη Δ.Ο.Υ. η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του δικαιούχου του ευεργετήματος, εκκαθαρισμένα Ατομικά Φύλλα Έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.) συνδεδεμένα με την κατά περίπτωση εκπιπτόμενη βεβαιωμένη οφειλή.

2. Εφόσον λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης με την οποία μειώνεται χρεωστικό ποσό φόρου για το οποίο έχει χορηγηθεί το ευεργέτημα της έκπτωσης, προκύψει επιπλέον διαθέσιμο ποσό προς έκπτωση, αυτό μειώνει οφειλές με τη σειρά της παρ. 3 του άρθρου 1.

Άρθρο 3

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την 01.01.2020 και μετά.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3505 Β'/24.8.2020)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1003/11.1.2021.- Διαδικασία και προϋποθέσεις καταβολής ποσού ίσου με το ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων που λαμβάνουν εκμισθωτές για μισθώματα μηνός Νοεμβρίου και εφεξής, κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώ-

σεων του κορωνοϊού COVID-19.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4690/2020 (Α' 104), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4758/2020 (Α' 242).

2. Τις διατάξεις των άρθρων 39 , 40 , 43Α , 67 και 72 του Ν. 4172/2013 (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται, για τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 42 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), που εισπράττουν μειωμένο μίσθωμα κατά 40%, από το μήνα Νοέμβριο και εφεξής, σύμφωνα με διατάξεις στο πλαίσιο της αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19, η διαδικασία και οι προϋποθέσεις καταβολής ποσού ίσου με το ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων των μηνών αυτών, στον τραπεζικό λογαριασμό τους που έχει γνωστοποιηθεί στη διαδικτυακή πύλη www.aade.gr της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), σύμφωνα με την διάταξη του δεύτερου εδαφίου της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4690/2020 , όπως ισχύει.

2. Το ως άνω καταβαλλόμενο ποσό, δεν εμπίπτει σε καμία κατηγορία εισοδήματος, δεν υπόκειται σε οποιονδήποτε φόρο, τέλος, εισφορά ή άλλη κράτηση υπέρ του Δημοσίου, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013, είναι ανεκχώρητο και ακατάσχετο στα χέρια του Δημοσίου ή τρίτων, κατά παρέκκλιση κάθε άλλης αντίθετης γενικής ή ειδικής διάταξης, δεν δεσμεύεται και δεν συμψηφίζεται με βεβαιωμένα χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τα νομικά πρόσωπα των τελευταίων, τα ασφαλιστικά ταμεία και τα πιστωτικά ιδρύματα.

Άρθρο 2**Δικαιούχοι**

1. Οι εκμισθωτές, φυσικά πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμβαση μίσθωσης για ακίνητα επί των οποίων έχουν εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας και εισπράττουν μειωμένο μίσθωμα για τον μήνα Νοέμβριο και εφεξής από τους αντισυμβαλλόμενους, μισθωτές, κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

2. Οι υπεκμισθωτές, φυσικά πρόσωπα, που βάσει δικαιώματος υπεκμίσθωσης, έχουν συνάψει σύμβαση υπεκμίσθωσης και εισπράττουν μειωμένο υπομίσθωμα για τον μήνα Νοέμβριο και εφεξής από τους αντισυμβαλλόμενους, υπομισθωτές, κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

3. Οι κληρονόμοι εκμισθωτών και υπεκμισθωτών που έχουν αποβιώσει, υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. όπου υπάγεται ο κληρονομούμενος τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν ότι έχουν καταστεί κληρονόμοι του αποβιώσαντος ώστε να ενημερωθούν τα στοιχεία του Φορολογικού Μητρώου (σχετ. ΠΟΛ.1006/31-12-2013 , όπως τροποποιήθηκε και ισχύει).

Άρθρο 3**Διαδικασία υποβολής «Δήλωσης Covid»**

1. Ο δικαιούχος εισπράξης εκμισθωτής/υπεκμισθωτής προκειμένου να τύχει των ευνοϊκών ρυθμίσεων που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, υποβάλλει δήλωση περί μεταβολής του μισθώματος («Δήλωση Covid»), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1162/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, μετά την τροποποίησή της με τις υπό στοιχεία Α.1139/2020 (Β' 2269), Α.1243/2020 (Β' 4914), και Α.1253/2020 (Β' 5180) αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

2. Σε περίπτωση που ο εκμισθωτής/υπεκμισθωτής αποβιώσει και δεν έχει υποβάλει την «Δήλωση Covid» μέχρι τη λήξη της σχετικής προθεσμίας, δικαιούχοι του ποσού που αντιστοιχεί

στο ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων, καθίστανται οι κληρονόμοι του, οι οποίοι υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. του θανόντος την εν λόγω δήλωση, κατ' εφαρμογή των οριζομένων στην παρ. 6 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1139/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, εντός δύο (2) μηνών από την λήξη της κατά περίπτωση προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που ορίζεται στα άρθρα 62, 63 και 64 του Ν.2961/2000.

3. Σε περίπτωση που ο κληρονομούμενος αποβιώσει μετά την υποβολή της «Δήλωσης Covid» και δεν έχει γνωστοποιήσει τραπεζικό λογαριασμό πληρωμών στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1140/2006, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει τότε:

3α. Εφόσον υπάρχει τραπεζικός λογαριασμός με μοναδικό δικαιούχο τον κληρονομούμενο, οποιοσδήποτε από τους κληρονόμους γνωστοποιεί στη Δ.Ο.Υ. του κληρονομούμενου τον τραπεζικό αυτό λογαριασμό προσκομίζοντας βεβαίωση από το πιστωτικό ίδρυμα στο οποίο τηρείται ο λογαριασμός αυτός.

3β. Αν δεν υπάρχει τραπεζικός λογαριασμός με μοναδικό δικαιούχο τον κληρονομούμενο, τότε οι κληρονόμοι αυτού πρέπει να γνωστοποιήσουν στη Δ.Ο.Υ. του θανόντος, προσκομίζοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά, τα ποσοστά συμμετοχής τους στην κληρονομιά περιουσία και τον αριθμό και το έτος υποβολής της «Δήλωσης Covid». Στην περίπτωση αυτή το ποσό που αντιστοιχεί στο ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων καταβάλλεται κατά το ποσοστό που αναλογεί σε καθένα εξ' αυτών, στους τραπεζικούς λογαριασμούς των κληρονόμων που έχουν δηλωθεί στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του TAXISnet της Α.Α.Δ.Ε. Η αίτηση της παρούσας υποβάλλεται εντός δύο (2) μηνών από την λήξη της κατά περίπτωση προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που ορίζεται στα άρθρα 62, 63 και 64 του Ν. 2961/2000.

Άρθρο 4

Διαδικασία χορήγησης και καταβολής του ποσού στους δικαιούχους

1. Η ΑΑΔΕ, μετά την λήξη της προθεσμίας υποβολής «Δήλωσης COVID» και εντός τριάντα (30) ημερών, επεξεργάζεται τις «Δηλώσεις Covid» και τις γνωστοποιήσεις του άρθρου 3 της παρούσας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της, τις εγκρίνει ή αποστέλλει μήνυμα για την διόρθωσή τους ή τις απορρίπτει. Ο εκμισθωτής, ο υπεκμισθωτής ή οι κληρονόμοι αυτών ενημερώνονται από την ΑΑΔΕ με μήνυμα στην διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει γνωστοποιηθεί στο Taxisnet για την απόρριψη της «Δήλωσης Covid» ή για τις τυχόν ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν για τη διόρθωσή της.

2. Η καταβολή του ποσού στους δικαιούχους διενεργείται σε δύο κύκλους. Ο πρώτος κύκλος ξεκινά δεκαπέντε ημέρες από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της «Δήλωσης Covid», όπως αυτή ορίζεται με την ΠΟΛ.1162/2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 3579) ως ισχύει και ολοκληρώνεται εντός τριάντα (30) ημερών από την λήξη της παραπάνω προθεσμίας. Η ημερομηνία έναρξης του 2ου κύκλου θα είναι η επόμενη της καταληκτικής ημερομηνίας λήξης του πρώτου κύκλου. Η καταβολή των ποσών στους δικαιούχους διενεργείται σταδιακά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

3. Το ποσό που αντιστοιχεί στο ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων, καταβάλλεται στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου που έχει δηλωθεί στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του TAXISnet της ΑΑΔΕ.

4. Η ΑΑΔΕ πριν από την πληρωμή δημιουργεί:

α) Αναλυτική κατάσταση δικαιούχων σε ηλεκτρονική μορφή, η οποία περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία τους (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, Α.Φ.Μ.) τον αριθμό του τραπεζικού λογαριασμού σε μορφή IBAN, τον πάροχο υπηρεσιών πληρωμών στον οποίο τηρείται ο λογαριασμός (προαιρετική πληροφορία) και το δικαιούμενο ποσό. Η ηλεκτρονική μορφή της κατάστασης αυτής είναι επεξεργάσιμη από την εταιρία «Διατραπεζικά συστήματα Α.Ε.» (ΔΙΑΣ Α.Ε.) προς την οποία και διαβιβάζεται.

β) Συγκεντρωτική κατάσταση των δικαιούχων σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή που περιλαμβάνει τον αριθμό των δικαιούχων, το συνολικό προς πληρωμή ποσό, ολογράφως και αριθμητικώς, ανά τράπεζα ή πιστωτικό ίδρυμα. Η εν λόγω κατάσταση διαβιβάζεται στη ΔΙΑΣ ΑΕ και στη Διεύθυνση Οικονομικής Διαχείρισης του Υπουργείου Οικονομικών. Το ποσό της συνολικής δαπάνης εγκρίνεται από τον αρμόδιο διατάκτη του Υπουργείου Οικονομικών, έπειτα από εισήγηση της ΑΑΔΕ.

5. Η έντυπη συγκεντρωτική κατάσταση της περ. β' της παρ. 4 του παρόντος άρθρου αποστέλλεται μέσω της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών (ΓΔΟΥ) του Υπουργείου Οικονομικών στη Διεύθυνση Λογαριασμών και Ταμειακού Προγραμματισμού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (ΓΛΚ) η οποία εκδίδει, βάσει αυτής, ειδική εντολή προς την Τράπεζα της Ελλάδος για χρέωση του λογαριασμού του ΕΔ Νο 200 «Ελληνικό Δημόσιο Συγκέντρωση Εισπράξεων - Πληρωμών» και την πίστωση του ενδιάμεσου λογαριασμού του Ελληνικού Δημοσίου με κωδικό IBAN GR22 0100 0230 0000 0242 1220 698 με ονομασία «Πληρωμές ΕΔ με τη μεσολάβηση της ΔΙΑΣ ΑΕ» που τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος με

i) το συνολικό ποσό προς τους δικαιούχους και ii) με το ποσό που αφορά το συνολικό ανά συναλλαγή κόστος προς τρίτους (ΔΙΑΣ ΑΕ) σύμφωνα με την 109/12-03-2019 πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος. Η Τράπεζα της Ελλάδος εξουσιοδοτείται για την κάλυψη του ανά συναλλαγή προς τρίτους. Οι πληρωμές που θα εκτελούνται έως και την 31/12/2021 διενεργούνται χωρίς επιβάρυνση για την Τράπεζα της Ελλάδος από τη ΔΙΑΣ ΑΕ και χωρίς προμήθεια για το Δημόσιο.

Ύστερα από την έγκριση της Διεύθυνσης Λογαριασμών και Ταμειακού Προγραμματισμού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους η οποία παρέχεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτυακής εφαρμογής χρεώνεται ο λογαριασμός με IBAN GR22 0100 0230 0000 0242 1220 698 προκειμένου να διοχευθούν οι επιμέρους πληρωμές προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων. Η ανωτέρω εντολή κοινοποιείται στη Διεύθυνση Οικονομικής Διαχείρισης της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και στη ΔΙΑΣ ΑΕ.

6. Τα ποσά που απέτυχαν να πληρωθούν επιστρέφουν στον λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου με IBAN GR71 0100 0230 0000 0000 0200 211 με αιτιολογία κίνησης τον ειδικό κωδικό πληρωμής της ΔΙΑΣ ΑΕ και λογιστικοποιούνται ως έσοδα του Τακτικού Προϋπολογισμού. Για τις μη επιτυχείς πληρωμές η ΔΙΑΣ ΑΕ ενημερώνει το Υπουργείο Οικονομικών και την ΑΑΔΕ.

7. Ο δεύτερος κύκλος πληρωμής για τις μη επιτυχείς πληρωμές του πρώτου κύκλου πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο η ΑΑΔΕ ενημερώνει εκ νέου σχετικά τους δικαιούχους, ώστε να διορθώσουν λάθη ή παραλείψεις κατά την υποβολή της «Δήλωσης Covid» ή της «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» ή να διορθώσουν τον τραπεζικό λογαριασμό στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του TAXISnet της ΑΑΔΕ. Στο δεύτερο στάδιο η Α.Α.Δ.Ε. επεξεργάζεται τις «Δηλώσεις Covid» μετά τις διορθώσεις και τις εγκρίνει ή τις απορρίπτει προκειμένου να διενεργηθούν οι πληρωμές των δικαιούχων ακολουθώντας τα βήματα της παραπάνω διαδικασίας (έγκριση πιστώσεων, δημιουργία νέας κατάστασης από Α.Α.Δ.Ε., μεταφορά ποσού στον ενδιάμεσο λογαριασμό και πληρωμή ποσών μέσω ΔΙΑΣ). Ο δεύτερος κύκλος πληρωμής είναι τελικός.

8. Η εμφάνιση των σχετικών πληρωμών στη δημόσια ψηφιοδοσία πραγματοποιείται με την έκδοση συμψηφιστικών χρηματικών ενταλμάτων από τη ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών.

9. Ως δικαιολογητικά για την έκδοση των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων ορίζονται τα ακόλουθα:

α) η παρούσα απόφαση,

β) η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την έκδοση του συμψηφιστικού χρηματικού εντάματος,

γ) η συγκεντρωτική κατάσταση της περ. β της παρ. 4 του παρόντος άρθρου,
δ) αντίγραφο της ειδικής εντολής προς την Τράπεζα της Ελλάδος και αντίγραφο κίνησης (extrait) της Τράπεζας της Ελλάδος για τη χρέωση του λογαριασμού Νο 200. Για την πληρωμή του εν λόγω ποσού, η ειδική εντολή πληρωμής της παρ. 5 του παρόντος επέχει θέση απόφασης ανάληψης υποχρέωσης.

Άρθρο 5

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 37 Β'/11.1.2021)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1053/12.03.2021.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), σχετικά με τα μέτρα στήριξης των εκμισθωτών από τη μη είσπραξη μισθωμάτων κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19» (Β' 3505).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), όπως ισχύουν
2. Τις διατάξεις των άρθρων 39, 40, 43Α, 67 και 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167)

Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), σχετικά με τα μέτρα στήριξης των εκμισθωτών από τη μη είσπραξη μισθωμάτων κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19» (Β' 3505), ως εξής:

Άρθρο 1

1. Η παρ. 1 του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, προστέθηκε η παρ. 42 στο άρθρο 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4722/2020, σύμφωνα με την οποία ο εκμισθωτής, φυσικό ή νομικό πρόσωπο - νομική οντότητα, που δεν εισπράττει τουλάχιστον το σαράντα τοις εκατό (40%) των μισθωμάτων λόγω των υποχρεωτικών μέτρων της μείωσης μισθωμάτων ή τουλάχιστον το τριάντα τοις εκατό (30%) των μισθωμάτων, κατόπιν συμφωνίας μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή για την απαλλαγή από την καταβολή μέρους του συνολικού μισθώματος στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19, δεν υπόκειται για το μη εισπραττόμενο ποσό σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης και δεν υποχρεούται στην αναγραφή των ποσών αυτών κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος. Για το υπόλοιπο των μισθωμάτων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013 (Α' 167)».

2. Η παρ. 2 του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών αντικαθίσταται ως εξής:

«2. Με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 4722/2020, ορίζεται ότι για τους εκμισθωτές, φυσικά πρόσωπα, που υπόκεινται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον εισέπραξαν μειωμένο μίσθωμα κατά τουλάχιστον σαράντα τοις εκατό (40%) ή εφόσον εισέπραξαν κατόπιν συμφωνίας μειωμένο μίσθωμα κατά τουλάχιστον τριάντα τοις εκατό (30%), έχουν δικαίωμα έκπτωσης ποσού ίσου με ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί του εξήντα τοις εκατό (60%) των μισθωμάτων των μηνών αυτών λογιζομένων πριν την ως άνω μείωση, από οφειλές προς τη φορολογική αρχή με καταληκτική ημερομηνία καταβολής από 31.7.2020 και μετά, πλην των οφειλών από ρυθμίσεις/ διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής, οφειλών υπέρ αλλοδαπού δημοσίου και από ανάκτηση

κρατικών ενισχύσεων».

3. Η παρ. 4 του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών αντικαθίσταται ως εξής:

«4. Ο δικαιούχος της έκπτωσης, εκμισθωτής, προκειμένου να τυγχάνει των ευνοϊκών ρυθμίσεων που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, υποβάλλει με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας δήλωση περί μεταβολής του μισθώματος («Δήλωση Covid»), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1162/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει».

4. Μετά την παρ. 4 του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών προστίθενται νέοι παράγραφοι 5 και 6, ως εξής:

«5. Σε περίπτωση θανάτου του εκμισθωτή, η «Δήλωση Covid» που έχει υποβληθεί από τον αποβιώσαντα θα λαμβάνεται υπόψη για το χρονικό διάστημα μέχρι την ημερομηνία που αυτός απεβίωσε. Σε περίπτωση που ο εκμισθωτής απεβίωσε πριν από την υποβολή της εν λόγω δήλωσης, αυτή υποβάλλεται από τους κληρονόμους του στη Δ.Ο.Υ. του θανόντος, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 6 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1139/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., εντός δύο (2) μηνών από τη λήξη της κατά περίπτωση προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που ορίζεται στα άρθρα 62, 63 και 64 του ν. 2961/2000 (Α' 266) και θα λαμβάνεται υπόψη για το χρονικό διάστημα μέχρι την ημερομηνία που αυτός απεβίωσε.

Για τον αποβιώσαντα/εκμισθωτή, το ποσό της έκπτωσης που αναλογεί στο χρονικό διάστημα της μίσθωσης ως και την ημερομηνία θανάτου του, θα εκπίπτει από οφειλές του, όπως αυτές έχουν προκύψει τόσο πριν όσο και μετά την ημερομηνία θανάτου του. Οι κληρονόμοι του αποβιώσαντα/εκμισθωτή υποβάλλουν «Δήλωση Covid», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 1 της παρούσας.

Για το διάστημα μετά τον θάνατο του εκμισθωτή και εφόσον ο μισθωτής του ακινήτου είναι πληττόμενος, δικαιούχος της έκπτωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 καθίσταται το πρόσωπο που θα υπεισέλθει στη μισθωτική σχέση ως εκμισθωτής και θα έχει εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας επί του ακινήτου (ως εξ αδιαθέτου ή εκ διαθήκης κληρονόμος, ή βάσει συμβολαίου γονικής παροχής - δωρεάς, κ.λπ.), το οποίο βαρύνεται και με την υποχρέωση υποβολής νέας «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» και «Δήλωσης Covid».

Σε περίπτωση θανάτου του μισθωτή πληττόμενου μη επιτηδευματία, η μείωση του μισθώματος θα περιορίζεται μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του και αντίστοιχα θα περιορίζεται και η έκπτωση της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 για τον εκμισθωτή για το ίδιο χρονικό διάστημα.

6. Για σκοπούς εφαρμογής της παρούσας και για λόγους χρηστής διοίκησης, το ποσοστό μείωσης μεταξύ αρχικού και μειωμένου μισθώματος υπολογίζεται και στρογγυλοποιείται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα (ήτοι, π.χ. μείωση 39,50% στρογγυλοποιείται στο 40%)».

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ994 Β' /12.3.2021)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 40 Ν. 4172/2013

Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο.- Με τις διατάξεις του άρθρου 40 του σχεδίου νόμου ορίζονται οι συντελεστές φορολόγησης του εισοδήματος από κεφάλαιο, στο οποίο περιλαμβάνονται εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, καθώς και φορολογική κλίμακα με δύο κλιμάκια για τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία χωρίς να προβλέπεται πλέον η επιβολή συμπληρωματικού φόρου για το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 24 Ν. 4646/2019

Με την προτεινόμενη διάταξη επιδιώκεται η μείωση του συντελεστή φορολόγησης των μερισμάτων που διανέμονται από τις επιχειρήσεις από 10% σε 5%, προκειμένου να μειωθεί η φορολογική επιβάρυνση των εν λόγω εισοδημάτων και να καταστεί ελκυστικότερη η επένδυση κεφαλαίων σε αυτές.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1068/1.6.2016. - Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 7, 8 και 11 του άρθρου 112 του ν. 4387/2016 και της παραγράφου 4 του άρθρου 44 του ν. 4389/2016 αναφορικά με τον συντελεστή φορολόγησης των μερισμάτων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 441)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2047/21.3.2019.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 65 του ν. 4603/2019 (ΦΕΚ Α' 48) σχετικά με το συντελεστή φορολογίας και παρακράτησης φόρου μερισμάτων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 441)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2092/3.6.2019.- Παροχή οδηγιών σχετικά με τη μείωση του συντελεστή φορολογίας και παρακράτησης φόρου μερισμάτων από 15% σε 10%, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 65 του ν. 4603/20129.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 442)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΑΡΘΡΟ 41⁽¹⁾

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή συμμετοχών οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία και δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Στην έννοια του εισοδήματος του προηγούμενου εδαφίου εμπίπτει και η αγοραία αξία του κτίσματος που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης.

Ως μεταβίβαση σύμφωνα με την παράγραφο αυτή νοείται και η εισφορά ακίνητης περιουσίας για την κάλυψη ή την αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.^{(2) (3)}

2. Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης ή της αξίας του ανταλλάγματος⁽⁴⁾ που καταβάλλεται σε αυτόν και λαμβάνεται αποπληθωρισμένη σύμφωνα με την παράγραφο 5.⁽⁵⁾

Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται ως εξής: α) Στην περίπτωση κτήσης λόγω μεταβίβασης με επαχθή αιτία, είναι το τίμημα ή η αξία του ανταλλάγματος, όπως προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο, β) Στην περίπτωση κτήσης λόγω κληρονομικής διαδοχής ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία, είναι η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, όπως η αξία αυτή προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο ή οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο, γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση, υπολογίζεται ως εξής: Τιμή κτήσης ίσον τιμή μεταβίβασης επί των

(1) Το άρθρο 41 του Ν. 4172/2013 ανεστάλη αρχικά με την παράγραφο 34α του άρθρου 72 του ν. 4316/2014, στη συνέχεια με την παράγραφο 5 του άρθρου 99 του ν. 4446/2016 ανεστάλη μέχρι 31.12.2017, με το άρθρο 57 του ν. 4509/2017 ανεστάλη μέχρι 31.12.2018 και τελικά με το άρθρο 101 του ν. 4583/2018 ανεστάλη μέχρι 31.12.2019.

(2) Το τελευταίο (τρίτο) εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 17 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Οι λέξεις «νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας» του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε αντικατάσταση της λέξης «εταιρείας» με την περίπτωση 7α της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(4) Οι λέξεις «ή της αξίας του ανταλλάγματος» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 7β(ι) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(5) Οι λέξεις «σύμφωνα με την παράγραφο 5» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση β της παραγράφου 17 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Δείκτη Τιμών Κατοικιών (ΔΤΚατ) του έτους κτήσης διά του ΔΤΚατ του προηγούμενου της μεταβίβασης έτους.⁽¹⁾ Ως ΔΤΚατ νοείται ο μέσος Δείκτης Τιμών Κατοικιών Αστικών Περιοχών της περιόδου Ιανουαρίου-Δεκεμβρίου κάθε έτους, όπως ανακοινώνεται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Αν κατά το χρόνο της μεταβίβασης δεν έχει δημοσιευθεί μέσος ΔΤΚατ, λαμβάνεται υπ' όψιν ο σχετικός δείκτης του αμέσως προηγούμενου έτους.

Η τιμή πώλησης είναι το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή, στην περίπτωση της ανταλλαγής, η αντικειμενική αξία της ακίνητης περιουσίας που αποτελεί το αντάλλαγμα για κάθε συμβαλλόμενο και εφόσον αυτή δεν υφίσταται, η φορολογητέα αξία.⁽²⁾

Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση του ακινήτου δεν⁽³⁾ συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης.⁽⁴⁾ Στην περίπτωση που περιέρχεται στην κατοχή τρίτου κτίσμα που έχει ανεγερθεί στο έδαφός του με δαπάνες του μισθωτή σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, ως υπεραξία θεωρείται η αντικειμενική αξία του κτίσματος.⁽⁵⁾

Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.⁽⁶⁾

3.⁽⁷⁾ Ο χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος απόκτησης ποσοστού τουλάχιστον εβδομήντα

(1) Τα δεύτερο, τρίτο και τέταρτο εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε αντικατάσταση του δεύτερου εδαφίου με την περίπτωση 7β(ii) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Η τιμή κτήσης είναι το τίμημα ή αγοραία αξία που αναγράφεται στο συμβόλαιο ή το πραγματικό τίμημα που καταβλήθηκε, όπως προκύπτει από κατάλληλα δικαιολογητικά ή το πραγματικό κόστος σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος, και σε περίπτωση που δεν υπάρχει τίμημα, η αξία βάσει της οποίας προσδιορίστηκε ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου ή κατοχής κατά το χρόνο κτήσης».

(2) Οι λέξεις «ή, στην περίπτωση της ανταλλαγής, η αντικειμενική αξία της ακίνητης περιουσίας που αποτελεί το αντάλλαγμα για κάθε συμβαλλόμενο και εφόσον αυτή δεν υφίσταται, η φορολογητέα αξία» του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 7β(iv) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Σ.Σ. Εκ παραδρομής ο νομοθέτης το αναφέρει σαν τέταρτο εδάφιο αντί του ορθού πέμπτου εδαφίου.

(3) Η λέξη «δεν» του έκτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 7β(v) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Σ.Σ. Εκ παραδρομής ο νομοθέτης το αναφέρει σαν πέμπτο εδάφιο αντί του ορθού έκτου εδαφίου.

(4) Οι λέξεις «και δεν προστίθενται ή αφαιρούνται, αντίστοιχα» που υπήρχαν μετά τη λέξη «πώλησης» στο έκτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκαν με την περίπτωση 7β(v) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014. Η διαγραφή ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Σ.Σ. Εκ παραδρομής ο νομοθέτης το αναφέρει σαν πέμπτο εδάφιο αντί του ορθού έκτου εδαφίου.

(5) Οι λέξεις «η αντικειμενική αξία του κτίσματος» του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση 7βνι της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: «η αγοραία αξία του κτίσματος, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από τα 2/3 της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου μαζί με το συστατικό αυτού κτίσμα».

(6) Το όγδοο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την περίπτωση 7β(iii) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Προηγούμενος αποτελούσε το τρίτο εδάφιο. Σ.Σ. Εκ παραδρομής ο νομοθέτης το αναφέρει σαν έβδομο εδάφιο αντί του ορθού όγδοου εδαφίου.

(7) Η παράγραφος 3 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 7γ της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «3. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 2, σε περίπτωση μεταβίβασης ψιλής κυριότητας ακινήτου, ως τιμή πώλησης που τεκμαίρεται ότι εισπράττει ο φορολογούμενος και ως τιμή κτήσης που τεκμαίρεται ότι καταβάλλει ο ψιλός κύριος νοείται

πέντε τοις εκατό (75%) του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος επί της ακίνητης περιουσίας. Σε περίπτωση που δεν προκύπτει χρόνος κτήσης σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, ισχύουν τα εξής: α) Επί μεταβίβασης κτίσματος που ανεγέρθηκε, με αυτεπιστασία ή με βάση το σύστημα της αντιπαροχής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος μετά την παρέλευση πέντε (5) ετών από την ημερομηνία έκδοσης ή δύο (2) ετών από την ημερομηνία ανανέωσης της οικοδομικής άδειας ανέγερσης, εκτός εάν η μεταβίβαση γίνεται εντός των παραπάνω προθεσμιών. β) Επί πολεοδομικής τακτοποίησης εξ ολοκλήρου αυθαίρετης κατασκευής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος που δηλώνεται ως χρόνος ανέγερσης και πιστοποιείται από το μηχανικό στη σχετική αίτηση τακτοποίησης και αν αυτός δεν προκύπτει, η λήξη των χρονικών περιόδων που ορίζονται στο ν. 4178/2013. γ) Επί πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κτήσης του νόμιμου κτίσματος.

Επί χρησικτησίας, ως χρόνος κτήσης θεωρείται η αντίστοιχη ημερομηνία του εικοστού πρώτου έτους, πριν από το χρόνο της μεταβίβασης.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται χρόνος κτήσης και σε κάθε άλλη περίπτωση, καθώς και να ρυθμίζεται κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

4. Σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η εν λόγω υπεραξία θεωρείται μηδενική.⁽¹⁾

5. Η υπεραξία που προκύπτει σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους λαμβάνεται απομειούμενη με την εφαρμογή των ακόλουθων συντελεστών απομείωσης:⁽²⁾

Έτη διακράτησης	Συντελεστής απομείωσης	Έτη διακράτησης	Συντελεστής απομείωσης
1	100,0%	14	77,9%
2	98,2%	15	76,4%
3	96,4%	16	74,8%

η αγοραία αξία του ακινήτου μειωμένη κατά την αξία της επικαρπίας».

(1) Οι λέξεις «η εν λόγω υπεραξία θεωρείται μηδενική» της παραγράφου 4 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση 7δ της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου άρθρου και νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν:

«η εν λόγω ζημία μεταφέρεται επ αόριστον και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 2 ή 3 του παρόντος άρθρου».

(2) Ο πίνακας της παραγράφου 5 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 7ε της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Ο πίνακας που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

Έτη διακράτησης	Συντελεστής απομείωσης
Από 1 έως 5	0,95
Πάνω από 5 έως 10	0,87
Πάνω από 10 έως 15	0,79
Πάνω από 15 έως 20	0,73
Πάνω από 20 έως 25	0,66
Πάνω από 25	0,61

4	94,7%	17	73,2%
5	93,0%	18	71,7%
6	91,2%	19	70,2%
7	89,5%	20	68,7%
8	87,8%	21	67,2%
9	86,1%	22	65,7%
10	84,5%	23	64,2%
11	82,8%	24	62,8%
12	81,1%	25	61,5%
13	79,5%	26+	60%

6. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος περιλαμβάνονται τα εξής:

α) η μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας, συμπεριλαμβανομένης της πραγματικής δουλείας, ανεξαρτήτως εάν πρόκειται για μεταβίβαση υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης,

β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας,

γ) η παραίτηση από την κυριότητα ακινήτου ή από εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου,

δ) η μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης,

ε)⁽¹⁾ η μεταγραφή δικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 949 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης ή η απόκτηση οποιουδήποτε δικαιώματος των περιπτώσεων α' , β' και δ' της παρούσας παραγράφου με αυτοσύμβαση,

στ) η εκποίηση ακινήτου συνεπεία εκούσιου⁽²⁾ πλειστηριασμού.

7. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, οι ακόλουθες περιπτώσεις δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας:

.....⁽³⁾

α)⁽⁴⁾ η μεταγραφή τελεσίδικης δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται

(1) Η περίπτωση ε της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 7στ(ι) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «ε) η απαλλοτρίωση ακινήτου».

(2) Οι λέξεις «ή δικαστικού» μετά τη λέξη «εκούσιου» της περίπτωσης στ της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκαν με την περίπτωση 7στ(ιι) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014. Η διαγραφή ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(3) Η περίπτωση α της παραγράφου 7 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε με την περίπτωση 7ζ(ι) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014. Η κατάργηση ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η καταργηθείσα περίπτωση είχαν ως εξής: «η μεταγραφή δικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 882 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης».

(4) Οι περιπτώσεις α, β, γ και δ της παραγράφου 7 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αναριθμήθηκαν με την περίπτωση 7ζ(ι) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν

δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτου στον εντολέα λόγω υπερβάσεως της εντολής από τον εντολοδόχο,

β) η μεταγραφή δικαστικής απόφασης με την οποία ακυρώνεται λόγω εικονικότητας σύμβαση μεταβίβασης ακινήτου,

γ) η επικύρωση ανώμαλων δικαιοπραξιών, οι οποίες έχουν ήδη συμπεριληφθεί στις φορολογητέες μεταβιβάσεις της παραγράφου 1,

δ) η αυτούσια διανομή ή συνένωση ακινήτων ή πράξη σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, εφόσον δεν μεταβάλλονται τα ποσοστά συνιδιοκτησίας ανά συνιδιοκτήτη.⁽¹⁾

ε)⁽²⁾ η ανταλλαγή ποσοστών ακίνητης περιουσίας επί κτηθέντων λόγω κληρονομικής διαδοχής ή γονικής παροχής ή από συζύγους κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης.⁽³⁾

8.⁽⁴⁾ Για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της χρησικτησίας, της προσωπικής δουλείας ή άλλης δουλείας επί του ακινήτου, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια.

9.^{(5) (6)} Από την υπεραξία, όπως αυτή προκύπτει μετά την απομείωσή της σύμφωνα με την παρ. 5, αφαιρείται ποσό μέχρι είκοσι πέντε χιλιάδες (25.000) ευρώ, εφόσον ο φορολογούμενος διακράτησε το ακίνητο για πέντε (5) τουλάχιστον έτη και επιβάλλεται φόρος υπεραξίας στο τυχόν υπόλοιπο ποσό.

10. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι τιμές κτήσης σε ειδικές

από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Προηγουμένως αποτελούσαν τις περιπτώσεις β, γ, δ και ε. Σ.Σ. Εκ παραδρομής του νομοθέτη αναφέρονται ως αναριθμηθείσες οι περιπτώσεις β, γ, δ αντί των ορθών α, β, γ, δ.

(1) Οι λέξεις «ή πράξη σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, εφόσον δεν μεταβάλλονται τα ποσοστά συνιδιοκτησίας ανά συνιδιοκτήτη» της περίπτωσης δ της παραγράφου 7 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 όπως προηγουμένως αναριθμήθηκε, προστέθηκαν με την περίπτωση 7ζ(ii) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(2) Η περίπτωση ε της παραγράφου 7 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 7ζ(iii) της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(3) Η παράγραφος 8 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε με την περίπτωση 7η της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014. Η κατάργηση ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που καταργήθηκε είχε ως εξής: «8. Σε περιπτώσεις κτήσης ακίνητης περιουσίας αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, η τιμή κτήσης προσδιορίζεται κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς ή κατά το χρόνο κατάρτισης του συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής».

(4) Η παράγραφος 8 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την περίπτωση 7η της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 9.

(5) Οι παράγραφοι 9 και 10 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αναριθμήθηκαν με την περίπτωση 7η της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Προηγουμένως αποτελούσαν τις παραγράφους 10 και 11.

(6) Η παράγραφος 9 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 όπως αυτή αναριθμήθηκε, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 7θ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «9. Η υπεραξία, απομειωμένη σύμφωνα με την παράγραφο 5, μέχρι του ποσού των εικοσιπέντε χιλιάδων (25.000) ευρώ, απαλλάσσεται από το φόρο, εφόσον ο φορολογούμενος διακράτησε το ακίνητο για πέντε (5) τουλάχιστον έτη και δεν πραγματοποίησε άλλη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας εντός της περιόδου διακράτησης».

περιπτώσεις όπου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν σύμφωνα με την παράγραφο 2, καθώς και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.⁽¹⁾

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 4316/2014, άρθρο 90.- Στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013 προστίθεται παράγραφος 33 ως εξής: α) Η ισχύς του άρθρου 41 του παρόντος Κώδικα αναστέλλεται μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2016. β) Η διάταξη της παρούσας παραγράφου τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015.

Νόμος 4446/2016, άρθρο 99 § 5.- Η περίπτωση α' της παρ. 33 του άρθρου 72 του ν. 4172/ 2013 αντικαθίσταται ως εξής: α) Η ισχύς του άρθρου 41 του παρόντος αναστέλλεται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2017.

Νόμος 4509/2017, άρθρο 57.- Η περίπτωση α' της παρ. 33 του άρθρου 72 του ν. 4172/ 2013, όπως ισχύει αντικαθίσταται ως εξής: «33α. Η ισχύς του άρθρου 41 αναστέλλεται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2018».

Νόμος 4646/2019, άρθρο 28.- Η περίπτωση α' της παραγρ. 33 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 αντικαθίσταται ως εξής: « Η ισχύς του άρθρου 41 αναστέλλεται μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου 2022».

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1008/2.1.2014.- Καθορισμός τιμών κτήσης ακίνητης περιουσίας σε ειδικές περιπτώσεις όπου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 41 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23.7.2013) και ειδικότερα τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 11 του άρθρου 41.

Αποφασίζουμε

1. Σε περίπτωση κτήσης ακίνητης περιουσίας αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκα, εφόσον η επαγωγή αυτής συντελέστηκε σε έτος για το οποίο έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η τιμή κτήσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 41 του Ν.4172/2013, λόγω μη διαφύλαξης των σχετικών φακέλων ή λοιπών επίσημων δικαιολογητικών και με το δεδομένο ότι αυτά δεν έχουν επισυναφθεί στο συμβόλαιο, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται:

- Η ισχύουσα αντικειμενική αξία βάσει των άρθρων 41 και 41 Α του ν. 1249/1982 του έτους επαγωγής της περιουσίας, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή η οποία είχε ενταχθεί, κατά το χρόνο επαγωγής, στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Σε αντίθετη περίπτωση, λαμβάνεται υπόψη η αξία που προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950, από συγκριτικά στοιχεία που τηρούνται στις Δ.Ο.Υ.

Εφόσον δεν υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία για το έτος κτήσης της περιουσίας λαμβάνονται υπόψη τα συγκριτικά στοιχεία που υπάρχουν για το πρώτο από τα επόμενα έτη ή η αντικειμενική αξία του έτους πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή, εφόσον δεν

(1) Κατ' εξουσιοδότηση της διατάξεως αυτής εκδόθηκε η Α.Υ.Ο. πολ. 1008/2.1.2014 που ισχύει από 1.1.2014.

υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία για τα προηγούμενα έτη.

2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο εφαρμόζονται ανάλογα και στις λοιπές περιπτώσεις κτήσης ακίνητης περιουσίας, εφόσον δεν υπάρχουν επίσημα στοιχεία ή αυτά δεν δύναται να ανευρεθούν λόγω παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου.

3. Τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος, όταν η αποπεράτωση αυτού έγινε σε έτος κατά το οποίο έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου, εκτός εάν υπάρχουν τα παραστατικά της ανέγερσης.

4. Η απόφαση ισχύει για μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας που πραγματοποιούνται από 1.1.2014.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1119/25.4.2014.- Καθορισμός χρόνου κτήσης ακίνητης περιουσίας για την εφαρμογή του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 1035Β/25.4.2014).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α'167/23-7-2013), όπως αυτή αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ' του πρώτου άρθρου του ν. 4254/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'85).

.....
Αποφασίζουμε

1. Σε περιπτώσεις πράξεων σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας χωρίς μεταβολή του ποσοστού επί του δικαιώματος που αντιστοιχεί στο μεταβιβάζοντα πριν από τις πράξεις αυτές, ως χρόνος κτήσης θεωρείται αντίστοιχα ο χρόνος απόκτησης του αρχικού δικαιώματος.

2. Σε περιπτώσεις που μετά την κύρωση των οικείων πράξεων εφαρμογής μεταβιβάζονται οικοπέδα, τα οποία έχουν αποκτηθεί είτε ως οικοπέδα, είτε ως αγροτεμάχια με οποιοδήποτε τίτλο κτήσης, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κύρωσης της πράξης εφαρμογής.

3. Σε περιπτώσεις που μετά την έγκριση της πολεοδομικής μελέτης ή την έκδοση της αντίστοιχης διοικητικής πράξης καθορισμού των ορίων οικισμού μεταβιβάζονται οικοπέδα, τα οποία έχουν αποκτηθεί είτε ως οικοπέδα, είτε ως αγροτεμάχια με οποιοδήποτε τίτλο κτήσης, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος έγκρισης της πολεοδομικής μελέτης ή έκδοσης της αντίστοιχης διοικητικής πράξης καθορισμού των ορίων οικισμού.

4. Σε περιπτώσεις κτήσης ακινήτου με ανώμαλη δικαιοπραξία και εν συνεχεία επικύρωσης αυτής, ως χρόνος κτήσης λογίζεται εκείνος της επικύρωσης.

5. Σε περιπτώσεις κτήσης ακινήτου αιτία θανάτου ή δωρεάς εν ζωή - γονικής παροχής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς ή ο χρόνος κατάρτισης του συμβολαίου δωρεάς εν ζωή - γονικής παροχής, ακόμη και στις περιπτώσεις που συνέτρεχε νόμιμος λόγος μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

6. Σε περιπτώσεις κτήσης ακινήτου δυνάμει μεταβιβαστικού συμβολαίου στο οποίο έχει τεθεί αναβλητική αίρεση ή προθεσμία, ως χρόνος κτήσης του ακινήτου θεωρείται ο χρόνος πλήρωσης της αναβλητικής αίρεσης ή παράδου της προθεσμίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει και στις περιπτώσεις κτήσης ακινήτου δυνάμει δωρεάς αιτία θανάτου.

7. Σε περιπτώσεις κτήσης ακινήτου δυνάμει μεταβιβαστικού συμβολαίου, στο οποίο έχει τεθεί διαλυτική αίρεση ή προθεσμία, ως χρόνος κτήσης του ακινήτου θεωρείται ο χρόνος κατάρτισης του οικείου συμβολαίου.

8. Σε περιπτώσεις κτήσης ακινήτου με αναγκαστικό πλειστηριασμό, ως χρόνος κτήσης λογίζεται η ημερομηνία έκδοσης της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης.

9. Στα παραχωρηθέντα ακίνητα λόγω αγροτικής ή αστικής αποκατάστασης ή αναδασμού,

ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κύρωσης της διανομής ή του αναδασμού, εφόσον αυτός αναγράφεται στον σχετικό τίτλο κυριότητας, και σε κάθε άλλη περίπτωση ο χρόνος έκδοσης του τίτλου κυριότητας, ανεξάρτητα από την ημερομηνία του χορηγηθέντος από την Υπηρεσία αντιγράφου ή της μεταγραφής του.

10. Όταν ο τίτλος κτήσης έχει διορθωθεί ως προς τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου, με μεταγενέστερο συμβόλαιο, χρόνος κτήσης θεωρείται η ημερομηνία του αρχικού συμβολαίου.

11. Στις περιπτώσεις μεταβίβασης της πλήρους κυριότητας ακινήτου που αποκτήθηκε κατά ψιλή κυριότητα και επικαρπία αντίστοιχα σε διαφορετικούς χρόνους, ως χρόνος κτήσης της πλήρους κυριότητας θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο αποκτήθηκε κατά ποσοστό 75% τουλάχιστον η αξία της πλήρους κυριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ν. 2961/2001.

12. Η απόφαση αυτή ισχύει για μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας που πραγματοποιούνται από τη δημοσίευση της παρούσας.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1014/7.1.2014.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου 15% επί της υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 και καθορισμός του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 61 του ν. 4172/2013.

2. Τις διατάξεις της περ. στ της παρ. 1 και της παρ. 4 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287) «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις».

3. Τις διατάξεις της περ. στ της παρ. 1 και της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 και όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 24 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287) «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις».

4. Τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4174/2013.

5. Τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του ν. 4174/2013.

.....
Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου 15% επί της υπεραξίας από τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα που επισυνάπτεται ως συνοδευτικό έγγραφο της παρούσας.

Παρέχεται η ευχέρεια χρησιμοποίησης μηχανογραφικά προσχεδιασμένου εντύπου εφόσον πληρεί τις προδιαγραφές του εντύπου που ορίζεται με την παρούσα απόφαση.

2. Η υποβολή της παραπάνω δήλωσης καθώς και η απόδοση του φόρου γίνεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας, μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο της www.gsis.gr, από το συμβολαιογράφο ενώπιον του οποίου έγινε η μεταβίβαση στην αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ. Με την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης βεβαιώνεται ο φόρος που παρακρατήθηκε και παράγεται το σημείωμα για πληρωμή του φόρου όπου περιέχεται η «Γαυτότητα Οφειλής», στοιχείο απαραίτητο για να δοθεί η εντολή πληρωμής στις τράπεζες που έχουν συμβληθεί με το Υπουργείο Οικονομικών για να παρέχουν την υπηρεσία αυτή. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής δήλωσης και μετά από επικοινωνία με το αρμόδιο τμήμα της Δ.ΗΛΕ.Δ., η δήλωση υποβάλλεται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το Γ.Ε.Φ. μαζί με το σχετικό αποδεικτικό στοιχείο μη δυνατότητας υποβολής ηλεκτρονικά.

3. Η δήλωση υποβάλλεται και ο φόρος αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από αυτόν μέσα στον οποίο έγινε η μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το

άρθρο 41 και την παρ. 4 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013.

4. Ιδιαίτερα για το φορολογικό έτος 2014 η δήλωση υποβάλλεται στην καθ' ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το Γ.Ε.Φ. σε δύο αντίτυπα. Από αυτά το πρώτο παραμένει στη Δ.Ο.Υ. (ή το Γ.Ε.Φ.) και το άλλο επιστρέφεται θεωρημένο, με σχετική επισημείωση για την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης του φόρου και αποτελεί και απόδειξη υποβολής της δήλωσης. Μετά τη βεβαίωση του φόρου εκδίδεται ταυτότητα οφειλής σύμφωνα με τα οριζόμενα.

Για την καταχώρηση των δηλώσεων θα τηρείται βιβλίο μεταγραφής δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου κερδών υπεραξίας κεφαλαίου από τη μεταβίβαση ακινήτων. Ο τύπος και το περιεχόμενο του βιβλίου έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα που επισυνάπτεται ως συνοδευτικό έγγραφο της απόφασης αυτής, σύμφωνα με το οποίο κάθε Δ.Ο.Υ. ή ΓΕΦ πρέπει να γραμμογραφήσει, σελιδοποιήσει και θεωρήσει σχετικό βιβλίο από τα υπάρχοντα σε αυτήν.

5. Η δήλωση περιλαμβάνει τα στοιχεία του συμβολαιογράφου που διενεργεί την παρακράτηση του φόρου (Α.Φ.Μ.), ονοματεπώνυμο, διεύθυνση, αρμόδια Δ.Ο.Υ.), τον αριθμό και την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου, τα στοιχεία του δικαιούχου (πωλητής), τα στοιχεία του/των αγοραστή/ών, την ημερομηνία κτήσης του ακινήτου, τον χρόνο πώλησης, τον τρόπο απόκτησης, τα έτη διακράτησης, την τιμή κτήσης, το ποσοστό συνιδιοκτησίας και την τιμή πώλησης του ακινήτου.

6. Η δήλωση υποβάλλεται και όταν δεν προκύπτει υπεραξία (μηδενική) ή όταν ο προσδιορισμός της υπεραξίας καταλήγει σε αρνητικό ποσό.

7. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται από τη Δ.ΗΛΕ.Δ. αμέσως μετά την υποβολή της δήλωσης του παρακρατούμενου φόρου 15% επί της υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας, ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώρηση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο ΤΑΧΙΣ. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει την δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των δηλώσεων αυτών.

8. Το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται καταχωρείται στον ΚΑΕ 1218 με είδος φόρου 2213.

9. Η παρούσα απόφαση ισχύει από το φορολογικό έτος 2014 για μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας που πραγματοποιούνται από 1.1.2014 και μετά.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1121/25.4.2014.- Καθορισμός του τρόπου υποβολής, του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης υπολογισμού του φόρου υπεραξίας από τον φορολογούμενο που μεταβιβάζει ακίνητη περιουσία σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 41 του ν.4172/2013 καθώς και της διαδικασίας παρακράτησης και απόδοσης του φόρου από τους συμβολαιογράφους.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 4172/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ' του πρώτου άρθρου του ν. 4254/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 85).

.....
Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης υπολογισμού του φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 και απόδοσης του φόρου έχει ως το συνημμένο υπόδειγμα το οποίο δύναται και να εκτυπώνεται.

2. Ο φορολογούμενος που μεταβιβάζει ακίνητη περιουσία υποχρεούται, πριν τη σύνταξη του συμβολαίου, να δηλώνει το σύνολο των στοιχείων που αφορούν τον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Η δήλωση περιλαμβάνει τα στοιχεία του πωλητή, του συμβολαιογράφου που καταρτίζει την συμβολαιογραφική πράξη και θα διενεργήσει την

παρακράτηση και την απόδοση του φόρου, τα στοιχεία του /των αγοραστή/ών, τον χρόνο και την αξία κτήσης και μεταβίβασης, το είδος της ακίνητης περιουσίας ή των ιδανικών μεριδίων αυτής ή του εμπράγματου δικαιώματος, τα έτη διακράτησης, τους συντελεστές και τον υπολογισμό του φόρου. Ο συμβολαιογράφος υποχρεούται να ελέγχει και να βεβαιώνει την ακρίβεια των ανωτέρω στοιχείων καθώς και να θεωρεί τη δήλωση, δεν έχει, όμως, ευθύνη για όσα στοιχεία δεν έχουν περιέλθει σε γνώση του και δεν περιλαμβάνονται στο συμβόλαιο που συντάσσει.

Αν με το ίδιο συμβόλαιο μεταβιβάζονται περισσότερα εμπράγματα δικαιώματα, ο φορολογούμενος (πωλητής) υποβάλλει μία δήλωση στην οποία θα περιγράφονται τα ανωτέρω στοιχεία που αφορούν το κάθε δικαίωμα.

Αν με το ίδιο συμβόλαιο περισσότερα πρόσωπα (πωλητές) μεταβιβάζουν, υποβάλλεται από το καθένα χωριστή δήλωση.

3. Η δήλωση παραλαμβάνεται από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. (ή του Γ.Ε.Φ.) της έδρας του συμβολαιογράφου. Η δήλωση υπογεγραμμένη από τον συμβολαιογράφο και τον πωλητή υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα, από τα οποία το πρώτο παραμένει στη Δ.Ο.Υ., και τα υπόλοιπα αντίτυπα επιστρέφονται θεωρημένα.

4. Την ίδια ημέρα ή το αργότερο την επομένη ημέρα της σύνταξης του συμβολαίου ο συμβολαιογράφος καταχωρεί σε ανεξάρτητη εφαρμογή του πληροφοριακού συστήματος του Υπουργείου Οικονομικών (δίκτυο TAXISnet) τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) του πωλητή, τον αριθμό και την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου, το ποσό της υπεραξίας επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος, τη Δ.Ο.Υ. παραλαβής της δήλωσης, τον αριθμό της δήλωσης και το φορολογικό έτος που αφορά. Με την καταχώριση οριστικοποιείται η δήλωση, βεβαιώνεται η οφειλή στον Α.Φ.Μ. του συμβολαιογράφου και παράγεται μοναδικός κωδικός πληρωμής του παρακρατηθέντος φόρου, η «Ταυτότητα Οφειλής»(Τ.Ο.). Θεωρημένο αντίγραφο της δήλωσης που υποβάλλει ο πωλητής στη Δ.Ο.Υ. επισυνάπτεται στο συμβόλαιο.

5. Ο φόρος που παρακρατείται από το συμβολαιογράφο με τη σύνταξη του συμβολαίου αποδίδεται από αυτόν με τραπεζική επιταγή που έχει ήδη εκδώσει κατά το χρόνο σύνταξης του συμβολαίου ο πωλητής σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την υπογραφή του συμβολαίου, η οποία κατατίθεται αποκλειστικά στην τράπεζα έκδοσης της τραπεζικής επιταγής. Ο συμβολαιογράφος για την κατάθεση της τραπεζικής επιταγής ενεργεί ως πληρεξούσιος του Ελληνικού Δημοσίου και νόμιμος κοιμιστής της επιταγής. Για την κατάθεση των τραπεζικών επιταγών ανοίγεται στους φορείς είσπραξης, όπως αυτοί έχουν οριστεί στην αριθμ. Δ5Α 1123655 ΕΞ 6.8.2013 (Β'1964) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, πλην των Ελληνικών Ταχυδρομείων (ΕΛ.ΤΑ.), μεταβατικός λογαριασμός με την ονομασία «Λογαριασμός Ελληνικού Δημοσίου Απόδοσης Φόρου Υπεραξίας Ακινήτων». Οι λογαριασμοί αυτοί είναι ειδικού σκοπού και δεν επιτρέπεται η χρήση τους για κανέναν άλλο σκοπό πλην της κατάθεσης των τραπεζικών επιταγών της παρούσας απόφασης και της απόδοσης των ποσών αυτών για την πληρωμή της Ταυτότητας Οφειλής που συνοδεύει εκάστη επιταγή. Η Ταυτότητα Οφειλής εξοφλείται αυθημερόν από τους φορείς είσπραξης. Κατά τα λοιπά εφαρμόζεται η αριθμ. Δ5Α 1123655 ΕΞ 6.8.2013 (Β'1964) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

6. Η οφειλή δεν βαρύνει τον συμβολαιογράφο πριν παρέλθει η προθεσμία απόδοσης του φόρου, ήτοι κατά τις πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την υπογραφή του συμβολαίου και κατά το διάστημα αυτό δεν λαμβάνονται ασφαλιστικά ή διοικητικά μέτρα είσπραξης εις βάρος αυτού, η οφειλή δεν λαμβάνεται υπόψη για τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας και δεν συμψηφίζεται με τυχόν απαιτήσεις του συμβολαιογράφου έναντι του Δημοσίου.

7. Η δήλωση υποβάλλεται και όταν δεν προκύπτει υπεραξία (μηδενική) ή όταν αυτή θεωρείται μηδενική σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 41 (αρνητική υπεραξία) και την περίπτωση 26 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013. Στην περίπτωση που η υπεραξία θεωρείται μηδενική λόγω

απόκτησης του δικαιώματος προ του 1995, στη δήλωση συμπληρώνεται μόνο το έτος κτήσης.

8. Το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται καταχωρείται στον ΚΑΕ 1218 με είδος φόρου 2213.

9. Για τις περιπτώσεις που εκκρεμεί η απόδοση του φόρου υπεραξίας που προέκυψε από μεταβιβαστικές πράξεις ακίνητης περιουσίας που έλαβαν χώρα μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 θα ακολουθηθεί η διαδικασία της Πολ.1014/7.1.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 1036B/25.4.2014).

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1168/24.6.2014.- Συμπλήρωση της Πολ.1119/25.4.2014 ΑΥΟ (ΦΕΚ Β' 1035/25.04.2014) ως προς τον προσδιορισμό του χρόνου κτήσης ακίνητης περιουσίας και καθορισμός τιμής κτήσης σε ειδικές περιπτώσεις που δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν για την εφαρμογή του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 10 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α'/167/23.7.2013), όπως αυτές ισχύουν μετά την ψήφιση του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α'/85/7.4.2014).

.....
Αποφασίζουμε

Η ΠΟΛ υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1119/25.4.2014 (ΦΕΚ Β'/1035/25.4.2014) συμπληρώνεται ως ακολούθως:

1. Ανακατανομή χιλιοστών

Σε περίπτωση απόκτησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας και εν συνεχεία ανακατανομής χιλιοστών επί του κοινού οικοπέδου (χωρίς μεταβιβαστικό αποτέλεσμα), ως χρόνος και τιμή κτήσης λογίζεται ο χρόνος και η τιμή κτήσης των οριζόντιων και κάθετων ιδιοκτησιών των οποίων ανακατανεμήθηκε το ποσοστό ιδιοκτησίας.

Εάν στην παραπάνω περίπτωση, επί του κοινού οικοπέδου σε οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία εντάσσεται αυθαίρετη κατασκευή, η οποία έχει εξολοκλήρου τακτοποιηθεί, η τιμή κτήσης αυτής υπολογίζεται με αναγωγή της επιφάνειας της αυθαίρετης κατασκευής στην τιμή της αρχικής (οριζόντιας ή κάθετης) ιδιοκτησίας.

2. Κατεδάφιση κτίσματος

Σε περίπτωση που έχει αποκτηθεί οικοπέδο ή αγροτεμάχιο με κτίσμα και στη συνέχεια κατεδαφισθεί το κτίσμα και μεταβιβασθεί το ακάλυπτο οικοπέδο, η τιμή κτήσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου προσδιορίζεται με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

3. Πολεοδομική τακτοποίηση εξ ολοκλήρου αυθαίρετης κατασκευής

Σε περίπτωση απόκτησης ακάλυπτου οικοπέδου/ αγροτεμαχίου και εν συνεχεία ανέγερσης επ' αυτού κτίσματος, χωρίς οικοδομική άδεια ανέγερσης, και στη συνέχεια τακτοποίησης αυτού ως εξ ολοκλήρου αυθαίρετου, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η τιμή κτήσης του ακάλυπτου οικοπέδου/ αγροτεμαχίου (ανεξαρτήτως χρόνου απόκτησης αυτού) προσαυξημένη με συντελεστή 20%.

4. Πολεοδομική τακτοποίηση μερικώς αυθαίρετης κατασκευής

α. Σε περίπτωση απόκτησης με επαχθή αιτία κτίσματος και στη συνέχεια πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής (βοηθητικής ή κύριας χρήσης), προγενέστερης της απόκτησης του ακινήτου, ως τιμή κτήσης του συνολικά μεταβιβαζόμενου ακινήτου (νόμιμου και τακτοποιηθέντος) θεωρείται η τιμή κτήσης του νόμιμου κτίσματος, που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης Α' της παραγράφου 2 του άρθρου 41.

β. Σε περίπτωση απόκτησης με επαχθή αιτία κτίσματος και στη συνέχεια πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής (βοηθητικής ή κύριας χρήσης), μεταγενέστερης της απόκτησης, η τιμή κτήσης του συνολικά μεταβιβαζόμενου ακινήτου (νόμιμου και τακτοποιηθέντος) προσδιορίζεται με πρόσθεση στην αξία της αποκτηθείσας νόμιμης επιφάνειας

της αξίας της τακτοποιημένης, η οποία προσδιορίζεται με αναγωγή στην αξία της νόμιμης επιφάνειας του κτίσματος, κατά το λόγο της επιφάνειας της τακτοποιημένης προς την επιφάνεια της νόμιμης.

γ. Σε περίπτωση απόκτησης κτίσματος με κληρονομική διαδοχή ή από χαριστική αιτία, και, στη συνέχεια, πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής, προϋφιστάμενης της κληρονομικής διαδοχής ή της χαριστικής αιτίας, ως τιμή κτήσης του συνολικά μεταβιβαζόμενου ακινήτου (νόμιμου και τακτοποιηθέντος) θεωρείται η τιμή κτήσης του αρχικού αποκτηθέντος ακινήτου και η επιπρόσθετη αξία της μερικώς αυθαίρετης, βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 5 της Π.Ο.Λ.1122/28.4.2014, υπό την προϋπόθεση της υποβολής σχετικής διορθωτικής- συμπληρωματικής δήλωσης.

δ. Σε περίπτωση απόκτησης κτίσματος με κληρονομική διαδοχή ή από χαριστική αιτία και, στη συνέχεια, πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής, μεταγενέστερης της κληρονομικής διαδοχής ή της χαριστικής αιτίας, η τιμή κτήσης του συνολικά μεταβιβαζόμενου ακινήτου (νόμιμου και τακτοποιηθέντος) προσδιορίζεται με πρόσθεση στην αξία της αποκτηθείσας νόμιμης επιφάνειας της αξίας της τακτοποιημένης, η οποία προσδιορίζεται με αναγωγή στην αξία της νόμιμης επιφάνειας του κτίσματος κατά το λόγο της επιφάνειας της τακτοποιημένης προς την επιφάνεια της νόμιμης.

5. Αποπεράτωση ημιτελούς κτίσματος

α. Σε περίπτωση απόκτησης ημιτελούς κτίσματος και στη συνέχεια, είτε βάσει της ίδιας άδειας ανέγερσης είτε κατόπιν έκδοσης νέας άδειας ανέγερσης ή ανανέωσης της υπάρχουσας πολεοδομικής άδειας, πώλησης αυτού ως ημιτελούς -σε οποιοδήποτε στάδιο κατασκευής προ της αποπεράτωσης του-, η τιμή κτήσης υπολογίζεται με βάση την αξία που αυτό είχε αποκτηθεί.

β. Σε περίπτωση απόκτησης ημιτελούς κτίσματος και στη συνέχεια, είτε βάσει της ίδιας άδειας ανέγερσης είτε κατόπιν έκδοσης νέας άδειας ανέγερσης ή ανανέωσης της υπάρχουσας πολεοδομικής άδειας, πώλησης αυτού ως αποπερατωμένου, η τιμή κτήσης υπολογίζεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

6. Ενιαίο δηλωθέν τίμημα/αξία κτήσης

α) Σε περίπτωση που με το ίδιο συμβόλαιο αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας περισσότερες αυτοτελείς ιδιοκτησίες με ενιαίο δηλωθέν τίμημα αγοράς και, στη συνέχεια, μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία μία ή περισσότερες εξ αυτών, η τιμή κτήσης της ή των μεταβιβαζόμενων ιδιοκτησιών προσδιορίζεται με αναγωγή του συνολικού τιμήματος κατά το λόγο της αντικειμενικής αξίας της μεταβιβαζόμενης αυτοτελούς ιδιοκτησίας προς την συνολική αντικειμενική αξία των κτηθέντων (κατά το χρόνο της απόκτησης τους) και, εάν δεν υπάρχει αντικειμενική αξία, γίνεται αναγωγή με βάση την οικεία φορολογητέα αξία εφόσον υπάρχει για κάθε μία αυτοτελή ιδιοκτησία και αν ούτε αυτή υπάρχει, τότε η τιμή κτήσης προσδιορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

β) Σε περίπτωση που με το ίδιο συμβόλαιο αποκτήθηκαν από χαριστική αιτία ή με κληρονομική διαδοχή περισσότερες αυτοτελείς ιδιοκτησίες με ενιαία αξία και, στη συνέχεια, μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία μία ή περισσότερες εκ αυτών, η τιμή κτήσης της ή των μεταβιβαζόμενων ιδιοκτησιών προσδιορίζεται με αναγωγή της αντικειμενικής ή (εφ' όσον αυτή δεν υφίσταται) της φορολογητέας αξίας κτήσης των μεταβιβαζόμενων ακινήτων, εφόσον αυτή υφίσταται για κάθε μία ιδιοκτησία, στην συνολική αντικειμενική ή (εφ' όσον αυτή δεν υφίσταται) στην φορολογητέα αξία απόκτησης τους και, εάν δεν υπάρχει αντικειμενική ή φορολογητέα αξία, τότε η αξία κτήσης θα προσδιοριστεί σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 (Δείκτης Τιμών Κατοικιών).

γ) Σε περίπτωση κτήσης από οποιαδήποτε αιτία ενιαίας οριζόντιας ιδιοκτησίας, και στη

συνέχεια διάσπασης αυτής σε νέες μερικότερες και μεταβίβασης κάποιας από αυτές, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από την αναγωγή της αξίας κτήσης της επιφάνειας της συνολικά κτηθείσας ιδιοκτησίας στην αξία που αντιστοιχεί στην μεταβιβαζόμενη επιφάνεια.

δ) Σε περίπτωση κτήσης από οποιαδήποτε αιτία ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου, και στη συνέχεια κατάτμησης αυτού σε νέα μερικότερα και μεταβίβασης κάποιου από αυτά, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από την αναγωγή της αξίας κτήσης της επιφάνειας του αρχικού ενιαίου οικοπέδου στην αξία που αντιστοιχεί στην μεταβιβαζόμενη έκταση.

ε) Σε περίπτωση κτήσης από οποιαδήποτε αιτία ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου και στη συνέχεια υπαγωγής αυτού στις διατάξεις του Ν.Δ. 1024/1971 (κάθετη συνιδιοκτησία) και δημιουργίας επιμέρους αυτοτελών ιδιοκτησιών, σε περίπτωση μεταβίβασης κάποιας από αυτές, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από την αναγωγή του ποσοστού της μεταβιβαζόμενης ιδιοκτησίας στη συνολική αξία του ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου.

7. Μεταβίβαση ενιαίας οικοδομής

Σε περίπτωση μεταβίβασης ενιαίας οικοδομής η οποία έχει ανεγερθεί με αυτεπιστασία τμηματικά με διαφορετικές άδειες και δεν έχει υπαχθεί στις διατάξεις του Ν. 3741/1929 ή του Ν.Δ. 1024/1971, ως χρόνος κτήσης λογίζεται ο χρόνος έκδοσης της τελευταίας οικοδομικής άδειας ανέγερσης και η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

8. Μεταβίβαση ακινήτου που προήλθε μερικώς από ανέγερση

Σε περίπτωση πώλησης ακινήτου-κτίσματος (συμπεριλαμβανομένων των αυτοτελών ιδιοκτησιών), το οποίο αποκτήθηκε κατά ιδανικό μερίδιο ως οικόπεδο και ανεγέρθηκε από τον πωλητή με αυτεπιστασία είτε με το σύστημα της αντιπαροχής, και απόκτησης από το ίδιο πρόσωπο, πριν από την πώληση, έτερου ποσοστού από άλλη αιτία (επαχθή ή χαριστική), η συνολική τιμή κτήσης του μεταβιβαζόμενου κτίσματος υπολογίζεται με την αναγωγή της αξίας του ποσοστού που αποκτήθηκε από άλλη αιτία στην συνολική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

9. Νόμιμη προσθήκη κτίσματος

Σε περίπτωση απόκτησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας με επαχθή ή χαριστική αιτία ή λόγω κληρονομικής διαδοχής και εν συνέχεια κατασκευής νόμιμης προσθήκης, ως χρόνος κτήσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου (αρχικής και μεταγενέστερης κατασκευής) λαμβάνεται ο χρόνος έκδοσης της τελευταίας οικοδομικής άδειας. Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 εφόσον η επιφάνεια της προσθήκης υπερβαίνει κατά ποσοστό 75% την επιφάνεια της αρχικής ιδιοκτησίας. Σε διαφορετική περίπτωση ως τιμή κτήσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου λαμβάνεται αυτή της αρχικής ιδιοκτησίας.

Εάν ο τίτλος κτήσης της προηγούμενης περίπτωσης αναφέρεται σε χρόνο προ του 1995 και η οικοδομική άδεια της νόμιμης προσθήκης εκδόθηκε μετά την 1.1.1995, η τιμή κτήσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου προσδιορίζεται σε κάθε περίπτωση με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

10. Έγκριση πολεοδομικής μελέτης ή κύρωση πράξης εφαρμογής που αφορά μερική επιφάνεια του μεταβιβαζόμενου ακινήτου

α) Σε περιπτώσεις που μετά την κύρωση των οικείων πράξεων εφαρμογής μεταβιβάζονται οικόπεδα, τα οποία έχουν αποκτηθεί είτε ως οικόπεδα, είτε ως αγροτεμάχια με οποιοδήποτε τίτλο κτήσης, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κύρωσης της πράξης εφαρμογής, ακόμα και αν η πράξη εφαρμογής αφορά τμήμα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

β) Σε περιπτώσεις που μετά την έγκριση πολεοδομικής μελέτης ή την έκδοση της αντίστοιχης διοικητικής πράξης καθορισμού των ορίων οικισμού μεταβιβάζονται οικόπεδα, τα οποία έχουν αποκτηθεί είτε ως οικόπεδα, είτε ως αγροτεμάχια με οποιοδήποτε τίτλο κτήσης, ως χρόνος κτήσης

θεωρείται ο χρόνος έγκρισης της πολεοδομικής μελέτης ή έκδοσης της αντίστοιχης διοικητικής πράξης καθορισμού των ορίων οικισμού ακόμα και αν η πολεοδομική μελέτη ή διοικητική πράξη αφορά τμήμα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

11. Έναρξη ισχύος

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 1724Β/27.6.2014).

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 41 Ν. 4172/2013

Μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας.- Με τις διατάξεις των παραγράφων 1-7 του άρθρου 41 ρυθμίζονται θέματα σχετικά με το εισόδημα από υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση με επαχθή αιτία ακινήτων.

Ειδικότερα ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας, η δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας που προκύπτει χωρίς χρονικό περιορισμό και η οποία συμψηφίζεται μόνον με μελλοντικά κέρδη από την ίδια αιτία, καθώς και οι περιπτώσεις που περιλαμβάνονται στην έννοια της μεταβίβασης. Στην παράγραφο 5 προβλέπεται συντελεστής απομείωσης της υπεραξίας που προκύπτει προκειμένου να ληφθεί υπόψη η παλαιότητα του ακινήτου.

Στην παράγραφο 7 απαριθμούνται οι περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στην έννοια της μεταβίβασης κατ εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 προσδιορίζεται ο χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης όταν το ακίνητο αποκτάται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Στην παράγραφο 9 καθορίζεται η αξία της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της χρησικτησίας, της προσωπικής δουλείας ή άλλης δουλείας επί του ακινήτου.

Στην παράγραφο 10 προβλέπεται απαλλαγή υπό προϋποθέσεις από το φόρο της υπεραξίας για το ποσό της υπεραξίας, το οποίο μετά την απομείωση του σύμφωνα με τον πίνακα της παραγράφου 5, δεν υπερβαίνει τις είκοσι πέντε χιλιάδες(25.000) ευρώ. Στην παράγραφο 11 δίδεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών να εκδίδει απόφαση για το καθορισμό της τιμής κτήσης σε ειδικές περιπτώσεις που αυτή δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 41 Ν. 4172/2013

Με το προτεινόμενο άρθρο επιβάλλεται φόρος στην υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων.

Στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι «κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού, τα οποία έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων». Εν προκειμένω, παρατηρείται ότι η αναφορά σε δικαιώματα «τα οποία έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία» στερείται αντικειμένου, δεδομένου ότι τα ως άνω εμπράγματα δικαιώματα έλκουν εξ ορισμού το 100% της αξίας τους αμέσως από ακίνητη περιουσία. Περαιτέρω, στην ίδια παράγραφο ορίζεται ότι στην έννοια του φορολογητέου εισοδήματος «εμπίπτει και η αγοραία αξία του κτίσματος που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης». Από τη διατύπωση της ρύθμισης δεν καθίσταται σαφές εάν υποκείμενο του φόρου είναι ο τρίτος, κύριος της γης στην οποία έχει ανεγερθεί το κτίσμα, ή ο μισθωτής, ο οποίος παραδίδει στον τρίτο την κατοχή του κτίσματος κατά τη λήξη της μίσθωσης. Επίσης, η ρύθμιση δεν

φαίνεται να καταλαμβάνει την περίπτωση προσθηκών ή βελτιώσεων επί υφιστάμενου κτίσματος.

Στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι «ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που καταβάλλεται σε αυτόν και λαμβάνεται αποπληθωρισμένη». Δεδομένου ότι, κατά την αιτιολογική έκθεση, η απομείωση της υπεραξίας βάσει των συντελεστών της παραγράφου 5 γίνεται «προκειμένου να ληφθεί υπόψη η παλαιότητα του ακινήτου» και όχι λόγω πληθωρισμού, παρατηρείται ότι η μέθοδος και οι συντελεστές «αποπληθωρισμού» πρέπει να προβλέπονται στον νόμο.

Στην ίδια παράγραφο ορίζεται, επίσης, ότι «στην περίπτωση που περιέρχεται στην κατοχή τρίτου κτίσμα που έχει ανεγερθεί στο έδαφος του με δαπάνες του μισθωτή σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, ως υπεραξία θεωρείται η αγοραία αξία του κτίσματος, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από τα 2/3 της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου μαζί με το συστατικό αυτού κτίσμα». Δεδομένου ότι, από οικονομικής πλευράς, η περιουσιακή ωφέλεια που αποκτά ο κύριος της γης, στην οποία έχει ανεγερθεί κτίσμα με δαπάνες του μισθωτή, συναρτάται αποκλειστικώς προς την αξία του κτίσματος, ο συνυπολογισμός της αξίας του οικοπέδου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας αντίκειται στην αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος). Περαιτέρω, δεν διευκρινίζεται εάν για τον προσδιορισμό της φορολογητέας υπεραξίας θα λαμβάνεται η αγοραία αξία του χρόνου ανέγερσης του κτίσματος ή του χρόνου παράδοσης της κατοχής του, ούτε εάν θα αφαιρείται τυχόν αντάλλαγμα που έχει συμφωνηθεί να καταβάλει ο κύριος προς τον μισθωτή.

Στην παράγραφο 6 ορίζεται ότι «στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος» περιλαμβάνεται και η «απαλλοτρίωση ακινήτου». Σημειώνεται ότι, συμφώνως προς το άρθρο 17 παρ. 4 του Συντάγματος, επί αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, «η αποζημίωση δεν υπόκειται, ως αποζημίωση, σε κανένα φόρο, κράτηση ή τέλος».

Με την παράγραφο 8 ορίζεται ότι «σε περιπτώσεις κτήσης ακίνητης περιουσίας αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση προσδιορίζεται κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς ή κατά το χρόνο κατάρτισης του συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής». Δεδομένου ότι ο φόρος επιβάλλεται κατά τη μεταβίβαση ακινήτου εξ επαχθούς αιτίας, και όχι αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, η διάταξη χρήζει αναδιατύπωσης, ούτως ώστε να καθίσταται σαφές ότι ρυθμίζει τον χρόνο προσδιορισμού του κόστους κτήσης του ακινήτου.

Τέλος, ως προς την παράγραφο 9 σημειώνεται ότι με την παράγραφο 4 του άρθρου δευτέρου του ν. 4093/2012, ο «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία» μετονομάστηκε σε «Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια».

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1122/28.4.2014.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 41, 43, 61, της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 4 του άρθρου 62, της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 7 του άρθρου 64, του άρθρου 67Α καθώς και του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από την τροποποίησή τους με τον ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85) σχετικά με τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα.
(*Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 458*)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1251/5.12.2014.- Συμπληρωματικές οδηγίες και διευκρινίσεις σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας.
(*Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 467*)

ΑΡΘΡΟ 42

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΙΤΛΩΝ

1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:⁽¹⁾

α)⁽²⁾ μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,

β)⁽³⁾ μετοχές και άλλες κινητές αξίες⁽⁴⁾ εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),⁽⁵⁾

γ)⁽⁶⁾ μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,

δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,

ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας.⁽⁷⁾

Ειδικά για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.⁽⁸⁾

2. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα σύμφωνα με την περίπτωση ε'⁽⁹⁾ της παραγράφου 1 νοούνται:

(1) Στον πρώτο στίχο της παρ. 1 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013, μετά τη φράση φυσικών προσώπων, υπήρχαν οι λέξεις «εφόσον δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα» οι οποίες διαγράφηκαν με την παρ. 4 του άρθρου 88 του Ν. 4316/2014. Η διαγραφή ισχύει από 24.12.2014.

(2) Η περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 8α της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «α) μετοχές σε εταιρεία εισηγμένη ή μη σε χρηματιστηριακή αγορά».

(3) Η περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 8β της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(4) Οι λέξεις «και άλλες κινητές αξίες» της περίπτωσης β της παρ. 1 του άρθρου 42 προστέθηκαν με την παρ. 5 του άρθρου 88 του Ν. 4316/2014 (ισχύει από 24.12.2014).

(5) Στο τέλος της περίπτωσης β της παρ. 1 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 υπήρχαν οι λέξεις «και οι μεταβιβαζόμενες μετοχές έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής» οι οποίες διαγράφηκαν με την παρ. 6 του άρθρου 88 του Ν. 4316/2014. Η διαγραφή ισχύει από 24.12.2014.

(6) Οι περιπτώσεις γ, δ και ε της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αναριθμήθηκαν με την περίπτωση 8β της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Προηγούμενος αποτελούσαν τις περιπτώσεις β, γ και δ.

(7) Το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 18 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(8) Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 88 του Ν. 4316/2014 και ισχύει από 24.12.2014.

(9) Στον πρώτο στίχο της παρ. 2 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 οι λέξεις «περίπτωση ε» τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 8 του άρθρου 88 του Ν. 4316/2014. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν «περίπτωση δ». Πρόκειται για διόρθωση στο ορθό, εφόσον η περίπτωση δ είχε αναριθμηθεί σε ε με το Ν. 4254/2014.

α) Τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, οι συμβάσεις ανταλλαγής (swaps), και οι προθεσμιακές συμβάσεις (forwards) που σχετίζονται με υποκείμενους τίτλους και ιδίως με:

1. κινητές αξίες ή άλλα περιουσιακά στοιχεία,
2. συναλλαγματικές ισοτιμίες,
3. επιτόκια ή αποδόσεις,
4. χρηματοπιστωτικούς δείκτες ή άλλα χρηματοπιστωτικά μεγέθη,
5. εμπορεύματα,
6. ναύλους,
7. πιστωτική διαβάθμιση ή γεγονός,
8. ποσοστά πληθωρισμού ή άλλες επίσημες οικονομικές στατιστικές,
9. κλιματικές μεταβλητές,
10. εκπομπές ρύπων,
11. μεταβολές στην τιμή οποιουδήποτε οικονομικού, φυσικού, περιβαλλοντολογικού, στατιστικού ή άλλου μεγέθους ή γεγονότος (πλην αθλητικών γεγονότων), ή
12. άλλα παράγωγα μέσα.

β) Κάθε άλλη σύμβαση που προσιδιάζει στις ανωτέρω, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, στο κατά πόσον προσδιορίζεται με αναφορά σε άλλους υποκείμενους τίτλους, είναι διαπραγματεύσιμη σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης (ΠΜΔ), υπόκειται σε εκκαθάριση με μετρητά διαθέσιμα ή φυσική παράδοση (πλην παραδόσεων λόγω αδυναμίας πληρωμής ή άλλου γεγονότος που επιφέρει τη λύση της σύμβασης, καθώς και παραδόσεων που προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς) ή διακανονισμό μέσω αναγνωρισμένων γραφείων συμψηφισμού ή σε τακτικές κλήσεις για κάλυψη περιθωρίων.

3. Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης.⁽¹⁾

4. Σε περίπτωση που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι είναι εισηγμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά, η τιμή κτήσης και η τιμή πώλησης καθορίζονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών, τα οποία εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία ή το πιστωτικό ίδρυμα ή οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές.⁽²⁾ Σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα ή αγοραία αξία⁽³⁾ που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης,

(1) Στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 μετά τη λέξη «πώλησης» υπήρχαν οι λέξεις «και δεν προστίθενται ή αφαιρούνται, αντίστοιχα» οι οποίες διαγράφηκαν με την παρ. 9 του άρθρου 88 του Ν. 4316/2014. Η διαγραφή ισχύει από 24.12.2014.

(2) Στο πρώτο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 οι λέξεις «οιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές» τέθηκαν σε αντικατάσταση των λέξεων «όπως δηλώνονται στην εταιρεία Ελληνικά Χρηματιστήρια Ανώνυμη Εταιρεία (Ε.Χ.Α.Ε.) κατά την ημέρα διακανονισμού της συναλλαγής» με την παρ. 10 του άρθρου 88 του Ν. 4316/2014 (ισχύς από 24.12.2014).

(3) Οι λέξεις «ή αγοραία αξία» του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση β της παραγράφου 18 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

εφόσον αυτό είναι υψηλότερο.

Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης κατά το χρόνο της απόκτησης των τίτλων, εφόσον οποιοδήποτε από τα ανωτέρω είναι χαμηλότερο.⁽¹⁾

Ως τιμή κτήσης για τίτλους που έχουν αποκτηθεί λόγω κληρονομικής διαδοχής ή μεταβίβασης με χαρακτηριστική αιτία, λαμβάνεται η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν.⁽²⁾

Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιορισθεί θεωρείται ότι είναι μηδενική. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης λαμβάνονται υπόψη οι εταιρικές πράξεις που έχουν λάβει χώρα μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης. Σε περίπτωση διαδοχικών αποκτήσεων τίτλων, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η μέση τιμή κτήσης που προκύπτει από τη συνολική αξία κτήσης των τίτλων δια της συνολικής ποσότητας αυτών.⁽³⁾

5.⁽⁴⁾ Σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η εν λόγω ζημία μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου και τα οποία προκύπτουν από συναλλαγές σε τίτλους της παραγράφου 1.

6.⁽⁵⁾ Τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ'εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους απαλλάσσονται από το φόρο.

(1) Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 18 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι χαμηλότερο». Σ.Σ.: Εκ παραδρομής ο νομοθέτης αναφέρει το τρίτο εδάφιο, ως τέταρτο.

(2) Το τέταρτο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παρ. 18α του ίδιου άρθρου και νόμου.

(3) Τα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 4 του άρθρου 42 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 11 του άρθρου 88 του Ν. 4316/2014 και ισχύουν από 24.12.2014. Τα εδάφια που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: «Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική, εφόσον η αγορά των τίτλων πραγματοποιείται μετά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της διαδικασίας απουλοποίησης των τίτλων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, ήτοι την 29η Σεπτεμβρίου του έτους 1999. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της τιμής κτήσης, με αναγωγή στην ημερομηνία της 29.9.1999, στις περιπτώσεις που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι έχουν αποκτηθεί πριν την ημερομηνία αυτή».

(4) Η παράγραφος 5 του άρθρου 42 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 12 του άρθρου 88 του Ν. 4316/2014 (ισχύς από 24.12.2014). Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε, όπως είχε τροποποιηθεί με τους νόμους 4223/2013 και 4254/2014, είχε ως εξής: «5. Σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η εν λόγω ζημία μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου και τα οποία προκύπτουν από συναλλαγές και τίτλους των περιπτώσεων α', β', και γ' της παραγράφου 1. Ζημιές από συναλλαγές σε τίτλους της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 συμψηφίζονται μόνον με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας από την ίδια αιτία».

(5) Οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 42 ισχύουν από την 29η Φεβρουαρίου 2012, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013.

7. Για την υπεραξία που προκύπτει από εισφορά ενεργητικού, ανταλλαγή μετοχών, συγχώνευση ή διάσπαση κατ' εφαρμογή των άρθρων 52, 53 και 54 ισχύουν οι ειδικές διατάξεις αυτών των άρθρων.

8.⁽¹⁾ Απαλλάσσεται από το φόρο το εισόδημα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι σε κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) και το οποίο προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των τίτλων σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους υπό την προϋπόθεση ότι υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τη φορολογική τους κατοικία.

9.⁽²⁾ Το εισόδημα που προκύπτει από τη συμμετοχή φυσικών προσώπων, μελών της ομάδας του Διαχειριστή, σε πρόσθετη απόδοση του Αμοιβαίου Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Α.Κ.Ε.Σ.) φορολογείται ως εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου σύμφωνα με το άρθρο 43.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 2579/1998, άρθρο 9 § 2(95) (Πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο).- Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή δύο τοις χιλίοις (2%) στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών για συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε αυτό. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας πώλησης των μετοχών και βαρύνει τον πωλητή, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και ανεξάρτητα αν έχουν απαλλαγή από οποιονδήποτε φόρο ή τέλος από διατάξεις άλλων νόμων. Η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε.» (ΕΧΑΕ) κατά το διακανονισμό των συναλλαγών που διενεργούνται στο Χρηματιστήριο χρεώνει σε ημερήσια βάση με τον πιο πάνω φόρο τις Ανώνυμες Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών και τα πιστωτικά ιδρύματα τα οποία παρέχουν υπηρεσίες θεματοφυλακής, για λογαριασμό των πωλητών για όλες τις συναλλαγές πώλησης μετοχών που διακανονίστηκαν από τις πιο πάνω εταιρείες και ιδρύματα. Τον αναλογούντα φόρο για τις πωλήσεις μετοχών που διακανονίστηκαν μέσα σε κάθε μήνα, υποχρεούται η ΕΧΑΕ να αποδίδει εφάπαξ στην αρμόδια για τη φορολογία της ΔΟΥ με δήλωση που υποβάλλεται μέχρι το τέλος του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα από το μήνα που διακανονίστηκαν οι πιο πάνω συναλλαγές. Οι διατάξεις του άρθρου 113 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151Α), του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97Α) και του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179Α) εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από 1 Απριλίου 2011.

Νόμος 4110/2013, άρθρο 10 § 5.- Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 (Α' 31) και της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 (Α' 72) εξακολουθούν να εφαρμόζονται για μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, κατά περίπτωση, οι οποίες αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2013 και μετά.

(1) Η παράγραφος 8 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση στ της παραγράφου 18 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 9 του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 220 του ν. 4920/2022 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 15.4.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 231 του ίδιου νόμου.

Νόμος 4170/2013, άρθρο 64 § 6.- β. Σε περίπτωση που έχουν λάβει χώρα πωλήσεις μετοχών από την 1η Ιανουαρίου 2013 μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη δημοσίευση του παρόντος χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

Νόμος 3842/2010, άρθρο 16 § 4.- Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31Α) και της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του Ν. 2703/1999 (ΦΕΚ 72Α) εξακολουθούν να εφαρμόζονται για εισηγμένες μετοχές που αποκτώνται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2010.

Νόμος 3842/2010, άρθρο 16 § 6.- Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 εφαρμόζονται ανάλογα και κατά τη μεταφορά μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών προς άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό στον οποίο είναι εισηγμένες μετοχές της ίδιας εταιρείας. Ο φόρος υπολογίζεται επί της τιμής κλεισίματος της μετοχής κατά την ημέρα της μεταφοράς. Ο φόρος που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο δεν επιβάλλεται όταν η μεταφορά πραγματοποιείται προς αλλοδαπό χρηματιστήριο με το οποίο το Χρηματιστήριο Αθηνών έχει δημιουργήσει κοινό ηλεκτρονικό σύστημα διαπραγμάτευσης και με την προϋπόθεση ότι προβλέπεται η καταβολή ανάλογου φόρου στην αλλοδαπή.

Νόμος 2703/1999, άρθρο 27 § 2.- (Κέρδη από πωλήσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια).- Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31 Α) εφαρμόζονται ανάλογα και στις πωλήσεις από φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα ή ημεδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια ή σε άλλους διεθνώς αναγνωρισμένους χρηματιστηριακούς θεσμούς. Ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται επί της αξίας πώλησης των μετοχών, η οποία αναγράφεται στα εκδιδόμενα αποδεικτικά στοιχεία και αποδίδεται από τον πωλητή στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, στην οποία υπάγεται αυτός, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου πωλήθηκαν οι μετοχές.

Οι διατάξεις του άρθρου 113 του ν. 2238/1994, του ν. 4125/1960 (ΦΕΚ 205 Α) και του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής.

Ο φόρος της παρούσας παραγράφου δεν επιβάλλεται όταν οι πωλήσεις πραγματοποιούνται σε αλλοδαπό χρηματιστήριο με το οποίο το Χρηματιστήριο Αθηνών έχει δημιουργήσει κοινό ηλεκτρονικό σύστημα διαπραγμάτευσης και με την προϋπόθεση ότι για τις πωλήσεις αυτές προβλέπεται η καταβολή ανάλογου φόρου στην αλλοδαπή.

3. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για πωλήσεις μετοχών που διενεργήθηκαν από 1.1.1999.

Νόμος 3943/2011, άρθρο 16 § 6.- Ο φόρος που προβλέπεται από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 δεν επιβάλλεται στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων σε αναγνωρισμένο αλλοδαπό χρηματιστηριακό θεσμό, που πραγματοποιούν Ειδικό Διαπραγματευτές στο πλαίσιο της ειδικής διαπραγμάτευσης μεριδίων Διαπραγματεύσιμων Αμοιβαίων Κεφαλαίων, όταν οι μετοχές που πωλούνται συνθέτουν τον αναπαραγόμενο δείκτη. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για πωλήσεις μετοχών που πραγματοποιήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

Νόμος 3697/2008, άρθρο 21 (Κατάργηση φόρου σε πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. ή

σε αλλοδαπά χρηματιστήρια).- 1. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31 Α) και της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 (ΦΕΚ 72 Α) έχουν εφαρμογή και για εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές, καθώς και για συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω πολυμερούς μηχανισμού διαπραγματεύσεων.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31 Α) και της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 (ΦΕΚ 72 Α), δεν έχουν εφαρμογή για πωλήσεις μετοχών που προέρχονται από αγορές που πραγματοποιούνται από 1.1.2009 και μετά.

Νόμος 2742/1999 (ΦΕΚ 207 Α/7.10.99), άρθρο 22. (Φορολόγηση χρηματιστηριακών συναλλαγών).- Ο συντελεστής του φόρου που προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31 Α) και την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 (ΦΕΚ 72 Α) αυξάνεται από τρία τοις χιλίοις (3%) σε έξι τοις χιλίοις (6%).

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από την επόμενη ημέρα της δημοσίευσης του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Νόμος 2874/2000, άρθρο 37 § 5 (Μείωση φόρου χρηματιστηριακών συναλλαγών).- Ο συντελεστής του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31Α) και της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 (ΦΕΚ 72Α), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 22 του ν. 2742/1999 (ΦΕΚ 207Α), μειώνεται από έξι τοις χιλίοις (6%) σε τρία τοις χιλίοις (3%).

6. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από την 1 Ιανουαρίου 2001 και εφεξής.

Νόμος 3296/2004, άρθρο 12 (Περαιτέρω μείωση φόρου χρηματιστηριακών συναλλαγών).-

1. Ο συντελεστής του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31Α) και της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 (ΦΕΚ 72Α), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του ν. 2874/2000 (ΦΕΚ 286Α), μειώνεται από τρία τοις χιλίοις (3%) σε ένα και πενήντα τοις χιλίοις (1,50%).

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής.

Νόμος 2992/2002, άρθρο 8 § 5.- Η παράγραφος 9 του άρθρου 28 του ν. 2843/2000 αντικαθίσταται ως εξής:

«9. α)

β) Η εταιρεία δεν υπόκειται σε φόρο για το κάθε μορφής εισόδημα που προκύπτει από τη συμμετοχή της σε επενδυτικά σχήματα του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. Κάθε ποσό που εισπράττουν οι μέτοχοι από την εταιρεία για οποιαδήποτε αιτία, στην έκταση που υπερβαίνει το άθροισμα των ως τότε κάθε μορφής εισφορών τους στην εταιρεία, εξομοιώνεται φορολογικά με πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, κατά την έννοια της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν. 2238/1994.

γ) Η συμμετοχή στην εταιρεία δεν συνεπάγεται αφ' εαυτής την απόκτηση από το μέτοχο της ιδιότητας κατοίκου Ελλάδος ή μονίμως εγκατεστημένης στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού για την εφαρμογή φορολογικών διατάξεων».

Νόμος 3091/2002, άρθρο 25.- 3. Α. Ο φόρος που προβλέπεται από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31/Α) δεν επιβάλλεται στις πω-

λήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών για συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε αυτό και διενεργούνται από:

α) τους Ειδικούς διαπραγματευτές του άρθρου 22Α του Ν. 1806/1988 (ΦΕΚ 207/Α) και του άρθρου 6 του Ν. 2733/1999 (ΦΕΚ 155/Α), στο πλαίσιο της αναλαμβανόμενης, κατά περίπτωση, ειδικής διαπραγμάτευσης, εφόσον οι πωλήσεις αυτές εκκαθαρίζονται μέσω ειδικού κωδικού που τηρείται για λογαριασμό τους από το Κεντρικό Αποθετήριο Αξιών (Κ.Α.Α.) και

β) τους Ειδικούς Διαπραγματευτές του άρθρου 13 του Ν. 2533/1997 (ΦΕΚ 228/Α), για την κάλυψη των κινδύνων που προκύπτουν από την εκτέλεση των υποχρεώσεων ειδικής διαπραγμάτευσης, εφόσον οι πωλήσεις αυτές εκκαθαρίζονται μέσω ειδικού κωδικού που τηρείται για λογαριασμό τους από το Κ.Α.Α.

Β. Ο φόρος που προβλέπεται από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν. 2579/1998 δεν επιβάλλεται στις παραδόσεις που διενεργούνται από Ειδικό Διαπραγματευτή του άρθρου 13 του Ν. 2533/1997 στο πλαίσιο της ειδικής διαπραγμάτευσης και σε εκτέλεση υποχρεώσεων πώλησης εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Παραγώγων Αξιών παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον εκκαθαρίζονται μέσω ειδικού κωδικού που τηρείται για λογαριασμό του από το Κ.Α.Α.

Νόμος 3283/2004, άρθρο 33 (αμοιβαία κεφάλαια).- 1. Η πράξη σύστασης αμοιβαίου κεφαλαίου, η διάθεση και η εξαγορά των μεριδίων του απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά, δικαίωμα ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και γενικώς τρίτων.

2. Τα εισοδήματα από κινητές αξίες που αποκτούν τα αμοιβαία κεφάλαια από την ημεδαπή ή αλλοδαπή, απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Ειδικά για τους τόκους ομολογιακών δανείων, η απαλλαγή ισχύει με την προϋπόθεση ότι οι τίτλοι από τους οποίους προκύπτουν οι τόκοι αυτοί έχουν αποκτηθεί τουλάχιστον τριάντα (30) ημέρες πριν από το χρόνο που έχει οριστεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Σε αντίθετη περίπτωση, ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 54 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151Α) και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αμοιβαίου κεφαλαίου και των μεριδιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

3. Η ΑΕΔΑΚ υποχρεούται σε καταβολή φόρου, του οποίου ο συντελεστής ορίζεται σε δέκα τοις εκατό (10%) επί του εκάστοτε ισχύοντος επιτοκίου παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (Επιτοκίου Αναφοράς), προσαυξανομένου ως ακολούθως, αναλόγως της κατηγορίας κάθε αμοιβαίου κεφαλαίου βάσει της υπ αριθ. 1/317/11.11.2004 αποφάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (ΦΕΚ 1746Β/26.11.2004), όπως εκάστοτε ισχύει:

α) για αμοιβαία κεφάλαια διαθεσίμων άνευ προσαυξήσεως,

β) για ομολογιακά αμοιβαία κεφάλαια, κατά είκοσι πέντε εκατοστά της μονάδας (0,25),

γ) για μικτά αμοιβαία κεφάλαια, κατά πέντε δέκατα της μονάδας (0,5),

δ) για μετοχικά αμοιβαία κεφάλαια και για κάθε άλλο τύπο αμοιβαίων πλην των αναφερομένων πιο πάνω περιπτώσεων, κατά μία (1) μονάδα.

Ο φόρος υπολογίζεται επί του εξαμηνιαίου μέσου όρου του καθαρού ενεργητικού του αμοιβαίου κεφαλαίου, λογίζεται καθημερινά και αποδίδεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο των μηνών Ιουλίου και Ιανουαρίου του επόμενου εξαμήνου από τον υπολογισμό του. Η καταβολή του φόρου γίνεται στο όνομα και για λογαριασμό του αμοιβαίου κεφαλαίου.

Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου επί κτηθέντων μερισμάτων, καθώς και του φόρου δέκα τοις εκατό (10%) επί της υπεραξίας κατά την πώληση εισηγμένων μετοχών κάθε διαχειριστικής

χρήσης, ο φόρος αυτός συμψηφίζεται με το φόρο που προκύπτει από τη δήλωση που υποβάλλεται από την ΑΕΔΑΚ εντός του μηνός Ιουλίου(100). Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο μεταφέρεται για συμψηφισμό με τις επόμενες δηλώσεις.

Σε περίπτωση αμοιβαίου κεφαλαίου το οποίο επενδύει το ενεργητικό του σε μερίδια άλλων αμοιβαίων κεφαλαίων (άρθρο 23 του ν. 3283/2004), ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται ανάλογα με την κατηγορία στην οποία κατατάσσεται το αμοιβαίο αυτό κεφάλαιο με βάση την ανωτέρω απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Ο φόρος ο οποίος αναλογεί επί των επιμέρους αμοιβαίων κεφαλαίων και έχει καταβληθεί εκπίπτει μέχρι του ποσού του οφειλόμενου φόρου από το αμοιβαίο κεφάλαιο του παρόντος εδαφίου.

Σε περίπτωση μεταβολής του Επιτοκίου Αναφοράς ή της κατάταξης του αμοιβαίου κεφαλαίου, η προκύπτουσα νέα βάση υπολογισμού του φόρου ισχύει από την πρώτη ημέρα του επομένου της μεταβολής μήνα.

Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αμοιβαίου κεφαλαίου και των μεριδιούχων του. Οι διατάξεις των άρθρων 113 και 116 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζονται ανάλογα και για το φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις αυτής της παραγράφου.

4. Η πρόσθετη αξία που προκύπτει επ' ωφελεία των μεριδιούχων του αμοιβαίου κεφαλαίου από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, απαλλάσσεται από κάθε φόρο, τέλος, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά, δικαίωμα ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και γενικώς τρίτων.

Νόμος 3986/2011, άρθρο 32 § 2.- β) Στο τέλος της περίπτωσης β της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 3586/2007 (Α 151), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 45 του ν. 3863/2010 (Α 115), προστίθενται λέξεις και εδάφιο ως εξής:

«ή με τη μορφή της πώλησης με σύμφωνο επαναγοράς (πράξεις Reverse Repos). Οι επενδύσεις στις κινητές αξίες αυτές διενεργούνται με απόφαση των Δ.Σ. των Φ.Κ.Α. και χωρίς τον περιορισμό της παρ. 2 του άρθρου 45 του ν. 3863/2010».

Νόμος 4038/2012, άρθρο 4 § 4.- Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή δύο τοις χιλίοις (2%) στο δανεισμό μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών που πραγματοποιείται εξωχρηματιστηριακά, μη υπαγόμενης της σχετικής σύμβασης και κάθε συναφούς πράξης σε τέλος χαρτοσήμου. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας των μετοχών που δανείζονται και βαρύνει τον δανειστή, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και ανεξάρτητα αν έχουν απαλλαγή από οποιονδήποτε φόρο ή τέλος από διατάξεις άλλων νόμων. Για την απόδοση του φόρου αυτού έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 (Α 31).

Νόμος 4072/2012, άρθρο 322 § 7.- Η παράγραφος 1 του άρθρου 16 του ν. 3943/2011 (Α 66) αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 2579/1998 (Α 31) και της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν. 2703/1999 (Α 72) εξακολουθούν να εφαρμόζονται για μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών (Χ.Α.) ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, κατά περίπτωση, οι οποίες έχουν αποκτηθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2012. Για τις πιο πάνω μετοχές που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2013 και μετά έχουν εφαρμογή αποκλειστικά οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε.».

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1004/31.12.2013.- Προσδιορισμός της τιμής κτήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία τίτλων από φυσικά πρόσωπα, στις περιπτώσεις που οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί πριν την 29η Σεπτεμβρίου 1999.

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 1 και των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α/23.7.2013), όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περιπτ. δ της παραγρ. 18 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013.

β) Την αριθ. 07927 ΕΞ2012 (ΦΕΚ 2574 Β/24.9.2012) κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών περί ανάθεσης αρμοδιοτήτων στον Υφυπουργό Οικονομικών Γεώργιο Μαυραγάνη.

γ) Την ανάγκη καθορισμού του τρόπου υπολογισμού της τιμής κτήσης, με αναγωγή στην ημερομηνία της 29.9.1999, στις περιπτώσεις που οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι, έχουν αποκτηθεί πριν από την ημερομηνία αυτή.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1**Προσδιορισμός τιμής κτήσης εισηγμένων τίτλων σε χρηματιστηριακή αγορά**

Ως τιμή κτήσης των μεταβιβαζόμενων τίτλων εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά που αποκτήθηκαν πριν την 29η Σεπτεμβρίου 1999, λαμβάνεται η μέση τιμή κλεισίματος των τριάντα μίας (31) εργάσιμων ημερών που έχουν στο μέσο τους την 29η Σεπτεμβρίου 1999.

Ως τιμή κτήσης των τίτλων που αποκτήθηκαν πριν την 29η Σεπτεμβρίου 1999, αλλά εισήχθησαν προς διαπραγμάτευση σε μεταγενέστερη ημερομηνία, λαμβάνεται η τιμή εισαγωγής τους.

Άρθρο 2**Προσδιορισμός τιμής κτήσης μη εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά τίτλων επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία**

Ως τιμή κτήσης των μεταβιβαζόμενων τίτλων μη εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία οι οποίοι αποκτήθηκαν πριν την 29η Σεπτεμβρίου 1999, λαμβάνεται ο μέσος όρος της αξίας των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζονται οι τίτλοι των δύο (2) χρήσεων, αυτής που προηγείται και αυτής που έπεται της 29ης Σεπτεμβρίου 1999.

Άρθρο 3**Προσδιορισμός τιμής κτήσης τίτλων επιχειρήσεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία**

Για μεταβιβάσεις τίτλων επιχειρήσεων που τηρούν απλογραφικά βιβλία οι οποίοι αποκτήθηκαν πριν την 29η Σεπτεμβρίου 1999, για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης ισχύουν τα ακόλουθα:

α) αν οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυση της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται το κεφάλαιο της επιχείρησης, όπως αυτό αναφέρεται στο καταστατικό της. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου της επιχείρησης των πέντε (5) προηγούμενων φορολογικών ετών ή χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση, λαμβανομένης υπόψη και τυχόν αυξομείωσης του κεφαλαίου του έτους ή χρήσης εντός της οποίας λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση και, σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερα από πέντε (5) έτη ή χρήσεις, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των ετών ή χρήσεων.

β) αν οι μεταβιβαζόμενοι τίτλοι έχουν αποκτηθεί μετά την ίδρυση της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομικών, δωρεών, γονικών παροχών ή, σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 42 Ν. 4172/2013

Μεταβίβαση τίτλων.- Με τις διατάξεις του άρθρου 42 προσδιορίζεται το εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων και επιχείρησης εν συνόλω, προσδιορίζονται και εκσυγχρονίζονται οι ορισμοί των παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, ακολουθώντας διεθνή πρότυπα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού και καθορίζεται λεπτομερώς ο τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας. Με τον ως άνω προσδιορισμό αποσαφηνίζεται το πεδίο εφαρμογής του ΚΦΕ, όσον αφορά - κυρίως - τα παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα. Ειδικότερα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 προβλέπονται οι τίτλοι κατά τη μεταβίβαση των οποίων τα φυσικά πρόσωπα αποκτούν υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου, εφόσον η εν λόγω πράξη δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιπλέον ορίζεται ότι, εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου θεωρείται και η μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό αποσαφηνίζεται ότι το εισόδημα που αποκτούν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατά τούτο υπόκειται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 42 ορίζονται τα παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 42 καθορίζεται η έννοια της υπεραξίας. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 42 καθορίζεται η τιμή κτήσης και πώλησης σε περίπτωση μεταβίβασης εισηγμένων τίτλων, ενώ στο δεύτερο εδάφιο προσδιορίζονται οι αντίστοιχες τιμές σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 42 ρυθμίζεται η φορολογική μεταχείριση της ζημίας από τη μεταβίβαση τίτλων, η οποία μπορεί να μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό και συμψηφίζεται με μελλοντικά κέρδη μόνον από την ίδια αιτία.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 42 μεταφέρεται η ρύθμιση του ν. 4051/2012 για την απαλλαγή των κεφαλαιακών κερδών που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ'εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 42 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη παράγραφο 4 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται το μεγαλύτερο μεταξύ της αξίας που προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας και του τιμήματος που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης. Αντιθέτως, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται το μικρότερο μεταξύ της αξίας που προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας και του τιμήματος που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης. Παρατηρείται ότι, για την ταυτότητα του λόγου, πρέπει και για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης να λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις δύο αξίες.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Β 1159820 ΕΞ/18.10.2013.- Φορολογική μεταχείριση της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων και μη.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 477)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1049253/17.3.2014.- Διευκρινίσεις σχετικά με την υπεραξία από τη μεταβίβαση τίτλων του άρθρου 42 ν. 4172/2013 (ΦΕΚΑ167).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 477)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1032/26.1.2015.- Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων και ολόκληρης επιχείρησης μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/ 2013).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 478)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1125763/24.8.2017.- Φορολογική μεταχείριση ζημιάς από αποτίμηση τίτλων φυσικού προσώπου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 488)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1174/16.11.2017.- Φορολογική μεταχείριση της υπεραξίας από μεταβίβαση κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που προκύπτει κατ' εφαρμογή της Υ.Α. 1332/2017 (ΦΕΚ 3995 Β').

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 489)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2028/11.2.2019.- Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 42 του ν. 4172/2013 κατά τη σύσταση ή μεταβίβαση του δικαιώματος επικαρπίας μετοχών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 489)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2171/31.8.2021.- Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος που αποκτούν φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα/οντότητες από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων, έναντι τιμήματος το τελικό ύψος του οποίου εξαρτάται από αναβλητική αίρεση και λοιπές διευκρινίσεις σχετικά με τον προσδιορισμό της υπεραξίας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν.4172/2013.

Κατόπιν υποβολής ερωτημάτων για το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Εισαγωγή

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013(ΚΦΕ), όπως ισχύουν, κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

- α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,
- β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),
- γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,
- δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,
- ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας.

Ειδικά για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής.

2. Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 42 του ΚΦΕ, ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης που εισέπραξε. Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση των τίτλων συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης.

3. Στη δε παρ. 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση μεταβίβασης μη εισηγμένων τίτλων, η τιμή πώλησης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα ή αγοραία αξία που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο. Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο απόκτησης ή το τίμημα που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης κατά το χρόνο της απόκτησης των τίτλων, εφόσον οποιοδήποτε από τα ανωτέρω είναι χαμηλότερο.

4. Με την ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, ως ίδια κεφάλαια των επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θα λαμβάνονται τα ίδια κεφάλαια όπως αυτά εμφανίζονται στο τελευταίο πριν την ημερομηνία μεταβίβασης μηνιαίο ισοζύγιο της επιχείρησης. Τυχόν εγγραφές που έχουν γίνει μέχρι την ημερομηνία μεταβίβασης στους λογαριασμούς αυτούς λαμβάνονται υπόψη.

Για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης στις πιο πάνω περιπτώσεις λαμβάνονται υπόψη και οι εταιρικές πράξεις που έχουν λάβει χώρα μέχρι τον χρόνο της μεταβίβασης, όπως για παράδειγμα, τυχόν αυξήσεις ή μειώσεις κεφαλαίου ανεξάρτητα αν με αυτές μεταβάλλεται ο αριθμός ή η αξία των τίτλων κλπ. Σε περίπτωση δωρεάν χορήγησης μετοχών στους μετόχους λόγω αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (αποθεματικό λόγω υπέρ το άρτιο έκδοση μετοχών, από φορολογημένα κέρδη, κλπ.), οι μετοχές αυτές θα επηρεάσουν την τιμή κτήσης των μετοχών και επομένως και την υπεραξία που θα προκύψει κατά την πώληση των μετοχών της υπόψη εταιρείας.

5. Περαιτέρω, όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ΚΦΕ, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή αλλά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, υπενθυμίζεται ότι με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα (υπεραξία) που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και τα αντίστοιχα παραστατικά, καθόσον σε κάθε περίπτωση τα έσοδα που αποκτούν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 του ΚΦΕ.

6. Επίσης, στην ίδια ως άνω εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων από οποιοδήποτε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, για την οποία συμφωνείται τμηματική καταβολή του τιμήματος σε επόμενα φορολογικά έτη, η προκύπτουσα υπεραξία φορολογείται κατά το φορολογικό έτος που λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση των τίτλων, ανεξάρτητα από τον χρόνο καταβολής του τιμήματος.

7. Πέραν των ανωτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραχής του.

Ειδικότερα, με την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις:

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

8. Η έννοια της πώλησης ορίζεται με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο

με τη σύμβαση της πώλησης ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος ή το δικαίωμα, που αποτελούν το αντικείμενο της πώλησης και να παραδώσει το πράγμα και ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα που συμφωνήθηκε. Το δε άρθρο 1034 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινήτου απαιτείται παράδοση της νομής του από τον κύριο σ' αυτόν που την αποκτά και συμφωνία των δύο ότι μετατίθεται η κυριότητα.

Σύμφωνα, δε, με το άρθρο 201 του Αστικού Κώδικα, αν με τη δικαιοπραξία τα αποτελέσματα της εξαρτήθηκαν από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (αίρεση αναβλητική), αυτά επέρχονται μόλις συμβεί το γεγονός (πλήρωση της αίρεσης).

Β. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος που αποκτούν φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα/οντότητες από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων, έναντι τιμήματος το τελικό ύψος του οποίου εξαρτάται από αναβλητική αίρεση

9. Κατόπιν των ανωτέρω, όταν στη σύμβαση μεταβίβασης (πώληση) τίτλων προβλέπεται καταβολή πρόσθετου τιμήματος, η οποία εξαρτάται από την επέλευση μελλοντικών και αβέβαιων γεγονότων (αναβλητική αίρεση), με την παρούσα διευκρινίζεται ότι χρόνος κτήσης του εν λόγω εισοδήματος είναι ο χρόνος πλήρωσης της αίρεσης, χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος αποκτά δικαίωμα είσπραξης αυτού (βλ. και την Π.Ο.Λ.1223/2015). Κατά συνέπεια, για την εφαρμογή των άρθρων 42 και 58 του Κ.Φ.Ε. ως προς το πρόσθετο αυτό τίμημα, το εν λόγω εισόδημα προκύπτει μόνο εφόσον πράγματι πληρωθεί η αναβλητική αίρεση και αποκτάται κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης, οπότε και θα καταστεί αυτό απαιτητό. Ειδικότερα, ως προς τα φυσικά πρόσωπα-πωλητές, η υπεραξία επαναυπολογίζεται και δηλώνεται το πρόσθετο εισόδημα της υπεραξίας στο έτος που προέκυψε, δηλαδή το έτος πλήρωσης της αναβλητικής αίρεσης.

Γ. Λοιπά ζητήματα σχετικά με τη μεταβίβαση τίτλων μη εισηγμένων στη χρηματιστηριακή αγορά

Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας που αποκτούν φυσικά πρόσωπα από μεταβιβάσεις τίτλων μη εισηγμένων στην χρηματιστηριακή αγορά επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, διευκρινίζονται επίσης τα ακόλουθα:

10. Για τον προσδιορισμό τόσο της τιμής κτήσης όσο και της τιμής πώλησης, λαμβάνονται υπόψη τα ίδια κεφάλαια της εκδότριας εταιρείας όπως αυτά προκύπτουν με βάση τα τηρούμενα βιβλία του εκάστοτε φορολογικού έτους (Λογιστική βάση).

11. Σε περιπτώσεις μεταβίβασης τίτλων εταιρείας της οποίας τα ίδια κεφάλαια κατά τον χρόνο απόκτησης από τον μεταβιβάζοντα τους τίτλους είναι αρνητικά, η τιμή κτήσης θεωρείται μηδενική.

12. Σε περίπτωση δωρεάν χορήγησης μετοχών στους μετόχους λόγω αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικού από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, ως τιμή κτήσης για αυτούς τους τίτλους, για τον προσδιορισμό της μέσης τιμής κτήσης των μεταβιβαζόμενων τίτλων, λαμβάνεται η ονομαστική τους αξία.

13. Όταν η δωρεάν χορήγηση μετοχών έχει προέλθει λόγω αύξησης μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικού από υπεραξία λόγω αναπροσαρμογής παγίων, ή από φορολογημένα κέρδη του νομικού προσώπου κ.λπ., δηλαδή περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει προηγηθεί πραγματική καταβολή μετρητών από τον μέτοχο, ως τιμή κτήσης των τίτλων αυτών, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, λαμβάνεται μηδενική αξία.

14. Για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης των τίτλων που μεταβιβάζονται και ειδικότερα σε ό,τι αφορά τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας λαμβάνεται υπόψη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Π.Ο.Λ.1032/2015, το τελευταίο πριν την ημερομηνία μεταβίβασης μηνιαίο ισοζύγιο, χωρίς όμως να συνυπολογίζεται τυχόν προσωρινό αποτέλεσμα της περιόδου από τη λήξη του προηγούμενου φορολογικού έτους μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισοζυγίου.

15. Όταν οι τίτλοι οι οποίοι μεταβιβάζονται αφορούν εταιρεία η οποία έχει προέλθει από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων (π.χ. συγχώνευση/διάσπαση) και ο μεταβιβάζων μέτοχος απέκτησε τίτλους ως αντάλλαγμα λόγω του μετασχηματισμού αυτού, τότε για την εξεύρεση της μέσης τιμής κτήσης των μεταβιβαζόμενων τίτλων λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία των τίτλων αυτών κατά τον χρόνο που ολοκληρώθηκε ο μετασχηματισμός (βάσει της σχέσης ανταλλαγής). Ειδικά στην περίπτωση που η συγχώνευση ή διάσπαση έχει συντελεστεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 του ΚΦΕ, τότε για την εξεύρεση της μέσης τιμής κτήσης των μεταβιβαζόμενων τίτλων λαμβάνεται υπόψη η λογιστική αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν τον μετασχηματισμό (παρ. 16, άρθρο 54 ΚΦΕ - σχετ. ΠΟΛ.1057/2017 εγκύκλιος).

16. Όταν λαμβάνει χώρα εκποίηση τίτλων της παρ.1 του άρθρου 42 Κ.Φ.Ε. στο πλαίσιο πλειστηριασμού, ως τιμή πώλησης των τίτλων λαμβάνεται η τιμή του εκπλειστηριάσματος.

17. Η μείωση κεφαλαίου οποιασδήποτε εταιρίας συνεπεία αποχώρησης εταίρου, μέλους ή μέτοχου και η επακόλουθη αναπροσαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των υπολοίπων δεν συνιστά μεταβίβαση τίτλων.

ΑΡΘΡΟ 42Α⁽¹⁾

ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΠΡΟΑΙΡΕΣΗΣ - ΔΩΡΕΑΝ ΔΙΑΘΕΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

1. Το εισόδημα που προκύπτει κατά την παρ. 4 για έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, αποτελεί εισόδημα από υπεραξία, εφόσον μεταβιβαστούν οι μετοχές μετά από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

2. Ειδικά το εισόδημα της παρ. 1 που προκύπτει από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι μη εισηγμένη στο χρηματιστήριο νεοσύστατη μικρή επιχείρηση ή και πολύ μικρή επιχείρηση υπόκειται στον συντελεστή του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 43, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι:

(α) τα ως άνω δικαιώματα αποκτώνται εντός πέντε (5) ετών μετά από τη σύσταση της εταιρείας,

(β) η εταιρεία δεν έχει συσταθεί μέσω συγχώνευσης, και

(γ) οι μετοχές μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης.

3. Το εισόδημα που προκύπτει κατά την παρ. 4 για έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο με τη μορφή μετοχών που του χορηγούνται από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών, στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών, αποτελεί εισόδημα από υπεραξία εφόσον μεταβιβαστούν οι μετοχές μετά από την απόκτησή τους, από τον δικαιούχο του προγράμματος.

(1) Το άρθρο 42Α του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του ν. 4646/2019 στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 4714/2020. Σύμφωνα με την παράγραφο 54 του άρθρου 72 του παρόντος, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 14 του ν. 4714/2020, οι παράγραφοι 1, 3, 4 και 5 του παρόντος άρθρου 42Α, εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά. Η παράγραφος 2 του παρόντος ισχύει από τη δημοσίευσή του ν. 4714/2020 στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«1. Το εισόδημα που προκύπτει κατά την παράγραφο 3 για έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, αποτελεί εισόδημα από υπεραξία εφόσον μεταβιβαστούν οι μετοχές μετά από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.

2. Ειδικά το εισόδημα της παραγράφου 1 που προκύπτει από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι μη εισηγμένη στο χρηματιστήριο νεοσύστατη μικρή επιχείρηση ή και πολύ μικρή επιχείρηση υπόκειται στον συντελεστή του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 43 του ΚΦΕ, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι:

(α) τα ως άνω δικαιώματα αποκτώνται εντός πέντε (5) ετών μετά τη σύσταση της εταιρείας,

(β) η εταιρεία δεν έχει συσταθεί μέσω συγχώνευσης, και

(γ) οι μετοχές μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης.

3. Ως υπεραξία ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο και της τιμής διάθεσης του δικαιώματος για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών ή η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης για τις μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών, με ανάλογη εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 42.

4. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 42.»

4. Ως υπεραξία στις περιπτώσεις των δικαιωμάτων προαίρεσης, ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο και της τιμής διάθεσης του δικαιώματος για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών ή η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης για τις μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών, με ανάλογη εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 42. Στις περιπτώσεις της δωρεάν διάθεσης μετοχών της παρ. 3, η υπεραξία ισούται:

α) για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών με την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα όπου πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, εφόσον η τιμή πώλησης των μετοχών είναι ίση ή μικρότερη αυτής. Σε περίπτωση που η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα την οποία πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 42 του παρόντος Κώδικα.

β) για τις μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών, με την τιμή πώλησης, εφόσον αυτή υπερβαίνει την αξία της μετοχής, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσής της, ενώ σε περίπτωση που η τιμή πώλησης είναι μικρότερη, με την αξία της μετοχής κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσης.

5. Κατά την εφαρμογή του παρόντος εφαρμόζεται το άρθρο 42 μόνο όπου υπάρχει παραπομπή στις διατάξεις του.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 3 Ν. 4714/2020

Με την προτεινόμενη τροποποίηση του άρθρου 42Α του ΚΦΕ επιδιώκεται η μεταρρύθμιση του φορολογικού πλαισίου της δωρεάν παροχής μετοχών από τις επιχειρήσεις στους εργαζομένους, μέσω της φορολόγησης ως εισοδήματος, με σταθερό συντελεστή 15%, της υπεραξίας που θα αποκομίσει ο εργαζόμενος από την πώληση των μετοχών αυτών. Ο σκοπός που εξυπηρετεί η πρόβλεψη είναι να καταστεί η παροχή δωρεάν μετοχών από την επιχείρηση προς τους εργαζομένους της μέσο για την προσέλκυση ικανών εργαζομένων, καθώς και να παρασχεθεί κίνητρο επιβράβευσης για την αποτελεσματική και αποδοτική παροχή της εργασίας τους.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 4646/2019

Με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 17 επιδιώκεται η μεταρρύθμιση του φορολογικού πλαισίου των δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών από εργαζομένους, το οποίο σήμερα δεν αποτελεί κίνητρο για τις επιχειρήσεις και τους εργαζομένους με αποτέλεσμα το εν λόγω εργαλείο στη χώρα μας να έχει καταστεί πρακτικά ανενεργό, αφού ελάχιστες και μόνο εισηγμένες επιχειρήσεις, είναι αυτές που το έχουν αξιοποιήσει από το 1988 που ρυθμίστηκε για πρώτη φορά.

Στόχος της μεταρρύθμισης είναι η δημιουργία ενός εξορθολογισμένου φορολογικού πλαισίου, έτσι ώστε η εν λόγω παροχή, ως ένα εργαλείο που δημιουργεί έλξη και επίδραση πρόσδεσης των στελεχών, να καταστεί ελκυστική για τους εργαζομένους, συμβάλλοντας μαζί με άλλα μέτρα οικονομικής και δημοσιονομικής πολιτικής στην αύξηση της παραγωγικότητας και κατ' επέκταση στην ανάπτυξη της οικονομίας.

Σκοπός της παροχής των ως άνω δικαιωμάτων είναι να αποτελέσουν ένα έμμεσο κίνητρο διακράτησης και ανταπόδοσης, καθώς και ένα μέσο αναβάθμισης των συνθηκών εργασίας και

όχι ένα συμπληρωματικό αντάλλαγμα του μισθού για παρασχεθείσες υπηρεσίες. Στο υφιστάμενο σύστημα ελλείπει η διαρκής σύνδεση συμφερόντων και προσδοκιών των εργαζομένων με αυτό των μετόχων και επενδυτών. Ως εκ τούτου αναφύεται η ανάγκη να καταστεί ο εργαζόμενος συμμετοχος στην επενδυτική προοπτική της επιχείρησης στην οποία εργάζεται, με χαμηλό κόστος για τον ίδιο, μέσω της υλοποίησης θεσμοθετημένων προγραμμάτων παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών με εξορθολογισμένη φορολογική μεταχείριση.

Τα προγράμματα αυτά, προκειμένου να συνάδουν με το πνεύμα της μεταρρύθμισης, ήτοι το να καθίσταται ο εργαζόμενος και επενδυτής, πρέπει να ενέχουν το στοιχείο της ανάληψης επενδυτικού ρίσκου εκ μέρους του εργαζόμενου, συνεπώς επιβάλλεται η διακράτηση των τίτλων για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την υπαγωγή στην εν λόγω ειδική φορολόγηση, διατηρουμένων σε ισχύ των υφιστάμενων σχετικών διατάξεων για τα προγράμματα ή τις μεμονωμένες παροχές δικαιωμάτων προαίρεσης που δεν πληρούν τον εν λόγω όρο.

Περαιτέρω, η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του θεσμού στοχεύει και στην αντιμετώπιση του φαινομένου φυγής ανθρώπινου δυναμικού της Χώρας («brain-drain»), εισάγοντας κίνητρα για τον επαναπατρισμό του διαφυγόντος εξειδικευμένου και διεθνώς μετακινούμενου ανθρωπίνου κεφαλαίου.

Ειδικότερα, με την προσθήκη νέου άρθρου 48 Α στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται ότι τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που παρέχονται σε εργαζόμενους και μετόχους, συμπεριλαμβανομένων των μελών ΔΣ, φορολογούνται μόνο κατά το χρόνο πώλησης των μετοχών, ως εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ήτοι με φορολογικό συντελεστή 15%, χωρίς διάκριση μεταξύ εισηγμένων ή μη τίτλων. Για την υπαγωγή στην ειδική αυτή φορολόγηση απαιτείται, όπως προαναφέρθηκε, η πώληση να συντελεστεί μετά την παρέλευση ελάχιστου χρονικού διαστήματος δύο ετών από την ημερομηνία που γεννήθηκε το δικαίωμα απόκτησης των μετοχών.

Ειδικά για τους εργαζόμενους σε νεοφυείς επιχειρήσεις, ήτοι μικρές ή πολύ μικρές μη εισηγημένες επιχειρήσεις που δεν έχουν διανείμει κέρδη και δεν προέρχονται από συγχώνευση και εφόσον η απόκτηση των μετοχών από τον εργαζόμενο συντελείται εντός 5 ετών από την καταχώριση των εν λόγω επιχειρήσεων, προβλέπεται αυξημένο διάστημα διακράτησης των μετοχών (36 μήνες), καθώς και χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής (5%).

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2208/24.12.2020.- Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που προκύπτει για εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, καθώς και με τη μορφή μετοχών που του χορηγούνται στο πλαίσιο προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών, στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 359)

ΑΡΘΡΟ 43

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Ειδικά το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου της παραγράφου 2 του 42Α φορολογείται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).⁽¹⁾

(1) Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 43 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 17 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

ΑΡΘΡΟ 43Α⁽¹⁾

ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΣΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14.⁽²⁾ Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995).⁽³⁾ Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.⁽⁴⁾

(1) Το άρθρο 43Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου 4389/2016, στο ΦΕΚ, ήτοι από 27.5.2016, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 44 του Ν. 4389/2016, η οποία αντικατέστησε την παράγραφο 11 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016.

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 18 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 16 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε της παρ. 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ της παρ. 1 του άρθρου 14».

(3) Το τέταρτο από το τέλος εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 142 του Ν. 4537/2018 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2017 και μετά, σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(4) Το αντιπροτελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παρ. 10 του άρθρου

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.⁽¹⁾

Ομοίως, απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες.⁽²⁾

3.⁽³⁾ Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα από (ευρώ)	Εισφορά Αλληλεγγύης
0 - 12.000	0%
10.001 - 20.000	2,2%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

4.α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους εισπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους.

115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου.

(1) Το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν. 4646/2019 και έχει εφαρμογή για πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(2) Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 57 του ν. 4758/2020 και ισχύει από 1.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 69 του ίδιου νόμου.

(3) Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4472/2017, η παρ. 3 του άρθρου 43Α αντικαθίσταται ως εξής:

«3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα από (ευρώ)	Εισφορά. Αλληλεγγύης
0 - 30.000	0%
30.001 - 40.000	2,00%
40.001 - 65.000	5,00%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 4472/2017 τίθενται σε εφαρμογή 1.1.2020, σύμφωνα με την παρ. 1α του άρθρου 15 του ίδιου νόμου υπό την προϋπόθεση και στο βαθμό που, σύμφωνα με εκτίμηση του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, σε συνεργασία με την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και τις ελληνικές αρχές, στο πλαίσιο της τελικής αξιολόγησης του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής, δεν προκαλείται απόκλιση από τους μεσοπρόθεσμους δημοσιονομικούς στόχους, όπως αυτοί καθορίζονται στο ως άνω Πρόγραμμα. Ο Υπουργός Οικονομικών δημοσιεύει στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ανακοίνωση, στην οποία περιέχονται τα συμπεράσματα της ανωτέρω εκτίμησης.

β) Η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.

5.α) Για την καταβολή του ποσού της εισφοράς εφαρμόζονται οι διατάξεις της καταβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της παρ. 6 του άρθρου 67.

β) Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου υπολογίζεται αυτή. Για τους έγγαμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 67, η οφειλή για εισφορά που αναλογεί στα εισοδήματά τους υπολογίζεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.

Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου, οι κληρονόμοι του ευθύνονται για την καταβολή της εισφοράς ανάλογα με το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας.

6.⁽¹⁾ Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, οι συνταξιούχοι από φορείς κύριας ασφάλισης, οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα (1) έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του Εμπορικού Ναυτικού που παρέχουν υπηρεσίες σε εμπορικά πλοία, με εξαίρεση τους αλλοδαπούς αξιωματικούς και το αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, που υπηρετούν σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες, καθώς και με εξαίρεση τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, διενεργείται παρακράτηση από τους εργοδότες ή από τους φορείς που καταβάλλουν κύριες συντάξεις έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.⁽²⁾ Η παρακράτηση διενεργείται κατά την καταβολή και υπολογίζεται με συντελεστή μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα που ορίζεται στην παράγραφο 3. Για την απόδοση των ποσών αυτών που παρακρατήθηκαν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 60.

(1) Η παράγραφος 6 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 18 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «6. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, οι συνταξιούχοι από φορείς κύριας ασφάλισης, οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα (1) έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού που παρέχουν υπηρεσίες σε εμπορικά πλοία και με εξαίρεση τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, διενεργείται παρακράτηση από τους εργοδότες ή από τους φορείς που καταβάλλουν κύριες συντάξεις έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Η παρακράτηση διενεργείται κατά την καταβολή και υπολογίζεται με συντελεστή μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα που ορίζεται στην παράγραφο 3. Για την απόδοση των ποσών αυτών που παρακρατήθηκαν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 60.»

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 57 του ν. 4758/2020 και ισχύει από 1.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 69 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, οι συνταξιούχοι από φορείς κύριας ασφάλισης, οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα (1) έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του Εμπορικού Ναυτικού που παρέχουν υπηρεσίες σε εμπορικά πλοία και με εξαίρεση τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, διενεργείται παρακράτηση από τους εργοδότες ή από τους φορείς που καταβάλλουν κύριες συντάξεις έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.»

7. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ούτε από το φόρο εισοδήματος.

8. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για τη βεβαίωση και είσπραξη της εισφοράς, ο τρόπος αποτύπωσης της στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, ο τρόπος παρακράτησης και ο τρόπος αναγωγής των αμοιβών σε ετήσιο εισόδημα, καθώς και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1099/18.03.2019.-Καθορισμός του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) της παρ. 1 του άρθρου 6, των παρ. 3 και 4 του άρθρου 15 και της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α), όπως ισχύουν,

β) του Κεφαλαίου Α «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ 94 Α) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν,

γ) των άρθρων 8, 12, 13, 14, 15, 16, 43Α, 59, 60, της περίπτωσης ε της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περίπτωσης ε της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α), όπως ισχύουν,

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τρόπος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

1. Οι υπόχρεοι της παρ. 1 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013, που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60, οι υπόχρεοι της παρ. 6 του άρθρου 43Α που προβαίνουν σε παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, καθώς και οι υπόχρεοι του άρθρου 62 που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε της παρ. 1 του άρθρου 64, αποδίδουν με προσωρινές δηλώσεις τον παρακρατούμενο φόρο και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω εφαρμογών Taxisnet. Η διαδικασία αυτή εφαρμόζεται για όλες τις εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως αποτελέσματος χρεωστικού ή πιστωτικού ή μηδενικού.

2. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet, σύμφωνα με όσα ορίζονται με την ΠΟΛ.1178/2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ-ΤΛ (ΦΕΚ 1916/τ.Β/9-12-2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες.

3. Οι διαχειριστές πάγιας προκαταβολής, οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων του Δημοσίου γενικά και οι διαχειριστές χρηματικού ποσού που παρακρατούν φόρο και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και δεν δύνανται

να αποδώσουν τα ως άνω παρακρατηθέντα ποσά μέσω του κεντρικού τους φορέα υποβάλλουν προσωρινή δήλωση στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειάς τους από όπου εκδίδεται η ταυτότητα οφειλής και τα παρακρατηθέντα ποσά αποδίδονται μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων. Όσοι από τους ανωτέρω υπόχρεους δύνανται να αποδίδουν τα ποσά αυτά μέσω του κεντρικού τους φορέα, η υποβολή της προσωρινής δήλωσης γίνεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου.

4. Η υποβολή της προσωρινής δήλωσης απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, που αποκτάται από την 1η Ιανουαρίου 2019 και εφεξής, πραγματοποιείται αποκλειστικά μέσω taxisnet, με την υποβολή αναλυτικών εγγραφών σε μορφή ηλεκτρονικού αρχείου.

5. Εργοδότες υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία σε εργαζόμενους ή υπαλλήλους τους, έχουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης αυτής ακόμα και στην περίπτωση που δεν προκύπτει φόρος ή/και εισφορά για απόδοση. Ειδικά στην περίπτωση που οι υπόχρεοι εργοδότες παύουν να απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται στην υποβολή προσωρινής δήλωσης συμπληρώνοντας την ειδική ένδειξη, προκειμένου να μην εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

6. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, κατά την καταληκτική ημερομηνία αυτής, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των υπόχρεων σε παρακράτηση θα ενημερώνονται από τη ΔΗΛΕΔ.

Άρθρο 2

Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

1. Ο τύπος και το περιεχόμενο της προσωρινής δήλωσης απόδοσης φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, έχει ως το συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα Α της παρούσας.

2. Οι υπόχρεοι καταχωρούν αναλυτικά τα στοιχεία ανά ΑΦΜ δικαιούχου και σύμφωνα με τον Πίνακα Κωδικοποίησης που επισυνάπτονται ως παραρτήματα Β1 και Β της παρούσας.

Άρθρο 3

Έκδοση ταυτότητας οφειλής

1. Ως χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο σε παρακράτηση.

2. Με την υποβολή της δήλωσης γίνεται άμεσος προσδιορισμός του φόρου και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής» με βάση την οποία θα καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκειμένης σε παρακράτηση πληρωμής ή εκδίδεται τίτλος έκπτωσης σε περίπτωση τροποποιητικής δήλωσης από την οποία προκύπτει μικρότερο χρεωστικό ποσό από αυτό της προηγούμενης δήλωσης.

Άρθρο 4

Προθεσμία υποβολής της δήλωσης απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

1. Η δήλωση του άρθρου 2 της παρούσας υποβάλλεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκειμένου σε παρακράτηση εισοδήματος ή της υποκειμένης σε παρακράτηση πληρωμής.

2. Ειδικά για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που προκύπτει από τις αποδοχές - μισθούς των

εργαζομένων, η δήλωση του άρθρου 2 της παρούσας υποβάλλεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία που οι αποδοχές αυτές καθίστανται δεδουλευμένες ακόμα και αν αυτές δεν έχουν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους.

3. Δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του Κ.Φ.Δ. στις μηδενικές δηλώσεις φόρου και εισφοράς που υποβάλλονται εκπρόθεσμα.

Άρθρο 5

Έλεγχος - Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά αμέσως μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων απόδοσης του φόρου που παρακρατείται, ανά υπόχρεο, στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 με ταυτόχρονη καταχώριση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Taxis.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει τη δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των προσωρινών δηλώσεων.

Άρθρο 6

Ισχύς της απόφασης

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει για εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2019 και μετά.

2. Στις τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που υποβάλλονται μέχρι 31-12-2019 και αφορούν τις αναλυτικές εγγραφές που δεν είχαν συμπεριληφθεί στις αρχικές δηλώσεις που είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα σύμφωνα με την ΠΟΛ.1049/2014 απόφαση ΓΓΔΕ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα και ο τόκος του Κ.Φ.Δ.

3. Ειδικά για τους φορείς γενικής κυβέρνησης που είναι υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, η παρούσα απόφαση ισχύει για εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που αποκτώνται από την 1-1-2020 και μετά. Για τους φορείς αυτούς και για εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που αποκτήθηκαν πριν από την ημερομηνία αυτή εξακολουθούν να εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1049/2014 απόφαση ΓΓΔΕ, όπως ισχύει.

4. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 949 Β /20.3.2019)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α 1038/27.2.2020.- Τροποποίηση της Α.1099/2019 (Β'949) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων που αφορά τον καθορισμό του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) της παραγράφου 1 του άρθρου 6, των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 15 και της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (170 Α'), όπως ισχύουν.

β) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (94/Α') και ειδικότερα του άρθρου 7, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν.

γ) των άρθρων 8, 12, 13, 14, 15, 16, 42Α, 43Α, 59, 60, της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (167/Α'), όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

1. Στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β της Α.1099/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. όπως ισχύ-

ει και στον ΠΙΝΑΚΑ με τίτλο «ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ», η περιγραφή του είδους αποδοχών του κωδικού 6 «Καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται», αντικαθίσταται από την ακόλουθη περιγραφή:

«Καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται ή στο έτος που ανάγονται εφόσον υποβληθούν διακεκριμένα στο έτος που αφορούν»

2. Στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β της Α.1099/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. όπως ισχύει και στον ΠΙΝΑΚΑ με τίτλο «ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ», μετά τον κωδικό 61 και πριν τον κωδικό 95 προστίθεται νέος κωδικός 62 με την ακόλουθη περιγραφή ως προς το «Είδος αποδοχών»:

Κωδικός	Είδος αποδοχών
62	Εισόδημα εργαζομένου, εταίρου ή μετόχου από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που προσδιορίζεται για δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που ασκήθηκαν από 1.1.2020 και μετά (αναγράφεται επίσης από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα το έτος κατά το οποίο χορηγήθηκε στα ως άνω φυσικά πρόσωπα το δικαίωμα απόκτησης των μετοχών αυτών)

3. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 888 Β'/17.3.2020)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1204/11.9.2020.- Καθορισμός του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από αμοιβές πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) της παρ. 1 του άρθρου 6, των παρ. 3 και 4 του άρθρου 15 και της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (Α'170), όπως ισχύουν,

β) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν.

γ) των άρθρων 8, 12, 13, 14, 15, 16, 43Α, 59, 60 του ν. 4172/2013 (Α'167), όπως ισχύουν.

δ) του άρθρου 19 του ν. 27/1975 (Α'77)

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τρόπος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 στο εισόδημα από αμοιβές των πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού

1. Οι υπόχρεοι της παρ. 1 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013, που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 και οι υπόχρεοι της παρ. 6 του άρθρου 43Α που προβαίνουν σε παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αποδίδουν με δήλωση τον πα-

ρακρατούμενο φόρο και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013. Η υποβολή της δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από αμοιβές των πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού γίνεται ανά πλοίο και πραγματοποιείται αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω εφαρμογών TAXISnet, με την υποβολή αναλυτικών εγγραφών ανά εργαζόμενο σε μορφή ηλεκτρονικού αρχείου. Η διαδικασία αυτή εφαρμόζεται για όλες τις εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως αποτελέσματος, χρεωστικού, πιστωτικού ή μηδενικού.

2. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TAXISnet σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην με αριθμό Α.1082/2020 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., όπως αυτή ισχύει. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες.

3. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, κατά την καταληκτική ημερομηνία αυτής, οι αρμόδιες ΔΟΥ των υπόχρεων σε παρακράτηση θα ενημερώνονται από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.) της ΑΑΔΕ.

Άρθρο 2

Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από αμοιβές πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού

1. Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στις αμοιβές πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού, έχει ως το συννημένο ως παράρτημα Α υπόδειγμα της παρούσας.

2. Οι υπόχρεοι καταχωρούν αναλυτικά τα στοιχεία ανά ΑΦΜ δικαιούχου και σύμφωνα με τον Πίνακα Κωδικοποίησης που επισυνάπτονται ως παραρτήματα Β1 και Β της παρούσας.

3. Τα αναφερόμενα στην υπό στοιχεία Α.1099/2019 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., καθώς και στα παραρτήματα αυτής που αφορούν στο εισόδημα από αμοιβές εμπορικού ναυτικού παύουν να ισχύουν από τη δημοσίευση της παρούσας.

Άρθρο 3

Έκδοση ταυτότητας οφειλής

1. Ως χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο σε παρακράτηση.

2. Με την υποβολή της δήλωσης γίνεται άμεσος προσδιορισμός του φόρου ανά πλοίο και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής» με βάση την οποία καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής ή εκδίδεται τίτλος έκπτωσης σε περίπτωση τροποποιητικής δήλωσης από την οποία προκύπτει μικρότερο χρεωστικό ποσό από αυτό της προηγούμενης δήλωσης.

Άρθρο 4

Προθεσμία υποβολής της δήλωσης απόδοσης φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από αμοιβές πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού

1. Η δήλωση απόδοσης φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από αμοιβές πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού υποβάλλεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος ή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

2. Δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του Κ.Φ.Δ. στις μηδενικές δηλώσεις φόρου και εισφοράς που υποβάλλονται εκπρόθεσμα.

3. Ειδικά, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 27/1975 λόγω μεταβίβασης ή υποθήκευσης του πλοίου, η υποβολή της δήλωσης του άρθρου 2 και η καταβολή του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, γίνεται πριν τη χορήγηση της βεβαίωσης του άρθρου 19 του ν. 27/1975.

Άρθρο 5

Έλεγχος – Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά αμέσως μετά την υποβολή της δήλωσης απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται ανά υπόχρεο και ανά πλοίο, με ταυτόχρονη καταχώρηση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα TAXIS.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει τη δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης της δήλωσης.

Άρθρο 6

Ισχύς της απόφασης

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει για εισόδημα από αμοιβές πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού που αποκτώνται από την 1η Σεπτεμβρίου 2020 και μετά.

2. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 27/1975 λόγω μεταβίβασης ή υποθήκευσης του πλοίου, ως προς την υποχρέωση απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στις αμοιβές πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού, η παρούσα απόφαση ισχύει για τις αιτήσεις έκδοσης της σχετικής βεβαίωσης που θα υποβληθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από την επομένη ημέρα της δημοσίευσης της παρούσας και μετά και αφορούν αμοιβές από 01.09.2020 και μετά. Για δεδουλευμένες αμοιβές μέχρι την 31.8.2020, ο φόρος και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατήθηκαν αποδίδονται από τους υπόχρεους με χειρόγραφες δηλώσεις ανά πλοίο και με αναλυτικές εγγραφές ανά εργαζόμενο. Για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας, οι δηλώσεις απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χειρόγραφα για το σύνολο της υποχρέωσης.

3. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3972 Β'/17.9.2020)

ΑΠΟΦ.ΑΑΔΕ Α. 1261/1.12.2020.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1099/2019 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων που αφορά τον καθορισμό του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 1 του άρθρου 6, των παρ. 3 και 4 του άρθρου 15 και της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν,

β) του Κεφ. Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν,

γ) των άρθρων 8, 12, 13, 14, 15, 16, 42Α, 43Α, 59, 60, της πε. ε' της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

1. Στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β της υπό στοιχεία Α.1099/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

όπως ισχύει και στον ΠΙΝΑΚΑ με τίτλο «ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ», γίνονται οι ακόλουθες τροποποιήσεις:

α) οι κωδικοί 18, 28, 47, 48, 50, 51, 52 και οι αντίστοιχες περιγραφές του είδους αποδοχών των κωδικών αυτών απαλείφονται,

β) στην περιγραφή του είδους αποδοχών των κωδικών 19 και 29 διαγράφονται οι λέξεις «ολικά τυφλούς ή κινητικά»,

γ) προστίθενται νέοι κωδικοί ως εξής:

i. Μετά τον κωδικό 37 και πριν τον κωδικό 41 προστίθεται νέος κωδικός 38.

ii. Μετά τον κωδικό 58 και πριν τον κωδικό 61 προστίθεται νέος κωδικός 60.

iii. Μετά τον κωδικό 62 και πριν τον κωδικό 95 προστίθενται νέοι κωδικοί 66 και 67, με την ακόλουθη περιγραφή ως προς το «Είδος αποδοχών»:

Κωδικός	Είδος αποδοχών
38	Ποσά της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 (εφάπαξ επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο)
60	Επίδομα εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης ανέργων (παρ. 1 του άρθρου 65 του ν. 4520/2018)
66	Ποσά της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (μηνιαία αποζημίωση που λαμβάνουν κυβερνήτες, συγκυβερνήτες και μηχανικοί αεροσκαφών αεροπορικών εταιρειών)
67	Ποσά του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2α του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 που φορολογούνται αυτοτελώς (αμοιβές συμβολαίων αθλητών, προπονητών και εκπαιδευτών Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων)

2. Στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β της υπό στοιχεία Α.1099/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. όπως ισχύει και στον ΠΙΝΑΚΑ με τίτλο «ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ», μετά τον νέο κωδικό 67 της παρ. 1 της παρούσας και πριν τον κωδικό 95 προστίθεται νέος κωδικός 68 με την ακόλουθη περιγραφή ως προς το «Είδος αποδοχών»:

Κωδικός	Είδος αποδοχών
68	Χορήγηση δωρεάν μετοχών σε εργαζόμενους ή εταίρους ή μετόχους, από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα

3. Οι τροποποιήσεις της παρ. 1 της παρούσας εφαρμόζονται για αμοιβές που καταβάλλονται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1-2021 και μετά. Η τροποποίηση της παρ. 2 της παρούσας εφαρμόζεται για δωρεάν μετοχές που χορηγούνται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1-2020 και μετά, και τα εισοδήματα αυτά υποβάλλονται με μήνα αναφοράς τον μήνα που πραγματοποιείται η χορήγηση των δωρεάν μετοχών. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, τα τελευταία αυτά εισοδήματα, και ανεξάρτητα από τον εκάστοτε μήνα του 2020 στον οποίο πραγματοποιήθηκε η χορήγηση των δωρεάν μετοχών, υποβάλλονται με μήνα αναφοράς τον Δεκέμβριο του 2020.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5433 Β' /9.12.2020)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1026/9.2.2021.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1261/2020 απόφασης

του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 1 του άρθρου 6, των παρ. 3 και 4 του άρθρου 15 και της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170),

β) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού,

γ) των άρθρων 8, 12, 13, 14, 15, 16, 42Α, 43Α, 59, 60, της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

1. Στην παρ. 1 της υπό στοιχεία Α.1261/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η περιγραφή ως προς το «Είδος Αποδοχών» του κωδικού 67 αντικαθίσταται ως εξής:

Κωδικός	Είδος αποδοχών
67	Ποσά της παρ. 2α του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (αμοιβές συμβολαίων αθλητών, προπονητών και εκπαιδευτών Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων)

2. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 της υπό στοιχεία Α.1261/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αντικαθίσταται ως εξής:

«Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην παρ. 3α, οι λοιπές τροποποιήσεις της παρ. 1 της παρούσας εφαρμόζονται για αμοιβές που καταβάλλονται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1-2021 και μετά.».

3. Μετά την παρ. 3 της υπό στοιχεία Α.1261/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προστίθεται νέα παράγραφος 3α ως εξής:

«3α. Η τροποποίηση της παρ. 1 που αφορά στον κωδικό 67 εφαρμόζεται για αμοιβές που καταβάλλονται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1-2020 και μετά. Για τις αμοιβές της παρ. 2α του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 για τις οποίες οι αρχικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου των ετών αυτών υποβλήθηκαν με κωδικό διαφορετικό από τον κωδικό 67, υποβάλλονται αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις με τη χρήση του τελευταίου αυτού κωδικού και με τα ίδια ποσά απόδοσης παρακρατούμενου φόρου που υποβλήθηκαν με τις αρχικές δηλώσεις.».

4. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 533 Β'/10.2.2021)

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ Ν.Σ.Κ.**Φύση της ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης****Ερώτημα:** Εάν αποτελεί φόρο εισοδήματος η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112 παρ. 9 του ν. 4387/2016 (Α' 85).**Απάντηση:** 14. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112 παρ. 9 του ν. 4387/2016 (Α' 85), δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος.

(Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 130/25.5.2017)

ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν. 3986/2011.- Η εν λόγω εισφορά δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως έκτακτη ή προσωρινή, εφόσον επιβαλλόταν επί 6 συναπτά φορολογικά έτη και στο τέλος ενσωματώθηκε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως άρθρο 43Α και επιβάλλεται πλέον χωρίς χρονικό όριο. Η εισφορά αυτή συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας.

[Συμβ. της Επικρατείας 2465/2018 (7μελούς)]

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 Ν. 4646/2019

Η τροποποιούμενη διάταξη εισάγεται για λόγους ισότητας, δεδομένου ότι η επέκταση της εξαίρεσης από την εισφορά αλληλεγγύης και σε άλλες κατηγορίες αναπήρων, πέραν των υφιστάμενων αποτελεί πάγιο αίτημα πλήθους ομοσπονδιών ΑμεΑ.

Συνεπώς, λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη την ανάγκη αναλογικής εφαρμογής του άρθρου 14 παράγραφος 2 περίπτωση 3 ΚΦΕ, όπου από φόρο εισοδήματος εξαιρούνται τα εισοδήματα των ΑμεΑ με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%, ορίζεται η ίδια προϋπόθεση για την απαλλαγή και από την εισφορά αλληλεγγύης, όχι μόνο σε άτομα με βαριά κινητική αναπηρία και ολικώς τυφλούς, αλλά σε όλες τις κατηγορίες ΑμεΑ, (π.χ. μεταμοσχευθέντες, πολυτραυματίες, πολυεγκαυματίες κλπ). Με τον τρόπο αυτό αποκαθιστάται κοινωνική δικαιοσύνη, στο μέτρο τουλάχιστον που αυτή επιτυγχάνεται μέσω φορολογικών πολιτικών.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 47 Ν. 4758/2020

Επιδιώκεται η άρση επιμέρους εμποδίων για την ενίσχυση του ελληνικού νηολογίου, δεδομένου ότι την τελευταία πενταετία παρατηρείται σταθερή μείωση του αριθμού των ποντοπόρων πλοίων (άνω των 3.000 κοχ) υπό ελληνική σημαία. Συγκεκριμένα, από 710 πλοία το 2014, το 2020 ο αριθμός των πλοίων υπό ελληνική σημαία έφτασε στο ιστορικό χαμηλό των 595 πλοίων, σημειώνοντας μείωση 17%, με πτωτική πορεία στο σύνολο των ενδιάμεσων ετών (πηγή: ΕΛΣΤΑΤ).

Αντίστοιχα, το ποσοστό πλοίων υπό την εθνική σημαία σε σχέση με τον ελληνόκτητο στόλο έχει υποχωρήσει κατά 10 περίπου ποσοστιαίες μονάδες, από 27% το 2014, σε 17,77% το έτος 2020, παρά το γεγονός ότι η ελληνόκτητη ναυτιλία διατήρησε την παγκόσμια πρωτοκαθεδρία της (πηγή: UNCTAD, Maritime Transport Review).

Εξαιτίας του διοικητικού κόστους που συνεπάγεται για τους πλοιοκτήτες η παρακράτηση και απόδοση του φόρου για τα αλλοδαπά πληρώματα παρουσιάστηκε συρρίκνωση του ελληνικού νηολογίου, το οποίο έχει σημαντικές συνέπειες στη διεθνή παρουσία, τη διαπραγματευτική ισχύ και τη στρατηγική αυτονομία της Χώρας. Έχει όμως δυσμενείς συνέπειες και στα φορολογικά έσοδα και στη ναυτική απασχόληση, καθώς το ελληνικό πλοίο αποτελεί το φυσικό χώρο εργασίας του Έλληνα ναυτικού. Υπογραμμίζεται ότι με τις προτεεζόμενες διατάξεις ουδόλως θίγονται οι προβλεπόμενες θέσεις εργασίας των Ελλήνων ναυτικών στα υπό ελληνική σημαία πλοία, όπως αυτές προβλέπονται στις οργανικές τους συνθέσεις ούτε και το καθεστώς απασχόλησης και αμοιβής τους.

Επιπροσθέτως, η ως άνω ρύθμιση αποτελεί προσαρμογή προς την πρόσφατη νομοθέτηση του άρθρου 130 του ν. 4714/2020, αναφορικά με τα μέτρα ενίσχυσης της ναυτικής απασχόλησης και τόνωσης της ανταγωνιστικότητας των πλοίων υπό ελληνική σημαία με αποδοχή και ενσωμάτωση

στην ελληνική έννομη τάξη διεθνώς κρατουσών συλλογικών συμβάσεων εργασίας (ιδίως συμβάσεις ITF / IBF).

Σε δημοσιονομικό επίπεδο, η υστέρηση των φορολογικών εσόδων από την κατάργηση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης προβλέπεται ότι θα αντισταθμιστεί από την ανάσχεση της διαγραφής από το νηολόγιο πλοίων υπό ελληνική σημαία, αλλά και την προσδοκώμενη προσέλκυση ελληνικών πλοίων και τη συνακόλουθη αναμενόμενη αύξηση, όχι μόνο των εσόδων από τον φόρο χωρητικότητας, αλλά και από τις ασφαλιστικές εισφορές υπέρ ΝΑΤ / ΕΦΚΑ.

Οι ρυθμίσεις αυτές αφορούν τους αλλοδαπούς αξιωματικούς και το αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες και για τους οποίους προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης από μισθωτή εργασία που αποκτούν.

Βραχυπρόθεσμος στόχος η παροχή κινήτρων προκειμένου να ενισχυθεί το ελληνικό νηολόγιο. Μακροπρόθεσμος στόχος είναι να ενισχυθεί σημαντικά το ποσοστό πλοίων υπό την εθνική σημαία σε σχέση με τον ελληνόκτητο στόλο, ο οποίος έχει υποχωρήσει κατά 10 περίπου ποσοστιαίες μονάδες, από 27% το 2014, σε 17,77% το έτος 2020.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1152/2.10.2017.- Παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί πρόσθετων αμοιβών ή παροχών που καταβάλλονται σε μισθωτούς και οι οποίες δεν συνεντέλλονται (συνεκκαθαρίζονται) με τις τακτικές αποδοχές τους.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 502)

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε.2009/11.1.2019.- Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ - συμμόρφωση με ΣτΕ 2465/2018.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 503)

ΕΓΚ. Α.Α.Δ.Ε. Ε. 2138/16.7.2019.- Φορολογική μεταχείριση των ποσών της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που εκ παραδρομής παρακρατήθηκαν στα εφάπαξ ποσά κάποιων δικαιούχων των άρθρων 10 έως και 15 του ν. 4575/2018.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 504)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2147/26.7.2019.- Πίστωση, σύμφωνα με το άρθρο 23Β παρ.1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα αλλοδαπής που αποκτούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και για τα οποία η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει ισχυουσών ΣΑΔΦ-συμμόρφωση με ΣτΕ 2465/2018.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 504)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2204/24.12.2020.- Κοινοποίηση και οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 298 του ν. 4738/2020 (Α' 207) για την απαλλαγή των εισοδημάτων του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (Α' 167) από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021σελ. 382)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2125/15.6.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 110, 112, 113, 114,

118, 119, 120, 121 και 122 του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78/18.05.2021).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021σελ. 384)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2162/6.8.2021.- Κοινοποίηση της με αριθ. 70/2021 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. για την φορολογική μεταχείριση της αποζημίωσης που καταβάλλει το Ευρωκοινοβούλιο στους Έλληνες Ευρωβουλευτές.

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή, την με αριθ. 70/2021 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με τη γνωμοδότηση αυτή, γίνεται δεκτό ότι οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο αντιμετωπίζονται ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία αλλοδαπής προελεύσεως και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, ενώ πιστώνοντας τον φόρο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που παρακρατήθηκε από το Ευρωκοινοβούλιο, δεν τίθεται ο όρος της 2005/684/ΕΚ Απόφασης του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, περί της μη διπλής φορολόγησης, όρος που έτσι κι αλλιώς ρυθμίζεται ρητά και στην εσωτερική μας νομοθεσία, με το άρθρο 9 του ΚΦΕ. Συνακόλουθα, επιβάλλεται σε αυτές ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 43Α του ΚΦΕ).

Περαιτέρω, τα γενόμενα δεκτά από την υπ' αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Ε. 2147/2019 εγκύκλιος), περί της έννοιας του φόρου εισοδήματος Ελλάδος, έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής, δεν εφαρμόζονται για τον φόρο υπέρ των Κοινοτήτων που παρακρατείται από την αποζημίωση των Ευρωβουλευτών από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Συνεπώς δεν έχει εφαρμογή η Ε. 2147/2019 εγκύκλιος στις αποζημιώσεις των Ευρωβουλευτών, διότι το πεδίο εφαρμογής της εγκυκλίου Ε. 2147/2019, το οποίο συσχετίζεται με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του ΣτΕ, είναι οι φόροι που παρακρατήθηκαν στη αλλοδαπή και πιστώνονται κατ' εφαρμογή συγκεκριμένων συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας με τις 56 χώρες με τις οποίες έχει συνάψει η Ελλάδα ΣΑΔΦ κι όχι ο φόρος που παρακρατείται υπέρ των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο δηλώνονται στους κωδικούς 389-390 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επιλέγοντας ως χώρα προέλευσης, τη χώρα προσωρινής διαμονής κατά τον χρόνο άσκησης των καθηκόντων τους. Αντίστοιχα, το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε υπέρ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου συμπληρώνεται στους κωδικούς 651-652 του ως άνω εντύπου, με επιλογή της ένδειξης «Λοιπές περιπτώσεις».

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2218/24.11.2021.- Παροχή οδηγιών για τη φορολογική αντιμετώπιση των αναδρομικών ποσών που καταβλήθηκαν στους συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς και τους λειτουργούς του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους για το χρονικό διάστημα από 11-6-2015 μέχρι 12-5-2016 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33 του ν. 4734/2020 (Α' 196).

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν.4734/2020 ορίστηκε ότι ποσά, τα οποία αντιστοιχούν σε περικοπές και μειώσεις κύριων συντάξεων συνταξιούχων του Δημοσίου, οι οποίες επιβλήθηκαν κατ' εφαρμογή της υποπαρ. Β3 της παρ. Β του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α'222) και αφορούν το χρονικό διάστημα από τις 11.6.2015 και μέχρι τη δημοσίευση του ν.4387/2016 (Α' 85), ήτοι 12.5.2016, καταβάλλονται άτοκα στους δικαιούχους. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν. 4734/2020 κατά την καταβολή των ποσών αυτών δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 60 του ν.4172/2013 (Α' 167, εφεξής ΚΦΕ) ούτε παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 43 Α του ΚΦΕ.

2. Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. Φ. 11321/37311/1610/2020 (Β 4536) κοινή απόφαση των

Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων (εφεξής ΚΥΑ) ρυθμίστηκε, μεταξύ άλλων, ο τρόπος και ο χρόνος καταβολής των επιστρεπτών ποσών των ανωτέρω μειώσεων συντάξεων συνταξιούχων του Δημοσίου. Ειδικότερα, στο άρθρο 5 της ΚΥΑ προβλέπεται η εφάπαξ καταβολή των επιστρεπτών από τον ε-ΕΦΚΑ ποσών μέχρι την 31η.12.2020 χωρίς τη διενέργεια παρακράτησης φόρου εισοδήματος κατά το άρθρο 60 του ΚΦΕ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σύμφωνα με το άρθρο 43Α του ΚΦΕ.

3. Αναφορικά με την φορολογική αντιμετώπιση των ποσών που καταβλήθηκαν κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων σε συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς και μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους εντός του 2020 και ανάγονται στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις ΠΟΛ.1147/2016, ΠΟΛ.1161/2016 και ΠΟΛ.1190/2016 εγκυκλίους, καθώς για τις φορολογητέες αποδοχές των εν ενεργεία και συνταξιούχων δικαστικών λειτουργών και μελών του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που προέρχονταν αποκλειστικά και μόνο από την ιδιότητά τους αυτή, μέχρι και το φορολογικό 2016 εφαρμόζονταν τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ζ Ψηφίσματος του 1975.

4. Συνεπώς, προκειμένου οι φορολογούμενοι που έλαβαν τα ανωτέρω ποσά να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις με την ορθή αναγραφή αυτών, οι υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών πρέπει να αποστείλουν, με βάση την Α.1035/2021 (Β' 797) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., νέο αρχείο με τα συγκεκριμένα ποσά αναδρομικών κυρίων συντάξεων, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω οδηγίες και ειδικότερα να αποστείλουν το ποσοστό 25% των εν λόγω ακαθαρίστων συντάξεων (κύριων) με τον κωδικό 50 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, καθώς, όπως έχει ερμηνευθεί με την ΠΟΛ.1161/2016, το τεκμαρτό αυτό ποσό κάλυψης συγκεκριμένων δαπανών των δικαστικών λειτουργών υπόκειται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ και να ενημερώσουν σχετικά τους φορολογούμενους.

5. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1118/2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 2226 και Β' 2347) οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται ηλεκτρονικά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2225/2.12.2021.- Διευκρινίσεις ως προς τα δικαιολογητικά που λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 14 και της παρ. 2 του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (Α' 167) σε πρόσωπα που παρουσιάζουν ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, κατόπιν ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τη διάταξη της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο το εισόδημα από μισθούς, συντάξεις και πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%). Εξάλλου, με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 43Α ΚΦΕ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται στα εισοδήματα στα οποία επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης της παρ. 1 του ίδιου άρθρου, τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

2. Στην παρ. 5 του άρθρου 6 της υπό στοιχεία Α. 1118/2021 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β 2226, Β 2437 & Β 2696), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση ή φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο για την απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης των μισθών, συντάξεων και της πάγιας αντιμι-

σθίας, καθώς και των εισοδημάτων των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ που εξομοιώνονται με μισθούς και τα οποία χορηγούνται σε πρόσωπα που παρουσιάζουν ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%). Ειδικά για την περίπτωση που ο φορολογούμενος λαμβάνει σύνταξη από ασφαλιστικό φορέα κύριας ασφάλισης, επειδή έχει αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) ορίζεται ότι αρκεί να προσκομίζει βεβαίωση του συνταξιοδοτικού φορέα ή απόφαση συνταξιοδότησης ή απόφαση παράτασης της σύνταξης, από την οποία να προκύπτει ότι, κατόπιν ιατρικής κρίσης από την αρμόδια υγειονομική επιτροπή, συνταξιοδοτήθηκε με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), ως και το χρονικό διάστημα που προβλέπεται ότι θα διαρκέσει η αναπηρία αυτή. Επίσης, ορίζεται ότι όταν η σύνταξη αναπηρίας καθίσταται αυτοδίκαια οριστική (παρατείνεται για χρόνο αόριστο), για τους ασφαλισμένους όλων των Φορέων, Κλάδων και Τομέων Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, δεν απαιτείται εκ νέου ιατρική εξέταση από αρμόδια Υγειονομική Επιτροπή και για την απαλλαγή της από τον φόρο εισοδήματος απαιτείται αφενός απόφαση μονιμοποίησης της αναπηρικής σύνταξης (ή παράτασης επ' αόριστο) από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό φορέα και αφετέρου γνωμάτευση της υγειονομικής επιτροπής Αναπηρίας οποιουδήποτε εκ των Φορέων, Κλάδων και Τομέων Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης που τελούσε σε ισχύ κατά τη μονιμοποίηση της αναπηρικής σύνταξης, η οποία πιστοποιεί ποσοστό αναπηρίας 80% και άνω, είτε αυτή αφορά σε γνωμάτευση προ ΚΕ.Π.Α. Υγειονομικής Επιτροπής, είτε γνωμάτευση Υγειονομικής Επιτροπής ΚΕ.Π.Α. από 1/9/2011 και εξής (Γ23/312-30.12.2016 έγγραφο του Ι.Κ.Α.).

3. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για την απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης των πιο πάνω εισοδημάτων, στην περίπτωση συνταξιοδότησης από φορέα κύριας ασφάλισης λόγω αναπηρίας με ποσοστό 80% και άνω, ως αρμόδια υγειονομική επιτροπή, νοείται η υγειονομική επιτροπή οποιουδήποτε εκ των Φορέων, Κλάδων και Τομέων Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, καθώς και αυτή οι γνωματεύσεις της οποίας κατά τις οικείες διατάξεις, είναι υποχρεωτικές για τον ασφαλιστικό-συνταξιοδοτικό φορέα που χορηγεί τη σύνταξη. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι γίνεται δεκτή και η γνωμάτευση που περιέχει ιατρική κρίση ανικανότητας για κάθε εργασία με ποσοστό αναπηρίας 80% και άνω, ενώ σε περίπτωση που η γνωμάτευση περιέχει οριστική κρίση ως προς το ποσοστό αναπηρίας ή ισχύει εφ' όρου ζωής, διατηρεί την ισχύ της και γίνεται δεκτή ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσής της ή της κατάργησης της υγειονομικής επιτροπής που χορήγησε αυτή, δηλαδή ακόμα και όταν πρόκειται για γνωμάτευση υγειονομικής επιτροπής προ ΚΕ.Π.Α.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 44

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

«Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1044/10.2.2015.- Κοινοποίηση και ερμηνεία διατάξεων άρθρου 44 Ν. 4172/2013. Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 508)

ΑΡΘΡΟ 45

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) κοινοπραξίες,
- ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα.⁽¹⁾

Το Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997 (Α' 38) εξαιρείται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.⁽²⁾

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 2992/2002, άρθρο 7 § 21, πρώτο εδάφ.- Τα αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών του παρόντος νόμου δεν είναι υποκείμενα οποιουδήποτε φόρου.

Νόμος 3412/2005, άρθρα 2, 4 (Ευρωπαϊκή Εταιρεία)

Νόμος 4019/2011, άρθρα 2, 3 (Κοινωνική Συνεταιριστική Επιχείρηση)

Νόμος 4072/2012, άρθρα 43-120 (Ι.Κ.Ε.)

Νόμος 4072/2012, άρθρα 249-270 (Ομόρρυθμη Εταιρεία)

Νόμος 4072/2012, άρθρα 271-284 (Ετερόρρυθμη Εταιρεία)

(1) Το προτελευταίο εδάφιο του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του ν. 4916/2022 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' της παραγράφου 4 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Επίσης σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί έως την έναρξη ισχύος του, δεν επιστρέφονται.

Νόμος 4072/2012, άρθρα 285-292 (Αφανής Εταιρεία)

Νόμος 4072/2012, άρθρο 293 (Κοινοπραξία)

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Α.Υ.Ο. Α. 1302/29.7.2019.- Εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 6 και 18 του ν. 4174/2013 (Α 1 70) όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις των άρθρων 3, 44, 45, 67 και 68 του ν. 4172/2013 (Α 167) όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται εμπρόθεσμα χωρίς κυρώσεις μέχρι την 30η Ιουλίου 2019.

2. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, που δεν έχουν υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας και των οποίων η προθεσμία δεν έχει λήξει, υποβάλλονται εμπρόθεσμα χωρίς κυρώσεις μέχρι την 30η Ιουλίου 2019.

3. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Β 3057/29.7.2019)

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, και «τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνον το εισόδημα που αποκτούν από συνδρομές μελών και δωρεές, το οποίο απαλλάσσεται από το φόρο», ενώ με το άρθρο 47 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στο άρθρο 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Παρατηρείται, καταρχάς, ότι η ρητή εξαίρεση των συνδρομών μελών και των δωρεών από τη φορολόγηση, δεν είναι αναγκαία, αφενός διότι οι συνδρομές των μελών έχουν χαρακτήρα κεφαλαιακής εισφοράς και δεν συνιστούν έσοδο, και, αφετέρου, διότι το έσοδο από δωρεές συνιστά αντικείμενο της φορολογίας δωρεών και όχι της φορολογίας εισοδήματος. Επισημαίνεται, εξ άλλου, το ενδεχόμενο, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα να φορολογούνται, κατ' αποτέλεσμα, βαρύτερα από τα κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα, δεδομένου ότι μεγάλο μέρος των δαπανών που διενεργούν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα κατά την επίτευξη των σκοπών τους δεν συνιστούν δαπάνες που πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 για έκπτωση από τα έσοδά τους κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός τους. Συναφώς, σημειώνεται ότι, ναι μεν, κατά τη νομολογία του ΣτΕ, είναι, καταρχήν, επιτρεπτή η επιβολή φορολογικής επιβάρυνσης επί κοινωφελών νομικών προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 691/2002, 2972/2001, 2974/2001), πλην όμως, είναι αμφίβολο εάν είναι συνταγματικώς ανεκτή η, υπό προϋποθέσεις, υπαγωγή τους σε βαρύτερη φορολογία εν σχέσει

προς τα κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4916/2022

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται η εξαίρεση του Κοινού Κεφαλαίου από τον φόρο εισοδήματος, ως υποκειμένου φόρου, καθώς και η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των προσόδων, που αποκτούν οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης, είτε από τη συμμετοχή τους στο Κοινό Κεφάλαιο, είτε από τους Λογαριασμούς Ταμειακής Διαχείρισης που τηρούνται στην Τράπεζα της Ελλάδος.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1044/10.2.2015.- Κοινοποίηση και ερμηνεία διατάξεων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 (Υποκείμενα του φόρου).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 512)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1123/18.6.2015.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των εσόδων από δίδακτρα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 514)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1137822/21.10.2015.- Φορολογική μεταχείριση των Κοινωνικών Συνεταιρισμών Περιορισμένης Ευθύνης (Κοι.Σ.Π.Ε.) μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 516)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1102518/23.7.2015.- Φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που αποκτούν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (Ο.Ε.Β.), μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 517)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1095061/22.6.2016.- Φορολογική μεταχείριση κοινωνίας κληρονόμων που συστάθηκε μετά τον θάνατο αγρότη, με σκοπό την πώληση της αγροτικής παραγωγής του θανόντος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 519)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1075/25.5.2017.- Κοινοποίηση των διατάξεων της υποπερ. αα' της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του ν.4456/2017, σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 521)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2136/10.7.2019.- Οι διευθύνσεις Πρωτοβάθμιας και Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης, ως αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 521)

ΑΡΘΡΟ 46

ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

α)⁽¹⁾ οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Εξαιρετικά, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος ειδικά οι επιχορηγήσεις του Υπουργείου Οικονομικών με αποκλειστικό σκοπό την ικανοποίηση των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τρίτους των φορέων Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων και των κεφαλαιουχικών εταιρειών, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4281/2014 (Α' 160) ή την παρ. 2α της υποπαρ. Γ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222) και τις κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων αυτών υπουργικές αποφάσεις, ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής στους φορείς αυτούς του κράτους ή νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου.

β) η Τράπεζα της Ελλάδος,

γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.⁽²⁾

δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας,

ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α. Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

στ)⁽³⁾ Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 3842/2010, άρθρο 12 (Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα).- 1. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονται με γενικές ή ειδικές διατάξεις όλων των

(1) Η περίπτωση α' του άρθρου 46 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 55 του ν. 4916/2022 και εφαρμόζεται για τις ληφθείσες από την 1η.1.2014 επιχορηγήσεις προς τους φορείς του άρθρου αυτού, με αποκλειστικό σκοπό την ικανοποίηση των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τρίτους, σύμφωνα με την περίπτωση η' της παραγράφου 4 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση όπως ίσχυε πριν την διαμόρφωσή της είχαν ως εξής: «α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).»

(2) Οι λέξεις «που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου» της περίπτωσης γ του άρθρου 46 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 9β της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(3) Η περίπτωση στ' του άρθρου 46 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 61 του Ν. 4465/2017 και ισχύει από 1.1.2016 και εφεξής σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που προβλέπονται στο άρθρο 101 του Κ.Φ.Ε., με εξαίρεση:

- α) τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε.,
 - β) τις απαλλαγές που προβλέπονται για τον Οργανισμό Ηνωμένων Εθνών, την Διεθνή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως και τους αλλοδαπούς οργανισμούς, από διεθνή σύμβαση η οποία έχει κυρωθεί με νόμο,
 - γ) τις απαλλαγές που προβλέπονται από διμερείς συμφωνίες για την αποφυγή διπλής φορολογίας οι οποίες έχουν κυρωθεί με νόμο,
 - δ) τις απαλλαγές που προβλέπονται από αναπτυξιακούς νόμους για την πραγματοποίηση επενδύσεων ή το μετασχηματισμό επιχειρήσεων,
 - ε) τις απαλλαγές που ορίζονται:
 - αα) με τα άρθρα 7, 19 και 33 του ν. 3283/2004 (ΦΕΚ 210 Α) για τα αμοιβαία κεφάλαια,
 - ββ) με το άρθρο 39 του ν. 3371/2005 (ΦΕΚ 178 Α) για τις εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου,
 - γγ) με τα άρθρα 20 και 31 του ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α) για τα αμοιβαία κεφάλαια ακινήτων και τις εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία,
 - δδ) με το άρθρο 7 του ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α) για τα αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών,
 - εε) με το άρθρο 8 του ν. 2367/1995 (ΦΕΚ 261 Α) για τις εταιρείες κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών,
 - στστ) με το άρθρο 14 του ν. 3156/2003 (ΦΕΚ 157 Α),
 - ζζ) με το άρθρο 5 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α) για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης»,
 - ηη) με το άρθρο 28 του ν. 2843/2000 (ΦΕΚ 219 Α) για το Ταμείο Ανάπτυξης Νέας Οικονομίας,
 - θθ) με το άρθρο 10 του ν. 2628/1998 (ΦΕΚ 151 Α) για τον Ο.Δ.Δ.Χ.,
 - ιι) με το άρθρο 7 του ν. 2364/1995 (ΦΕΚ 252 Α) για τις εταιρείες διανομής φυσικού αερίου και τις εταιρείες παροχής αερίου,
 - κκ) με το άρθρο 14 του ν. 1545/1985 (ΦΕΚ 191 Α) για τον Οργανισμό Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού και το άρθρο 1 παρ. 5 του ν. 2434/1996 (ΦΕΚ 188 Α),
 - λλ) με το άρθρο 9 του ν. 2343ΑΙ95 (ΦΕΚ 211 Α) για τη Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών,
 - μμ) με το άρθρο 73 του Καταστατικού της Τράπεζας της Ελλάδος, το οποίο κυρώθηκε με το ν. 3424/1927 (ΦΕΚ 298 Α), και
 - νν) με το άρθρο 9 του ν. 4171/1961 (ΦΕΚ 93 Α) για τεχνικές επιχειρήσεις,
 - ξξ) με τα άρθρα 25 και 26 του ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77Α), όπως ισχύουν.
- Ειδικά για το φόρο εισοδήματος που προκύπτει με βάση τη δήλωση του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε., η κατάργηση καταλαμβάνει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επόμενα.

Νόμος 3982/2011, άρθρο 62 § 3 (Μετεγκατάσταση επιχ/σεων σε Επιχειρηματικά Πάρκα).- Επιχειρήσεις του δεύτερου μέρους που μετεγκαθίστανται σε Επιχειρηματικά Πάρκα απαλλάσσονται από την καταβολή φόρου εισοδήματος για την υπεραξία που προκύπτει από την εκποίηση ακινήτων και λοιπών εγκαταστάσεών τους, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στο κόστος μετεγκατάστασής τους. Αν μέσα σε πέντε έτη από τη μετεγκατάσταση η επιχείρηση παύσει να ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσα στο Επιχειρηματικό Πάρκο υποχρεούται σε επιστροφή του ποσού της φοροαπαλλαγής με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Το ποσό που αποτελεί αντικείμενο απαλλαγής συνυπολογίζεται στο ποσό της δημόσιας επιχορήγησης εφόσον η επιχορηγούμενη επιχείρηση ενταχθεί σε χρηματοδοτικό πρόγραμμα σε ποσοστό μέχρι το ανώτατο επιτρεπόμενο

όριο, που προβλέπεται από τον εκάστοτε ισχύοντα Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων για κάθε περιφέρεια της Χώρας.

4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται για μετεγκατάσταση επιχειρήσεων που έχουν τις εγκαταστάσεις τους εκτός των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης σε Επιχειρηματικά Πάρκα εντός αυτών.

Νόμος 3908/2011, άρθρο 4 § 1α (Επενδυτικά σχέδια - Ενισχύσεις).- Φορολογική απαλλαγή που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρων κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία, από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Το ποσό της φορολογικής απαλλαγής υπολογίζεται ως ποσοστό επί της αξίας των ενισχυόμενων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου ή και της αξίας του καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση και συνιστά ισόποσο αφορολόγητο αποθεματικό.

Νόμος 4038/2012, άρθρο 19 § 4 (ΕΒΕΤΑΜ Α.Ε.).- Απαλλάσσεται από κάθε φόρο, τέλος, επιβάρυνση ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου σε σχέση με την απόσχιση και εισφορά του κλάδου, τη μεταβίβαση και μεταγραφή κάθε εμπράγματος δικαιώματος, την τυχόν προκύπτουσα υπεραξία και τυχόν αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο αποθεματικά που μεταφέρονται στην εταιρεία ως μέρος του κλάδου. Κατ'εξαίρεση των οριζόμενων στο προηγούμενο εδάφιο, δε θίγεται η εφαρμογή των διατάξεων περί φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων (άρθρα 17 επ. του ν. 1676/1986, Α 204).

Νόμος 4110/2013, άρθρο 25 (Απαλλαγή εταιρείας χαρτοφυλακίου).- Το άρθρο 35 του ν. 814/1978 (Α 144) αντικαθίσταται ως εξής:

Άρθρο 35. Απαλλαγή εισοδήματος κτωμένου από εταιρεία χαρτοφυλακίου

Απαλλάσσεται από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση το εισόδημα που αποκτάται από εταίρους ή μετόχους Εταιρειών Χαρτοφυλακίου (holding companies), οι οποίες έχουν αποκλειστικά, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές εταιρειών πλοιοκτητριών πλοίων με ελληνική σημαία ή ξένη σημαία, εφόσον οι πλοιοκτήτριες εταιρείες είναι συμβεβλημένες με το Ναυτικό Απομαχικό Ταμείο ή η εκμετάλλευση ή διαχείριση των πλοίων τους γίνεται από ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα με βάση το άρθρο 25 του ν. 27/1975 (Α 77), όπως ισχύει. Το ότι οι Εταιρείες Χαρτοφυλακίου (holding Companies) κατέχουν αποκλειστικά μετοχές πλοιοκτητριών εταιρειών πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία αποδεικνύεται:

(α) με την προσκόμιση σχετικών πιστοποιητικών της αρμόδιας δημόσιας αρχής της καταστατικής έδρας των εταιρειών, στο οποίο θα πρέπει να αναφέρονται η επωνυμία κάθε πλοιοκτήτριας εταιρείας, στην οποία μετέχουν οι Εταιρείες Χαρτοφυλακίου (holding companies), όπως και το όνομα και τα λοιπά στοιχεία ταυτότητας των πλοίων που ανήκουν σε κάθε πλοιοκτήτρια εταιρεία. Η αρμοδιότητα της αλλοδαπής δημόσιας αρχής για την έκδοση των πιστοποιητικών βεβαιώνεται από το Υπουργείο Εξωτερικών ή την Ελληνική Προξενική Αρχή, είτε (β) με την προσκόμιση πιστοποιητικών από τα οποία να προκύπτει ότι οι Εταιρείες Χαρτοφυλακίου (holding companies) είναι σε ισχύ (good standing), καθώς και αντίγραφο πρακτικού των Δ.Σ. των Εταιρειών Χαρτοφυλακίου, από το οποίο πρακτικό να προκύπτει η επωνυμία των πλοιοκτητριών εταιρειών, στις οποίες μετέχουν, το όνομα, η σημαία και ο λιμένας νηολόγησης του πλοίου ή των πλοίων, και το οποίο πρακτικό θα πρέπει να είναι θεωρημένο από την οικεία Προξενική Αρχή της χώρας της καταστατικής έδρας των Εταιρειών Χαρτοφυλακίου (holding companies) που εδρεύει στην Ελλάδα.

Ειδικά οι συμβεβλημένες με το Ναυτικό Απομαχικό Ταμείο πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων

με ξένη σημαία υποχρεούνται να προσκομίζουν και πιστοποιητικό του Ναυτικού Απομαχικού Ταμείου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι τα ως άνω πλοία τους είναι συμβεβλημένα με αυτό.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 46 Ν. 4172/2013

Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα.- Με τις διατάξεις του άρθρου 46 ρυθμίζονται τα απαλλασσόμενα από το φόρο εισοδήματος νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα και γίνεται προσαρμογή της εθνικής νομοθεσίας στη ΣΛΕΕ και τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. απαλλαγή των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και των ΟΣΕΚΑ).

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 55 Ν. 4916/2022

Με την προτεινόμενη διάταξη προστίθεται εδάφιο στην περ. α' του άρθρου 46 Κ.Φ.Ε. για τα απαλλασσόμενα από τον φόρο εισοδήματος νομικά πρόσωπα για τον σκοπό της απαλλαγής από τον φόρο ειδικά και αποκλειστικά της επιχορήγησης που έχουν λάβει ή λαμβάνουν φορείς Γενικής Κυβέρνησης, προκειμένου να εξοφλήσουν ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις τους προς τρίτους.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1059/18.3.2015.- Κοινοποίηση και ερμηνεία διατάξεων άρθρου 46 Ν. 4172/2013 (Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 526)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1136614/21.10.2015.- Φορολογική μεταχείριση ανώνυμων εταιρειών Ο.Τ.Α. που λειτουργούν ως Φορείς Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων (ΦΟΔΣΑ), με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 530)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1065712/28.4.2017.- Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που αποκτούν οι σχολικές επιτροπές.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 530)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1148/25.9.2017.- Επιβολή έκτακτης εισφοράς επί αλλοδαπών εταιρειών και απαλλαγή σχολικών επιτροπών και σχολικών εφορειών από τον φόρο εισοδήματος - Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 35, 41 και 61 του ν. 4465/2017 (ΦΕΚ Α'47/04.04.2017).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 531)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ 1188103/23.12.2016.- Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που αποκτά Ανώνυμη Εταιρεία από την παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης Σταθμών Εξυπηρέτησης Αυτοκινητιστών μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 531)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2145/23.7.2019.- Φορολογική μεταχείριση των εταιρειών «Ελληνική Αναπτυξιακή Τράπεζα ΑΕ» («πρώην Ε.Τ.Ε.ΑΝ. ΑΕ») και της εταιρείας « Ελληνική Αναπτυξιακή Τράπεζα Επενδύσεων ΑΕ» («πρώην ΤΑΝΕΟ ΑΕ»), μετά την ψήφιση του ν. 4608/2019 (Α'66).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 531)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΑΡΘΡΟ 47

ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.⁽¹⁾

2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

3.⁽²⁾ Τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

4.⁽³⁾ Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ του Μέρους Δεύτερου.

5.⁽⁴⁾ Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 37 και της παραγράφου 6 του άρθρου 42 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45. Οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 37 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση.⁽⁵⁾

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 3 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 4 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 5 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 10 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(5) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του

6.⁽¹⁾ Ειδικά το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση απαλλάσσεται του φόρου.

7.⁽²⁾ Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτούν οι Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον πρόκειται για: α) ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των Ο.Τ.Α., καθώς και κοινής χρήσεως πράγματα που ανήκουν σε δήμο ή β) ακίνητα που παραχωρούνται κατά χρήση, χωρίς αντάλλαγμα, στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, εφόσον προορίζονται για την εξυπηρέτηση αναγκών κάθε αναγνωρισμένης βαθμίδας δημόσιας εκπαίδευσης, δημόσιων ή δημοτικών νοσοκομειακών συγκροτημάτων προς όφελος της δημόσιας υγείας, δημόσιων ή δημοτικών μονάδων κοινωνικής φροντίδας, δημόσιων ή δημοτικών παιδικών σταθμών ή βρεφοκομείων ή ορφανοτροφείων, δημόσιων ή δημοτικών γηροκομείων, Κ.Α.Π.Η., κέντρων και δομών προσωρινής υποδοχής - φιλοξενίας και εν γένει χώρων που καλύπτουν έκτακτες ανάγκες στέγασης και προσωρινής φιλοξενίας προσφύγων και μεταναστών.

8.⁽³⁾ Για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ. γ' του άρθρου 45, εκπίπτουν ως δαπάνη οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν στα ακίνητά τους σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) και οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς και οι λοιπές δαπάνες του άρθρου 22. Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται και για τα νομικά πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 που λειτουργούν ως Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών (Ο.Κοι.Π.), υπό την προϋπόθεση ότι είναι εγγεγραμμένες στο Ειδικό Μητρώο Ο.Κοι.Π.. Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό έκπτωσης των δαπανών του πρώτου εδαφίου που αφορούν την ακίνητη περιουσία ανέρχεται σε εκατό τοις εκατό (100%).

9.⁽⁴⁾ Οι πρόσοδοι που αποκτούν οι φορείς γενικής κυβέρνησης από τη συμμετοχή τους στο Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997, καθώς και από τους λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης, σύμφωνα με την περ. η' της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

άρθρου 21 του ν. 4646/2019 και έχει εφαρμογή για πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(1) Η παράγραφος 6 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 10 της υπο-παραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(2) Η παράγραφος 7 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 64 του Ν. 4483/2017 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2017, σύμφωνα με το άρθρο 169 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 8 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με το άρθρο 19 του ν. 4646/2019 (ισχύς από 1.1.2020) στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 19 του ν. 4873/2021 και ισχύει τέσσερις μήνες από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 16.4.2022 σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 75 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «8. Για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, των νομικών προσώπων της περίπτωσης γ' του άρθρου 45, εκπίπτουν ως δαπάνη κατά το άρθρο 22 οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.»

(4) Η παράγραφος 9 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 54 του ν. 4916/2022 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' της παραγράφου 4 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Επίσης σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί έως την έναρξη ισχύος του, δεν επιστρέφονται.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Α.Ν.89/1967, άρθρο 1 § 1 (Εγκατάσταση αλλοδαπών εταιρειών).- Αλλοδαπές εταιρείες μπορούν να εγκαθίστανται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος με αποκλειστικό σκοπό να παρέχουν στα κεντρικά τους καταστήματα ή σε συνδεδεμένες με αυτές, υπό την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920, και μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα επιχειρήσεις, υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, κεντρικής λογιστικής υποστήριξης, ελέγχου ποιότητας παραγωγής, προϊόντων, διαδικασιών και υπηρεσιών, κατάρτισης μελετών, σχεδίων και συμβάσεων, διαφήμισης και μάρκετινγκ, επεξεργασίας στοιχείων, λήψης και παροχής πληροφοριών και έρευνας και ανάπτυξης.

Α.Ν. 89/1967, άρθρο 4 (Υπαγωγή ημεδαπών εταιρειών στις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967).- Στις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων υπάγονται κατόπιν σχετικής αιτήσεως και ημεδαπές εταιρείες, εφόσον παρέχουν αποκλειστικά τις υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 1 του παρόντος σε υποκαταστήματά τους στην αλλοδαπή ή σε συνδεδεμένες με αυτές και μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα εταιρείες.

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικές ζημιές και διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών.- Σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων φορολογικών ετών, οι οποίες, μεταφερόμενες, συνεπάγονται ζημιόγONO αποτέλεσμα σε επόμενο φορολογικό έτος, κατά το οποίο λαμβάνει χώρα και διανομή ή κεφαλαιοποίηση λογιστικών κερδών, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, αυτά φορολογούνται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 47 του ν.4172/2013, αυτοτελώς, κατά το άρθρο 58 τα νέου Κ.Φ.Ε., μη συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) του έτους, οπότε δεν τίθεται καν ζήτημα διπλής φορολογησεως των, αφού φορολογούνται για πρώτη και μόνη φορά κατά τη διανομή ή την κεφαλαιοποίηση.

(Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 178/21.6.2016)

ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Λογιστικός προσδιορισμός παρά την έλλειψη του βιβλίου απογραφών - ισολογισμού.- Λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως του εν θέματι βιβλίου, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός κατά την αιτιολογούμενη σχετική ουσιαστική κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.

Προς τούτο μπορεί να συνεκτιμηθούν και βιβλία και στοιχεία τρίτης επιχειρήσεως που συνεργάζεται με τη[ν ελεγχόμενη].

[Συμβ. της Επικρατείας 1102/2017 (7μελούς)]

Φορολόγηση υπερτιμήματος από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου.- Η κατά την διάταξη του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ζ' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 22 του Ν. 2648/1998 φορολόγηση του υπερτιμήματος στο όνομα του νομικού προσώπου - ιδιοκτήτη του απαλλοτριούμενου ακινήτου, το οποίο αποτελεί τμήμα της καταβαλλόμενης σε σε αυτόν αποζημίωσης, έστω και στο μεταγενέστερο χρόνο της διανομής αυτού ή της διαλύσεως της επιχειρήσεως, έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 17 του Συντάγματος, διότι καθιστά την αποζημίωση του ιδιοκτήτη απαλλοτριωθέντος ακινήτου μη πλήρη.

[Συμβ. της Επικρατείας 1102/2017 (7μελούς)]

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 47 Ν. 4172/2013

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.- Με την παράγραφο 1 του άρθρου 47 ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες του άρθρου 45, ο οποίος γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 21 του παρόντος Κώδικα.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου τίθεται ο κανόνας ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων τους και συνεπώς όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 64 Ν. 4483/2017

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία εμπίπτει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Στο άρθρο 46 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται οι φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο (το οποίο περιλαμβάνει το εισόδημα από ακίνητη περιουσία) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Στο πεδίο εφαρμογής των ανωτέρω διατάξεων εμπίπτουν και οι Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού, οι οποίοι, μεταξύ άλλων, έχουν στην κυριότητά τους ακίνητα που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για στέγαση σχολείων ή μονάδων επαγγελματικής κατάρτισης, παιδικών σταθμών, Κ.Α.Π.Η, εγκαταστάσεων φιλοξενίας προσφύγων και μεταναστών, καθώς και άλλων κοινωφελών χρήσεων, ήτοι ακίνητα δημόσιου χαρακτήρα που εξυπηρετούν κοινωνικό σκοπό.

Σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3842/2010 (Α' 58), μέχρι και το έτος 2013, προβλεπόταν ρητά η απαλλαγή από το φόρο ακίνητης περιουσίας για τα ακίνητα των Ο.Τ.Α. που ιδιοχρησιμοποιούνταν (παρ. 1 περ. η'), καθώς και αυτών που παραχωρούνταν δωρεάν κατά χρήση (παράγραφος 1 περίπτωση θ'). Επιπλέον, με το άρθρο 3 του ν. 4223/2013 (Α' 287) προβλέφθηκε ότι απαλλάσσονται από την καταβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν σε Ο.Τ.Α. και ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. Κατά συνέπεια, λαμβάνοντας υπόψη και το μέγεθος της οικονομικής επιβάρυνσης που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού, η διάταξη του άρθρου αυτού κρίνεται αναγκαία, προκειμένου οι εν λόγω φορείς να εξαιρούνται σαφώς από την καταβολή του φόρου εισοδήματος που τους αντιστοιχεί για όλα ακίνητα ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται κατά χρήση, χωρίς αντάλλαγμα, στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ., εφόσον προορίζονται για την εξυπηρέτηση των αναγκών που ρητά αναφέρονται στην προτεινόμενη διάταξη, ήτοι εφόσον πρόκειται για ακίνητα δημοσίου χαρακτήρα που εξυπηρετούν κοινωνικό σκοπό.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19 Ν. 4646/2019

Με τις διατάξεις του προτεινόμενου άρθρου προβλέπεται η δυνατότητα οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 ΚΦΕ προς το Ελληνικό Δημόσιο ή σε οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, καίτοι δεν αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητά τους (έσοδα από κεφάλαιο και υπεραξία από τη μεταβίβαση κεφαλαίου, έσοδα από τυχόν επιχειρηματική δραστηριότητα), αυτές να εκπίπτουν από τα έσοδα

τους που αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου (επιχειρηματική δραστηριότητα).»

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19 Ν. 4873/2021

Στο άρθρο 19 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, εκπίπτουν ως δαπάνη οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν στα ακίνητά τους σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) και οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς και οι λοιπές δαπάνες του άρθρου 22.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4916/2022

Με την προτεινόμενη ρύθμιση ορίζεται η εξαίρεση του Κοινού Κεφαλαίου από τον φόρο εισοδήματος, ως υποκειμένου φόρου, καθώς και η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των προσόδων, που αποκτούν οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης, είτε από τη συμμετοχή τους στο Κοινό Κεφάλαιο, είτε από τους Λογαριασμούς Ταμειακής Διαχείρισης που τηρούνται στην Τράπεζα της Ελλάδος.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1059/18.3.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 537)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1089843/29.6.2015.- Φορολογική μεταχείριση της διανομής αφορολόγητου αποθεματικού που έχει σχηματιστεί από την αυτόματη υπερτίμηση από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 541)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1137382/21.10.2015.- Φορολογική μεταχείριση των συνδρομών που εισπράττουν οι Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις από τα μέλη τους, καθώς και των χορηγιών και συνδρομών προς αυτές.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 542)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1027291/17.2.2016.- Φορολογική μεταχείριση των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από την αποτίμηση και τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 542)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1082314/30.5.2016.- Φορολογική μεταχείριση εσόδου από το πλειστηρίασμα κινητών πραγμάτων που εκποιούνται στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 146 του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. 3588/2007).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 542)

ΕΓΚ. ΠΟΛ. 1157/3.10.2017.- Απαλλαγή από το φόρο του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν οι Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού - Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 64 του ν.4483/2017 (ΦΕΚ Α' 107/31.07.2017).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 542)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1014/29.1.2018.- Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 2 του άρθρου 99 του ν.4446/2016.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 542)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2107/12.6.2019.- Κοινοποίηση της αριθ.116/2019 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σύμφωνα με την οποία, οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως αυτές ισχύσαν διαχρονικά, δεν έχουν εφαρμογή για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά κερδών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013 ή απολαμβάνουν των φορολογικών προνομίων και ατελειών του Δημοσίου με ειδικές διατάξεις νόμων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 544)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2181/10.10.2019.- Μείωση μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας που έχει προέλθει από μετασχηματισμό με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 544)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2164/16.10.2020.- Η ωφέλεια που προκύπτει υπέρ επιχείρησης από τη διαγραφή υποχρεώσεων της στο πλαίσιο της προπρωχεντικής διαδικασίας εξυγίανσης των άρθρων 99 επ. του Πτωχεντικού Κώδικα δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 398)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2121/7.6.2021.- Φορολογική μεταχείριση κερδών τεχνικής εταιρείας η οποία εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4171/1961.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 400)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2027/22.3.2022.- Διευκρινίσεις και οδηγίες σχετικά με την έκπτωση δαπανών για τον προσδιορισμό του εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Α 167), μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4873/2021 (Α 248).

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4873/2021 (Α'248/16.12.2021), οι οποίες εφαρμόζονται, τέσσερις (4) μήνες από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με βάση την παρ.1 του άρθρου 75 του ίδιου νόμου, ήτοι από 16.04.2022 και εφεξής, καταργούνται οι περ. β' και γ' της παρ.3 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ως προς τις εκπιπτόμενες δαπάνες, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ, δεδομένου ότι οι ρυθμίσεις αυτές περιλαμβάνονται στο άρθρο 47 του ΚΦΕ.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 19 του ν.4873/2021 και εφαρμόζονται από 16.04.2022 και εφεξής, ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ. γ' του άρθρου 45, εκπίπτουν ως δαπάνη οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν στα ακίνητά τους σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) και οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς και οι λοιπές δαπάνες του άρθρου 22. Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται και για τα νομικά πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 που λει-

τουργούν ως Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών (Ο.Κοι.Π.), υπό την προϋπόθεση ότι είναι εγγεγραμμένες στο Ειδικό Μητρώο Ο.Κοι.Π. Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό έκπτωσης των δαπανών του πρώτου εδαφίου που αφορούν την ακίνητη περιουσία ανέρχεται σε εκατό τοις εκατό (100%).».

3. Επομένως, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ εκπίπτουν οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, συμπεριλαμβανομένου και του ΕΝ-ΦΙΑ, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού σε ποσοστό 100%. Άλλωστε, τα ανωτέρω είχαν διευκρινισθεί και με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο, η οποία εξακολουθεί να ισχύει. Επίσης, σε ισχύ παραμένει και η αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015 εγκυκλιός μας, ως προς τα σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των πιο πάνω προσώπων ζητήματα. Τονίζεται ότι με βάση τις καταργούμενες διατάξεις της περ. β της παρ.3 του άρθρου 39 του ΚΦΕ, όσον αφορά το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, εξέπιπταν οι πάσης φύσεως δαπάνες τους, ενώ πλέον, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 47 ΚΦΕ, δαπάνες που πραγματοποιούνται από 16.04.2022 και εφεξής εκπίπτουν μόνο εφόσον είναι συναφείς με την εν γένει ακίνητη περιουσία τους.

4. Όσον αφορά τις δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, αυτές εκπίπτουν στο σύνολό τους κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ. γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ, σύμφωνα και με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την Ε.2106/2021 εγκύκλιο, και εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την τροποποίηση της παρ. 8 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, με το άρθρο 19 του ν.4873/2021.

5. Όσον αφορά στην έκπτωση των λοιπών δαπανών του άρθρου 22 του ΚΦΕ, επισημαίνεται ότι εξακολουθούν να εφαρμόζονται όσα έχουν διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος των πιο πάνω νομικών προσώπων και τη διάκριση των δαπανών που πραγματοποιούν, ανάλογα με το αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα ή στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, καθώς και τα όσα έχουν διευκρινισθεί με την αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25.6.2015 εγκυκλιό μας.

6. Επίσης, διευκρινίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ που λειτουργούν ως Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών και για τον προσδιορισμό του κέρδους τους από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτουν δαπάνες σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παρ. 8 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, μόνο στην περίπτωση που είναι εγγεγραμμένα στο Ειδικό Μητρώο Ο.Κοι.Π.

7. Τέλος, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 14 του ν.4873/2021 αναφορικά με τις υποχρεώσεις των φορέων παροχής εθελοντικής απασχόλησης ορίζεται ότι δαπάνες διαμονής, μετακίνησης, διατροφής ή άλλες δαπάνες που σχετίζονται με την εθελοντική απασχόληση του εθελοντή δύνανται να καλύπτονται από τον φορέα παροχής εθελοντικής απασχόλησης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα φορολογητέα έσοδά του.

Οι εκπιπόμενες και μη δαπάνες καθορίζονται σύμφωνα με τα άρθρα 22, 22Α, 22Β και 23 του ΚΦΕ.

Επομένως, ειδικά οι φορείς παροχής εθελοντικής απασχόλησης που λειτουργούν με τη μορφή νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους τις ως άνω δαπάνες που σχετίζονται με την εθελοντική απασχόληση του εθελοντή, εφόσον καλύπτονται από τους ως άνω φορείς, σύμφωνα με τα άρθρα 22, 22Α, 22Β και 23 του ΚΦΕ, έστω και αν αυτές αφορούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

ΑΡΘΡΟ 48

ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ

1.⁽¹⁾ Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:

α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

2.⁽²⁾ Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης για τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών-μελών που βρίσκονται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος-μέλος.

3.⁽³⁾ Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 11α της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον: α) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και β) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και γ) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών, τα οποία υπόκεινται σε φόρο, δεν έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε.».

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 11β της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εφόσον το ενδοομιλικό μερίσμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα».

(3) Η παράγραφος 3 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 11γ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«3. Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληροί την προϋπόθεση γ της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που παρέχεται στις εν λόγω

έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληρούται η προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που προβλέπεται στις εν λόγω παραγράφους, εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.

..... (1)

4.⁽²⁾ Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

5.⁽³⁾ Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα έντυπα εφαρμογής του άρθρου αυτού.

6.⁽⁴⁾ Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όσον αφορά στα ενδοομιλικά μερίσματα από άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ, εφαρμόζονται για διανομές κερδών στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική, και δεν εφαρμόζονται στον βαθμό που τα κέρδη αυτά εκπίπτουν από τη θυγατρική.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 Ν. 4172/2013

παραγράφους, εφόσον παρέχει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει την υπέρ αυτής κατάπτωση της εγγύησης, εφόσον ο λήπτης φορολογούμενος δεν διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής».

(1) Η παράγραφος 4 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε με την περίπτωση 11δ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014. Η κατάργηση ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που καταργήθηκε είχαν ως εξής:

«4. Εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή: α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., όπως ισχύει, και β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε. ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, η προϋπόθεση της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 θεωρείται ότι έχει εκπληρωθεί».

(2) Η παράγραφος 4 του άρθρου 48 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την περίπτωση 11δ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 5.

(3) Η παράγραφος 5 του άρθρου 48 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την περίπτωση 11δ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 6.

(4) Η παράγραφος 6 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 8 του Ν. 4378/2016 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, καθώς και για πληρωμές που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων.- Οι διατάξεις του άρθρου αυτού κρίνονται απαραίτητες προκειμένου να αντιμετωπισθούν περιορισμοί, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος με την εισαγωγή ουδέτερων φορολογικών κανόνων για να ενισχυθεί η ανταγωνιστική θέση των ελληνικών επιχειρήσεων διεθνώς. Ειδικότερα, ορίζεται η φορολογική μεταχείριση (απαλλαγή) των ενδοομιλικών μερισμάτων που εισπράττουν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας καθώς και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής τα πιο πάνω εισοδήματα που αποκτούν τα εν λόγω πρόσωπα. Τα παραπάνω ισχύουν επίσης για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα. Επιπλέον, για την εφαρμογή της απαλλαγής σε περιπτώσεις διανομής κερδών σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο προβλεπόμενο ποσοστό συμμετοχής καθορίζεται ειδική διαδικασία προσωρινής απαλλαγής με παροχή εγγυήσεων στη φορολογική διοίκηση.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1039/26.1.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 (Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 548)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1078/6.4.2015.- Διευκρινίσεις ως προς την διαδικασία επιστροφής φόρου που παρακρατήθηκε από μερίσματα ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 552)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1121/15.6.2015.- Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 552)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2088/23.5.2019.- Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1039/2015 εγκυκλίου αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 552)

ΑΡΘΡΟ 48Α⁽¹⁾

1. Το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσεται από τον φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ'εφαρμογήν όρων σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

δ) το μεταβιβάζον νομικό πρόσωπο κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού κεφαλαίου ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου του οποίου οι τίτλοι συμμετοχής μεταβιβάζονται, και

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

2. Τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνται κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των κερδών αυτών κατά τις διατάξεις του άρθρου 47 παράγραφος 1.

3. Σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής κατά την παράγραφο 1, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20 ΤΟΥ Ν. 4646/2019

Προστίθεται νέο άρθρο 48Α, με το οποίο προβλέπεται απαλλαγή των νομικών προσώπων κατοίκων Ελλάδας από τον φόρο εισοδήματος επί της υπεραξίας από τη μεταβίβαση συμμετοχών, εφόσον το νομικό πρόσωπο του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται πληροί συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Η απαλλαγή αυτή από τον φόρο εισοδήματος καταλαμβάνει τα κέρδη που προέρχονται από την διάθεση συμμετοχών σε άλλες εταιρείες της ημεδαπής ή αλλοδαπής, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις ελάχιστης συμμετοχής και χρονικής διακράτησης της συμμετοχής αυτής για 36 μήνες. Οι διατάξεις αυτές εισάγονται, προκειμένου να ενδυναμωθεί η ανταγωνιστικότητα

(1) Το άρθρο 48Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 20 του ν. 4646/2019 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.7.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

Νόμος 4646/2019, άρθρο 66, παραγρ.18β. Εξαιρετικά, κατά παρέκκλιση της παραγράφου 4 του άρθρου 48 Α ΚΦΕ, το οποίο προστίθεται με το άρθρο 20 του παρόντος, οι ζημίες των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, που προέρχονται από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής της παραγράφου 1 του άρθρου 48Α του ν. 4172/2013, όπως προστίθεται με το άρθρο 20 του παρόντος, μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση μετά την 1.1.2020 υπό την προϋπόθεση ότι έχουν αποτιμηθεί μέχρι την 31.12.2019 και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας ή αποτυπώνονται σε οικονομικές καταστάσεις ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Η έκπτωση των ζημιών αυτών αναγνωρίζεται μόνο όταν οι ζημίες αυτές καταστούν οριστικές έως την 31.12.2022. Εάν οι ζημίες κατά τον χρόνο οριστικοποίησης είναι μικρότερες από τις ζημίες που αποτιμήθηκαν, αναγνωρίζεται το μικρότερο ποσό. Εάν οι οριστικές ζημίες είναι μεγαλύτερες, αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αποτιμήθηκε.

της Χώρας για την υποδοχή ή διακράτηση επενδύσεων μέσω ελληνικών επενδυτικών οχημάτων, καθώς τα κέρδη, που προέρχονται από συμμετοχές (είτε ως μερίσματα είτε ως κεφαλαιακά κέρδη από τη διάθεση θυγατρικών), απαλλάσσονται του φόρου στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 του άρθρου 48Α προβλέπεται ότι τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνται κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των κερδών αυτών κατά τις διατάξεις του άρθρου 47 παράγραφος 1 ΚΦΕ, ενώ στην παράγραφο 3 προβλέπεται αντίστοιχα ότι ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή που μεταβιβάζεται. Οι ανωτέρω ρυθμίσεις ισχύουν από 1.7.2020 και κρίνονται αναγκαίες ώστε να μην αποθαρρύνεται η δημιουργία εταιρειών συμμετοχών στην Ελλάδα.

Η μεταβατική διάταξη που περιλαμβάνεται στην παράγραφο 18 του άρθρου 66 του παρόντος προβλέπεται ότι εξαιρετικά, οι ζημιές των νομικών προσώπων του άρθρου 45 ΚΦΕ που προέρχονται από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής της παραγράφου 1 μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση μετά την 1.1.2020 υπό την προϋπόθεση ότι έχουν αποτιμηθεί μέχρι την 31.12.2019 και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας ή αποτυπώνονται σε οικονομικές καταστάσεις ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Η έκπτωση των ζημιών αυτών αναγνωρίζεται μόνο όταν οι ζημιές αυτές καταστούν οριστικές έως την 31.12.2022. Εάν οι ζημιές κατά τον χρόνο οριστικοποίησης είναι μικρότερες από τις ζημιές που αποτιμήθηκαν, αναγνωρίζεται το μικρότερο ποσό. Εάν οι οριστικές ζημιές είναι μεγαλύτερες, αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αποτιμήθηκε. Με την προτεινόμενη μεταβατική ρύθμιση λαμβάνεται μέριμνα, ώστε υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις τα νομικά πρόσωπα που απέκτησαν τίτλους συμμετοχής τα τελευταία χρόνια, πριν ή κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, να μην υποστούν τις δυσμενείς συνέπειες από την τυχόν ζημιά που θα οριστικοποιηθεί κατά τη μεταβίβαση των τίτλων αυτών μέχρι την 31.12.2022. Διευκρινίζεται συναφώς ότι οι διατάξεις αυτές δεν αφορούν τη ζημία που προκύπτει από την εκκαθάριση του νομικού προσώπου, αφού η εκκαθάριση δεν συνιστά μεταβίβαση των τίτλων συμμετοχής.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2057/12.3.2021.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48Α του ΚΦΕ, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 20 του ν. 4646/2019, αναφορικά με την απαλλαγή των νομικών προσώπων από τον φόρο υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 405)

ΑΡΘΡΟ 49⁽¹⁾

ΚΑΝΟΝΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ

1. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

2. Ο όρος «υπερβαίνον κόστος δανεισμού» σημαίνει το ποσό, κατά το οποίο το εκπεστέο κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου, υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικώς ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία λαμβάνει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο.

Ο όρος «κόστος δανεισμού» περιλαμβάνει δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ελληνικό δίκαιο, περιλαμβανομένων ενδεικτικά των πληρωμών στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, των τεκμαρτών τόκων επί προϊόντων, όπως τα μετατρέψιμα ομόλογα και τα ομόλογα μηδενικού τοκομεριδίου, των χορηγήσεων στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, όπως η Ισλαμική χρηματοδότηση, του στοιχείου του χρηματοοικονομικού κόστους από χρηματοδοτικά μισθώματα, των κεφαλαιοποιημένων τόκων που καταχωρίζονται ως αξία στον ισολογισμό του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου ή της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, των χορηγήσεων που υπολογίζονται με βάση την επιστροφή κεφαλαίων στο πλαίσιο των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές κατά περίπτωση, των πλασματικών τόκων βάσει παραγώγων ή συμφωνιών αντιστάθμισης κινδύνου σχετικά με τον δανεισμό μιας οντότητας, ορισμένων συναλλαγματικών κερδών και ζημιών επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης, των εγγυήσεων για χρηματοδοτικές ρυθμίσεις, των τελών διακανονισμού και συναφών δαπανών που σχετίζονται με τον δανεισμό κεφαλαίων.

3. Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) υπολογίζονται προ-

(1) Το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4607/2019 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«ΑΡΘΡΟ 49

ΥΠΟΚΕΦΑΛΑΙΟΔΟΤΗΣΗ

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA).

Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε..

2. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

3. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο.

4. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.»

σθένοντας στο φορολογητέο εισόδημα τα ποσά που αντιστοιχούν στο υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τις φορολογικές αποσβέσεις, όπως αυτά προκύπτουν μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.. Το απαλλασσόμενο από φόρους εισόδημα δεν συνυπολογίζεται στα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

4. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, αναγνωρίζεται στο φορολογούμενο το δικαίωμα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού μέχρι του ποσού των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ.

5. Από το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1, εξαιρείται το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που προκύπτει από δάνεια τρίτων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, όταν ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ένωση. Ως μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής νοείται το έργο που παρέχει, αναβαθμίζει, εκμεταλλεύεται και/ή συντηρεί περιουσιακό στοιχείο μεγάλης κλίμακας και το οποίο αποτελεί αντικείμενο σύμβασης παραχώρησης κατά την έννοια των διατάξεων των νόμων 4412/2016 (Α' 147) και 4413/2016 (Α' 148) ή αποτελεί αντικείμενο σύμβασης Σύμπραξης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3389/2005.

6. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που δεν μπορεί να εκπέσει κατά το τρέχον φορολογικό έτος, με βάση τις παραγράφους 1 έως 5 μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

7. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Ο όρος «χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις» περιλαμβάνει τις εξής περιπτώσεις:

α) πιστωτικό ίδρυμα, όπως ορίζεται στην παρ. 27 του άρθρου 4 του ν. 4514/2018 (Α' 14), ή επιχείρηση επενδύσεων, όπως ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου και νόμου ή διαχειριστής οργανισμών εναλλακτικών επενδύσεων (ΔΟΕΕ), όπως ορίζεται στην υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4209/2013 (Α' 253), ή επιχείρηση διαχείρισης οργανισμών συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), όπως ορίζεται στο στοιχείο β' του άρθρου 3 του ν. 4099/2012 (Α' 250) ή όπως ορίζεται στο στοιχείο β' της παρ. 1 του άρθρου 2 της Οδηγίας 2009/65/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 235).

β) ασφαλιστική επιχείρηση, όπως ορίζεται στην παρ.1 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016 (Α' 13),

γ) αντασφαλιστική επιχείρηση, όπως ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016,

δ) ίδρυμα επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 2003/41/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, εκτός αν στο εν λόγω ίδρυμα, δεν εφαρμόζεται εν όλω ή εν μέρει η εν λόγω Οδηγία, σύμφωνα με το άρθρο 5 αυτής, ή ο εκπρόσωπος ενός ιδρύματος επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 της εν λόγω Οδηγίας,

ε) συνταξιοδοτικά ιδρύματα που διαχειρίζονται συνταξιοδοτικά προγράμματα τα οποία θεωρούνται συστήματα κοινωνικής ασφάλισης εμπίπτοντα στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ.

883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 29ης Απριλίου 2004 (L 166) και στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 987/2009 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Σεπτεμβρίου 2009 (L 284), καθώς και κάθε νομική οντότητα που συστάθηκε με σκοπό τις επενδύσεις τέτοιων προγραμμάτων,

στ) οργανισμός εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ) τη διαχείριση του οποίου έχει ΔΟΕΕ, όπως ορίζεται στην υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4209/2013 ή ΟΕΕ που εποπτεύεται, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο,

ζ) ΟΣΕΚΑ, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 4099/2012,

η) κεντρικός αντισυμβαλλόμενος, όπως ορίζεται στο σημείο 1 του άρθρου 2 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 4ης Ιουλίου 2012 (L 201),

θ) κεντρικό αποθετήριο αξιών, όπως ορίζεται στο σημείο 1 της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 909/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 2014 (L 257).

8.⁽¹⁾ Κατά παρέκκλιση της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι μέλος ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στη νομοθεσία κατ' εφαρμογή του άρθρου 31 του ν. 4308/2014 (Α' 251), δύναται:

α. να εκπίπτει πλήρως το υπερβαίνον κόστος δανεισμού, εφόσον αποδεικνύει ότι το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου προς το σύνολο των περιουσιακών του στοιχείων είναι ίσο ή υψηλότερο ή χαμηλότερο το πολύ κατά δύο εκατοστιαίες μονάδες από το αντίστοιχο ποσοστό του ομίλου, εφόσον όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αποτιμώνται με βάση την ίδια μέθοδο, όπως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ή

β. να εκπίπτει το υπερβαίνον κόστος δανεισμού για ποσό που υπερβαίνει το ποσό της έκπτωσης που θα δικαιούνταν δυνάμει της παρ. 1. Το εν λόγω υψηλότερο όριο, σε ό,τι αφορά στη δυνατότητα έκπτωσης από το υπερβαίνον κόστος δανεισμού, αφορά στον ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς, στο πλαίσιο του οποίου ο φορολογούμενος αποτελεί μέρος και υπολογίζεται με τον ακόλουθο τρόπο: Στο πρώτο στάδιο προσδιορίζεται το ποσοστό του ομίλου διαιρώντας το υπερβαίνον κόστος δανεισμού του ομίλου έναντι τρίτων με τα EBITDA του ομίλου, και, σε δεύτερο στάδιο, το ποσοστό του ομίλου πολλαπλασιάζεται με τα EBITDA του φορολογουμένου, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με την παρ. 3.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Ν. 4172/2013, άρθρο 72 § 9.- α. Η διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 49 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2017. Κατά τη μεταβατική αυτή περίοδο οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν τα ακόλουθα ποσοστά των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων EBITDA):

- το εξήντα τοις εκατό (60%) από την 1η Ιανουαρίου 2014,

(1) Η παράγραφος 8 του άρθρου 49 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 56 του ν. 4916/2022 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

- το πενήντα τοις εκατό (50%) από την 1η Ιανουαρίου 2015,
- το σαράντα τοις εκατό (40%) από την 1η Ιανουαρίου 2016,

β. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2016. Κατά τη μεταβατική αυτή περίοδο οι δαπάνες τόκων αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ το χρόνο.

γ. Οι διατάξεις του άρθρου 49 δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις ειδικού σκοπού, μόνο κατά το μέρος που αφορά στην εκτέλεση δημοσίων έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω σύμβασης παραχώρησης, κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο, ή μέσω σύμβασης Σύμβασης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.) κατά τις διατάξεις του ν. 3389/2005, οι οποίες συνάπτονται μέχρι και τις 31.12.2014.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4172/2013

Υποκεφαλαιοδότηση.- Με τις διατάξεις του άρθρου 49 εισάγονται, για την αντιμετώπιση καταχρήσεων, κανόνες υποκεφαλαιοδότησης σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική και τα οριζόμενα στις οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών (ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ (2010/C 156/01). Συγκεκριμένα,

Στην παράγραφο 1 καθορίζεται η έννοια της υποκεφαλαιοδότησης σε συνάρτηση με το EBITDA. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι οι καθαροί τόκοι δεν εκπίπτουν κατά το βαθμό που υπερβαίνουν το δέκα τοις εκατό (10) % των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων, ήτοι το EBITDA.

Στην παράγραφο 3 σημειώνεται ότι οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον η επιχείρηση: α. δεν είναι μέλος ομίλου και β. το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ το χρόνο.

Στην παράγραφο 4 προβλέπεται ότι οι δαπάνες τόκων που δεν εκπίπτουν σύμφωνα με την παράγραφο 1 μπορούν να μεταφέρονται για πέντε (5) έτη.

Τέλος, στην παράγραφο 5 αναφέρεται η γενική εξαίρεση των πιστωτικών ιδρυμάτων από την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11 Ν. 4607/2019

Με τις προτεινόμενες διατάξεις αναδιατυπώνονται οι διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4172/2013, προς τον σκοπό της εναρμόνισης με το άρθρο 4 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ, λαμβανομένου υπόψη του διορθωτικού της Οδηγίας, όπως δημοσιεύτηκε στο τεύχος L 39/11.2.2019 της Επίσημης Εφημερίδας της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 καθορίζεται το όριο μέχρι το οποίο εκπίπτει το υπερβαίνον κόστος δανεισμού ενός μεμονωμένου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή ενός σταθερού συντελεστή (30%) επί των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του ίδιου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ανεξαρτήτως του εάν ανήκει ή όχι σε όμιλο επιχειρήσεων. Άλλωστε, με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία δεν προβλέπεται η φορολογική μεταχείριση ομίλων και για τον λόγο αυτόν δεν κρίνεται σκόπιμη η ενσωμάτωση ενός σταθερού συντελεστή (fixed ratio) με βάση το EBITDA σε επίπεδο ομίλου (group ratio), αλλά η εφαρμογή ενός σταθερού συντελεστή σε επίπεδο ανεξάρτητων νομικών προσώπων/οντοτήτων είτε αυτά ανήκουν σε όμιλο (περίπτωση β') είτε όχι (standalone entities,

κ.λπ.).

Περαιτέρω, δίδεται ο ορισμός του «κόστους δανεισμού», με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της Οδηγίας, καθώς επίσης και του «υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού», για τον υπολογισμό του οποίου ορίζεται ρητά ότι θα χρησιμοποιηθούν τα φορολογητέα ποσά εσόδων και δαπανών τόκων, όπως αυτά προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι όπου στις διατάξεις γίνεται αναφορά σε «ενδοομιλικές συναλλαγές», νοείται ο όρος «μεταβιβαστική τιμολόγηση» που χρησιμοποιείται στις διατάξεις της Οδηγίας για τον ορισμό του κόστους δανεισμού. Επίσης, ρυθμίζεται ο τρόπος υπολογισμού του EBITDA, το οποίο υπολογίζεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων, χωρίς να συνυπολογίζονται τα απαλλασσόμενα έσοδα, καθόσον, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Προοίμιο της Οδηγίας (περίπτωση 6), τα έσοδα αυτά δεν θα πρέπει να συμψηφίζονται με το εκπιπτόμενο κόστος δανεισμού.

Παράλληλα, καθορίζεται ως όριο της πλήρους έκπτωσης τόκων το ποσό των 3.000.000 ευρώ, το οποίο εφαρμόζεται σε επίπεδο μεμονωμένης οντότητας, λαμβανομένων υπόψη και των συναλλαγών της με εταιρείες του ίδιου ομίλου. Συγκεκριμένα, όταν το υπερβαίνον κόστος δανεισμού αντιστοιχεί σε ποσό μεγαλύτερο του προαναφερόμενου ορίου, εκπίπτει το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ του ορίου και του 30% του EBITDA, ενώ στις περιπτώσεις που το υπερβαίνον κόστος δανεισμού είναι μέχρι 3.000.000 ευρώ, αυτό εκπίπτει στο σύνολό του.

Πέραν των ανωτέρω, προβλέπεται η δυνατότητα μεταφοράς προς έκπτωση στα επόμενα φορολογικά έτη και χωρίς χρονικό περιορισμό του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού που δεν μπορεί να εκπέσει κατά το τρέχον φορολογικό έτος μετά την εφαρμογή των παραγράφων 1-5 του προτεινόμενου άρθρου (επιλογή της περίπτωσης α' της παρ. 4 του άρθρου 6 της Οδηγίας). Εξυπακούεται ότι το προς μεταφορά ποσό εκπίπτει στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο το υπερβαίνον κόστος δανεισμού του υπόψη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας υπολείπεται του οριζόμενου ποσοστού επί του EBITDA και μέχρι το ποσό αυτού (του 30% του EBITDA), ενώ τυχόν υπόλοιπα συνεχίζουν να μεταφέρονται σε επόμενα έτη με τον ίδιο τρόπο μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους. Τέλος, ορίζονται οι εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, στις οποίες περιλαμβάνονται οι χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 της Οδηγίας, αλλά και το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που προκύπτει από δάνεια τρίτων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, όταν ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ένωση.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 56 Ν. 4916/2022

Επιδιώκεται να παρασχεθεί η δυνατότητα παροχής πλήρους ή επιπλέον του τριάντα τοις εκατό (30%) έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού για φορολογούμενους που ανήκουν σε ενοποιημένο όμιλο, εφόσον πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1037/2.2.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 και της παρ. 9 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την υποκεφαλαιοδότηση.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 559)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2071/9.5.2019.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 1 (άρθρο 51 της Συμφωνίας) και 5,11-14, 52-54, 56, 71 και 78 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ α'65) αναφορικά με την

υποκεφαλαιοδότηση.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 561)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2004/11.1.2021.- Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4607/2019, αναφορικά με τον κανόνα περιορισμού των τόκων.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 413)

ΑΡΘΡΟ 50

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

1.⁽¹⁾ Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 50 Ν. 4172/2013

Ενδοομιλικές συναλλαγές.- Με το άρθρο 50 καθιερώνεται η υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (ανοιχτής αγοράς, πλήρους ανταγωνισμού - Arms Length Principle) προκειμένου να διαπιστωθεί εάν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με μεταφορά τους. Η αρχή αυτή καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Προτύπου Σύμβασης Φορολογικών Συμβάσεων του Ο.Ο.Σ.Α (OECD Model Tax Convention on Income and Capital), και αναλύεται λεπτομερώς στο κεφάλαιο Ι των « Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις».

Σημειώνεται ότι η διαδικασία που συνοδεύει την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών θα περιληφθεί στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΛ Δ 1168423/19.12.2014.- Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 562)

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«1. Όταν πραγματοποιούνται συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. ή μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή ίσων αποστάσεων), περιλαμβάνονται στα κέρδη της επιχείρησης μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου».

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1136663/21.10.2015.- Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (Α.Ε.Ε.Α.Π.) του ν. 2778/1999.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 562)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1054893/17.3.2016.- Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν.4172/2013 και του άρθρου 21 του ν.4174/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 564)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1086197/6.6.2016.- Υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ν.4174/2013 για επιχειρήσεις που συγχωνεύονται με απορρόφηση με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 418)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦΒ 1111174/21.7.2017.- Φορολογική μεταχείριση δαπανών τις οποίες μία επιχείρηση επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες ή σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 420)

ΑΡΘΡΟ 51

ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ

Κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) «Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»).

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

γ) Οι επιχειρηματικές αναδιρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

δ) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ, και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εφόσον μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 51 Ν. 4172/2013

Μεταφορά λειτουργιών.- Με το άρθρο 51 μεταφέρονται στην εσωτερική νομοθεσία διατάξεις

για την ορθή φορολογική μεταχείριση των «επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων/αναδιοργανώσεων (Business Restructurings)», που πραγματοποιεί μια επιχείρηση για λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία ή και κινδύνους, προκειμένου να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις του συνεχώς μεταβαλλόμενου επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Οι αναδιαρθρώσεις/αναδιοργανώσεις αυτές μπορεί να αφορούν μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, λήξη ή επαναδιαπραγμάτευση εμπορικών συμφωνιών με άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις και συνεπώς να επιδρούν στην κατανομή των φορολογητέων κερδών ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Συνεπώς, κρίνεται απαραίτητο να διαπιστωθεί εάν τηρείται από τις επιχειρήσεις η αρχή των ίσων αποστάσεων- αρχή της ανοιχτής αγοράς (Arms Length Principle).

Ακόμη, αξίζει να σημειωθεί ότι οι εν λόγω διατάξεις είναι σύμφωνες με τις Οδηγίες του κεφαλαίου ΙΧ περί επιχειρηματικών αναδιαρθρώσεων/αναδιοργανώσεων (Business Restructurings)» που προστέθηκε στις «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις» τον Ιούλιο του 2010.

ΑΡΘΡΟ 52

ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΤΛΩΝ⁽¹⁾

1. Το παρόν άρθρο αφορά σε μεταβιβάσεις κλάδων δραστηριότητας που ορίζονται στην παράγραφο 2, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία⁽²⁾ και πληρούνται οι προϋποθέσεις του παρόντος άρθρου.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.⁽³⁾

2. Ως «εισφορά ενεργητικού» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μια εταιρεία (εφεξής η «εισφέρουσα εταιρεία»), χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε άλλη εταιρεία (εφεξής η «λήπτρια εταιρεία»), έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων του κεφαλαίου⁽⁴⁾ της λήπτριας εταιρείας. Ως «κλάδος δραστηριότητας» θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού ενός τμήματος μιας επιχείρησης, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

Ως εισφορά ενεργητικού νοείται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε νεοσυσταθείσα εταιρία που αποτελεί θυγατρική της εισφέρουσας εταιρείας.⁽⁵⁾

3.⁽⁶⁾ Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, 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.

4. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού.

(1) Ο τίτλος του άρθρου 52 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 6 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Ο τίτλος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Εισφορές ενεργητικού έναντι μετοχών».

(2) Οι λέξεις «από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία» της παραγράφου 1 του άρθρου 52 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση β της παραγράφου 6 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν οι εξής: «από εισφέρουσες ή λήπτριες εταιρείες».

(3) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 52 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 6 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(4) Η λέξη «κεφαλαίου» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 52 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 6 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «εταιρικού κεφαλαίου».

(5) Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 52 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 6 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Ως εισφορά ενεργητικού νοείται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε θυγατρική εταιρεία».

(6) Η παράγραφος 3 του άρθρου 52 του Ν. 4172/2013, αφού τροποποιήθηκε με την περίπτωση δ' της παραγράφου 6 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και την παράγραφο 3 του άρθρου 99 του Ν. 4446/2016 στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 32 του Ν. 4465/2017 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 4.4.2017, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«3. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η εισφορά ενεργητικού δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της εισφοράς ενεργητικού, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους».

5. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία 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. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.

6. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες 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.

7.⁽¹⁾ Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η εισφέρουσα εταιρεία απαλλάσσεται οριστικά από το φόρο για την τυχόν υπεραξία που προκύπτει λόγω της εισφοράς ενεργητικού. Η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τη λήπτρια εταιρεία στην αγοραία τους αξία, κατά το χρόνο της εισφοράς ενεργητικού. Εξαιρετικά, εάν η εισφέρουσα εταιρεία μεταβιβάσει τους αποκτώμενους τίτλους εντός τριετίας από την ολοκλήρωση της εισφοράς ενεργητικού, ως τιμή κτήσης των τίτλων αυτών λαμβάνεται η αξία που είχαν τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία αμέσως πριν από την εισφορά.

8. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται μόνον εφόσον οι εισφέρουσες και οι λήπτριες εταιρείες έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

9. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται:

α) στην εισφορά ενεργητικού, εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία είναι και οι δύο φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος,

β) στην εισφορά ενεργητικού, εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία 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 Ελλάδας της λήπτριας εταιρείας,

γ) στην εισφορά ενεργητικού, εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος⁽²⁾ 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.

(1) Η παράγραφος 7 του άρθρου 52 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του Ν. 4465/2017 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 4.4.2017, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«7. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τη λήπτρια εταιρεία στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της μεταβίβασης».

(2) Οι λέξεις «φορολογικός κάτοικος» της περίπτωσης γ της παραγράφου 9 του άρθρου 52 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε αντικατάσταση της λέξης «κάτοικος» με την περίπτωση ε της παραγράφου 6 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 (ισχύς από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου).

10. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται σε μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που ευρίσκονται σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε.. Στην περίπτωση αυτή, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 5 και 6, αλλά η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της μεταβίβασης σχετικά με κάθε φόρο που θα επιβάλλονταν σε αυτό το κράτος - μέλος για τη μεταβίβαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει.

11. Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου εμπίπτουν οι εταιρείες που:

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

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 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 οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

12. Η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να αποφευχθεί η καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου αυτού δύναται να επιβάλλει προϋποθέσεις για την εφαρμογή του. Η εισφέρουσα εταιρεία υποχρεούται να διατηρήσει τους τίτλους που αποκτήθηκαν από την εισφορά ενεργητικού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών (3) ετών, εκτός αν αποδείξει ότι η μεταβίβαση των τίτλων δεν έχει ως σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.⁽¹⁾

13. Η εισφέρουσα εταιρεία και η λήπτρια εταιρεία πρέπει αμφοτέρως να έχουν το ίδιο φορολογικό καθεστώς.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 52 Ν. 4172/2013

Εισφορές ενεργητικού έναντι μετοχών. - Το άρθρο 52 αφορά σε μεταβιβάσεις κλάδων δραστηριότητας έναντι έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας προς την εισφέρουσα εταιρεία. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ως εισφορά ενεργητικού θεωρείται κάθε πράξη με την οποία η εταιρεία χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε υφιστάμενη, ανεξάρτητα από το χρόνο λειτουργίας της, εταιρεία, ενώ με τις ίδιες διατάξεις καθορίζεται και η έννοια του κλάδου δραστηριότητας. Ως εισφορά ενεργητικού νοείται και η μετατροπή υποκαταστήματος σε θυγατρική εταιρεία. Η εισφορά του ενεργητικού δεν συνεπάγεται φορολόγηση της προκύπτουσας υπεραξίας (παράγραφος 3).

Με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5, και 6 του άρθρου 52 ρυθμίζονται θέματα που προκύπτουν λόγω της υπόψη μεταβίβασης, όπως διενέργεια αποσβέσεων από τη λήπτρια εταιρεία, η φορολογική μεταχείριση των αποθεματικών και προβλέψεων της εισφέρουσας εταιρείας από τη

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 52 του Ν. 4172/2013 που αναγράφεται με πλάγια μικρά στοιχεία αρχικά τροποποιήθηκε με την περίπτωση στ' της παραγράφου 6 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και στη συνέχεια καταργήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 32 του Ν. 4465/2017. Η κατάργηση ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 4.4.2017, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου.

λήπτρια καθώς και η φορολογική μεταχείριση της ζημίας της εισφέρουσας που σχετίζονται με τον εισφερόμενο κλάδο, αντίστοιχα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 52 καθορίζεται ο τρόπος αποτίμησης των τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου που λαμβάνει η εισφέρουσα τον κλάδο εταιρεία λόγω της εισφοράς αυτής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 52 διευκρινίζεται ότι το υπόψη άρθρο εφαρμόζεται μόνον εφόσον οι εισφέρουσες και οι λήπτριες εταιρείες έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 52 καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου ως προς την ύπαρξη ή μη φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα της εισφέρουσας ή της λήπτριας εταιρείας με την προϋπόθεση ότι σε περίπτωση που η εισφέρουσα είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της ΕΕ και η λήπτρια φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, τότε τα στοιχεία που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εκτός Ελλάδος, ενώ σε περίπτωση που η λήπτρια είναι κάτοικος άλλου κράτους μέλους της ΕΕ και η εισφέρουσα φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους μέλους της ΕΕ με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, τότε η μεταβίβαση συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας στην Ελλάδα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 52 καθορίζεται ότι το άρθρο αυτό έχει εφαρμογή όταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος εισφέρει την ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ μόνιμη εγκατάστασή της. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή η προκύπτουσα υπεραξία φορολογείται και από τον προκύπτοντα φόρο αφαιρείται ο φόρος που θα είχε επιβληθεί στο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η εισφερόμενη μόνιμη εγκατάσταση, αν δεν ίσχυαν οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 52 καθορίζεται η νομική μορφή των νομικών προσώπων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου, καθώς και το είδος του φόρου αυτών.

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 52 καθορίζονται ορισμένες προϋποθέσεις με σκοπό την αποφυγή καταστρατηγήσεως των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1057/ 7.4.2017.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 52 έως και 55 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 427)

ΑΡΘΡΟ 53

ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΤΙΤΛΩΝ⁽¹⁾

1. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται σε μέτοχο ή εταίρο που μέσω ανταλλαγής μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, αποκτά τίτλους μιας εταιρείας σε αντάλλαγμα τίτλων άλλης εταιρείας όπως ορίζεται στις επόμενες παραγράφους, εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό από τον μέτοχο ή εταίρο και πληρούνται οι προϋποθέσεις του παρόντος άρθρου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.⁽²⁾

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «ανταλλαγή τίτλων»⁽³⁾ θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μία εταιρεία (εφεξής: «η αποκτώσα εταιρεία») αποκτά τίτλους άλλης εταιρείας (εφεξής: «η αποκτώμενη εταιρεία») σε αντάλλαγμα για την έκδοση ή τη μεταβίβαση τίτλων αυτής προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι ύστερα από την ανταλλαγή μετοχών η αποκτώσα εταιρεία θα κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή το πενήντα τοις εκατό (50%) και ένα τίτλο⁽⁴⁾ τουλάχιστον της αξίας του κεφαλαίου⁽⁵⁾ της αποκτώμενης εταιρείας. Για το σκοπό αυτόν η εξαγορά που πραγματοποιείται από την αποκτώσα εταιρεία μέσω αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών νοείται ως ενιαία συναλλαγή υπό την προϋπόθεση ότι συντελείται εντός περιόδου έξι (6) μηνών.

3. Στην περίπτωση της ανταλλαγής τίτλων,⁽⁶⁾ όπως ορίζεται στην παράγραφο 2, 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 δέκα (10%) της ονομαστικής αξίας, ή, αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) της φορολογητέας αξίας τους.⁽⁷⁾

(1) Ο τίτλος «Ανταλλαγή τίτλων» του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Ο τίτλος που αντικαταστάθηκε ήταν: «Ανταλλαγή μετοχών».

(2) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Οι λέξεις «ανταλλαγή τίτλων» της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση γ της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «ανταλλαγή μετοχών».

(4) Οι λέξεις «και ένα τίτλο» της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση γ της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «και μία μετοχή».

(5) Η λέξη «κεφαλαίου» της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 τέθηκε σε αντικατάσταση των λέξεων «μετοχικού κεφαλαίου» με την περίπτωση γ της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(6) Οι λέξεις «ανταλλαγής τίτλων» της παραγράφου 3 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση δ της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «ανταλλαγής μετοχών».

(7) Οι λέξεις «της φορολογητέας αξίας τους» τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση ζ της παρ. 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από 31.12.2013, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις

4. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας δεν υπόκειται, κατά το χρόνο της ανταλλαγής τίτλων,⁽¹⁾ σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή.

5. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, 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.⁽²⁾⁽³⁾ Η αποκτώσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοραία τους αξία⁽⁴⁾ κατά το χρόνο της ανταλλαγής.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η αποκτώσα και η αποκτώμενη εταιρεία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και/ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και:

α) ο μέτοχος ή εταίρος⁽⁵⁾ είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, ή

β) ο μέτοχος ή εταίρος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και κατέχει τόσο τους αρχικούς τίτλους όσο και τους νέους τίτλους - μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.

7. Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου εμπíπτουν οι εταιρείες που:

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

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 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 οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

που αντικαταστάθηκαν ήταν: «της λογιστικής αξίας των τίτλων».

(1) Οι λέξεις «ανταλλαγής τίτλων» της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση δ της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «ανταλλαγής μετοχών».

(2) Η λέξη «μετοχών» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκε με την περίπτωση ε της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Οι λέξεις «φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή των τίτλων» της παραγράφου 5 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε αντικατάσταση των λέξεων «αξία από τη λογιστική αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή μετοχών» οι οποίες διαγράφηκαν με την περίπτωση η της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(4) Οι λέξεις «από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοραία τους αξία» του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση ε της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «από τον μέτοχο στην αγοραία τους τιμή».

(5) Οι λέξεις «μέτοχος ή εταίρος» των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 6 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε αντικατάσταση της λέξης «μέτοχος» με την περίπτωση στ της παραγράφου 7 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

8.⁽¹⁾ Η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να αποφευχθεί η καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου αυτού, δύναται να επιβάλει προϋποθέσεις για την εφαρμογή του.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν. 4172/2013

Ανταλλαγή μετοχών.- Το άρθρο 53 αποσαφηνίζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο όσον αφορά την εφαρμογή της Οδηγίας 2009/133 ΕΚ. Ειδικότερα, το εν λόγω άρθρο αφορά στην περίπτωση που ένας μέτοχος ή εταίρος μέσω ανταλλαγής μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, αποκτά τίτλους μίας εταιρείας σε αντάλλαγμα τίτλων άλλης εταιρείας. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 53 καθορίζεται η έννοια της ανταλλαγής μετοχών, ενώ με την παράγραφο 3 καθορίζονται οι προϋποθέσεις προκειμένου η αποκτώσα εταιρεία να προβαίνει σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων. Η ανταλλαγή μετοχών δεν συνεπάγεται φορολόγηση της προκύπτουσας υπεραξίας για τον μέτοχο ή εταίρο της αποκτώμενης εταιρείας με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί σε χρηματική καταβολή (παράγραφος 4). Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 και προκειμένου για τη μη ύπαρξη υπεραξίας, ο μέτοχος ή εταίρος αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν από την ανταλλαγή μετοχών.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 53 διευκρινίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν η αποκτώσα και η αποκτώμενη εταιρεία καθώς και ο μέτοχος ή εταίρος της αποκτώμενης εταιρείας, και περαιτέρω καθορίζεται η νομική μορφή των νομικών προσώπων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου, καθώς και το είδος του φόρου αυτών.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1057/ 7.4.2017.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 52 έως και 55 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 435)

(1) Η παράγραφος 8 του άρθρου 53 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 60 του Ν. 4438/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.11.2016, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου.

ΑΡΘΡΟ 54

ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΣΠΑΣΕΙΣ

1. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται σε συγχωνεύσεις και διασπάσεις, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 4, εφόσον επιλεγεί⁽¹⁾ από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες,⁽²⁾ και πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις ακόλουθες παραγράφους. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.⁽³⁾

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «συγχώνευση» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία:

α) μία ή περισσότερες εταιρείες (εφεξής: οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (εφεξής: η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου⁽⁴⁾ της λήπτριας εταιρείας,

β) δύο ή περισσότερες εταιρείες (εφεξής: οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε εταιρεία που συστήνουν (εφεξής: η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή τη μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου⁽⁵⁾ της λήπτριας εταιρείας.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «διάσπαση» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία:

α) μία εταιρεία (εφεξής: η «εισφέρουσα εταιρεία»), 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 (εφεξής: οι λήπτριες εταιρείες) με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της τίτλων του κεφαλαίου⁽⁵⁾ των ληπτριών εταιρειών,

β) μία εταιρεία (εφεξής: η «εισφέρουσα εταιρεία») μεταβιβάζει χωρίς να λυθεί έναν

(1) Η λέξη «επιλεγεί» της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η λέξη που αντικαταστάθηκε ήταν: «ζητηθεί».

(2) Οι λέξεις «ή εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό από μέτοχο ή εταίρο της εισφέρουσας εταιρείας» της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκαν με την περίπτωση α της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(4) Η λέξη «κεφαλαίου» των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκε σε αντικατάσταση των λέξεων «εταιρικού κεφαλαίου» με την περίπτωση β της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(5) Η λέξη «κεφαλαίου» της περίπτωσης α της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκε σε αντικατάσταση των λέξεων «εταιρικού κεφαλαίου» με την περίπτωση γ της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε μία ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (εφεξής: οι «λήπτριες εταιρείες»), 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⁽¹⁾ 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. 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⁽²⁾ των τίτλων.

5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται μόνον εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία ή εταιρείες και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και/ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε..

6. Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου εμπίπτουν οι εταιρείες που:

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

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 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 οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

7. Όπου στο παρόν άρθρο γίνεται αναφορά σε εισφέρουσα ή σε λήπτρια εταιρεία, αυτή ισχύει και για δύο ή περισσότερες εισφέρουσες ή λήπτριες εταιρείες.

8. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, 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⁽³⁾ αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους.⁽⁴⁾

(1) Οι λέξεις «ή τίτλων του κεφαλαίου» της περίπτωσης β της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση γ της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «ή τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου».

(2) Η φράση «της φορολογητέας αξίας» της παραγράφου 4 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκε σε αντικατάσταση της φράσης «της λογιστικής αξίας» με την παράγραφο 2 του άρθρου 60 του Ν. 4438/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.11.2016, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου.

(3) Η λέξη «αγοραίας» της παραγράφου 8 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση δ της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η λέξη που αντικαταστάθηκε ήταν: «πραγματικής».

(4) Οι λέξεις «της φορολογητέας αξίας τους» της παραγράφου 8 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση ι της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την

9. Η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.

10. 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.

11. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να 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.

12. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, αν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο κεφάλαιο⁽¹⁾ της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από το φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής.

13. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται⁽²⁾ 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,

β) εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος Ελλάδος, στο 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,

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., στο 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.

14. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται⁽³⁾ εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου

δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «της λογιστικής αξίας τους».

(1) Η λέξη «κεφάλαιο» της παραγράφου 12 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκε σε αντικατάσταση των λέξεων «εταιρικό κεφάλαιο» με την περίπτωση ε της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Η λέξη «εφαρμόζονται» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 13 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκε σε αντικατάσταση των λέξεων «μπορεί να εφαρμοστούν» με την περίπτωση στ της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Η λέξη «εφαρμόζονται» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 14 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκε σε αντικατάσταση των λέξεων «μπορεί να εφαρμοστούν» με την περίπτωση ζ της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

κράτους - μέλους της Ε.Ε., στο 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.

15. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της συγχώνευσης ή της διάσπασης, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή.

16. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, 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 από την συγχώνευση ή διάσπαση.⁽¹⁾

17. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται σε μέτοχο ή εταίρο ο οποίος,⁽²⁾ σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, ανταλλάσσει τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας με τίτλους της λήπτριας εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι:

α) ο μέτοχος ή εταίρος⁽³⁾ είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, ή

β)⁽⁴⁾ 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.

18.⁽⁵⁾ Η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να αποφευχθεί η καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου αυτού, δύναται να επιβάλει προϋποθέσεις για την εφαρμογή του.

(1) Οι λέξεις «φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν από την συγχώνευση ή διάσπαση» της παραγράφου 16 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση ια της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «αξία από τη λογιστική αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή μετοχών».

(2) Οι λέξεις «εφαρμόζονται σε μέτοχο ή εταίρο ο οποίος» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 17 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση θ της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «μπορεί να εφαρμοστούν σε μέτοχο ο οποίος».

(3) Οι λέξεις «μέτοχος ή εταίρος» της περίπτωσης α της παραγράφου 17 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε αντικατάσταση της λέξης «μέτοχος» με την περίπτωση θ της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(4) Η περίπτωση β της παραγράφου 17 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση θ της παραγράφου 8 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «β) ο μέτοχος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και διακρατεί τόσο τίτλους της εισφέρουσας όσο και αυτούς της λήπτριας εταιρείας μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα».

(5) Η παράγραφος 18 του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 60 του Ν. 4438/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.11.2016, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4172/2013

Συγχωνεύσεις και διασπάσεις.- Το άρθρο 54 επίσης αποσαφηνίζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο όσον αφορά την εφαρμογή της Οδηγίας 2009/133 ΕΚ. Ειδικότερα, το εν λόγω άρθρο αφορά σε συγχωνεύσεις και διασπάσεις. Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 καθορίζεται η έννοια της πράξης της συγχώνευσης και η έννοια της πράξης της διάσπασης, ενώ με την παράγραφο 4 καθορίζονται οι προϋποθέσεις προκειμένου η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες να προβαίνουν σε χρηματική καταβολή πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 54 διευκρινίζεται ότι το υπόψη άρθρο εφαρμόζεται μόνον εφόσον οι εισφέρουσες και οι λήπτριες εταιρείες έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54 καθορίζεται η νομική μορφή των νομικών προσώπων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου, καθώς και το είδος του φόρου αυτών.

Η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται φορολόγηση της προκύπτουσας υπεραξίας (παράγραφος 8).

Με τις διατάξεις των παραγράφων 9, 10, και 11 του άρθρου 54 ρυθμίζονται θέματα που προκύπτουν λόγω της υπόψη μεταβίβασης, όπως διενέργεια αποσβέσεων από τη λήπτρια, η φορολογική μεταχείριση των αποθεματικών και προβλέψεων της εισφέρουσας εταιρείας από τη λήπτρια καθώς και η φορολογική μεταχείριση της ζημίας της εισφέρουσας, αντίστοιχα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 54 διευκρινίζεται ότι η υπεραξία που δημιουργείται υπέρ της λήπτριας εταιρείας κατά τη συγχώνευση ή διάσπαση, η οποία οφείλεται στην ακύρωση της συμμετοχής της στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από το φόρο.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 54 διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του παρόντος άρθρου μπορούν να εφαρμοστούν κατά τη μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και περαιτέρω καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου ως προς την ύπαρξη ή μη φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα της εισφέρουσας ή της λήπτριας εταιρείας με την προϋπόθεση ότι σε περίπτωση που η εισφέρουσα είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της ΕΕ και η λήπτρια φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, τότε τα στοιχεία που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εκτός Ελλάδος, ενώ σε περίπτωση που η λήπτρια είναι κάτοικος άλλου κράτους μέλους της ΕΕ και η εισφέρουσα φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους μέλους της ΕΕ με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, τότε η μεταβίβαση συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας στην Ελλάδα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 54 καθορίζεται ότι το άρθρο αυτό έχει εφαρμογή όταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος εισφέρει τον ευρισκόμενο σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ κλάδο ο οποίος συνιστά μόνιμη εγκατάστασή της. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή η προκύπτουσα υπεραξία φορολογείται και από τον προκύπτοντα φόρο αφαιρείται ο φόρος που θα είχε επιβληθεί στο κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκεται η εισφερόμενη μόνιμη εγκατάσταση, αν δεν ίσχυαν οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 54 διευκρινίζεται ότι ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της συγχώνευσης ή της διάσπασης, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί σε χρηματική καταβολή από τη λήπτρια.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 54 και προκειμένου για την μη ύπαρξη υπεραξίας ο μέτοχος ή εταίρος αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή μετοχών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 54 διευκρινίζονται οι προϋποθέσεις που πρό-

πει να πληροί ο μέτοχος που ανταλλάσσει τίτλους της εισφέρουσας με αυτούς της λήπτριας εταιρείας.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1057/ 7.4.2017.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 52 έως και 55 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 445)

ΑΡΘΡΟ 55

ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΗΣ ΕΔΡΑΣ ΜΙΑΣ SE Η ΜΙΑΣ SCE

1. Η μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μία ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE) σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (Ε.Ε.Κ L 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (Ε.Ε.Κ L 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 πάσουν 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. 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.

3. 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.

4. 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 παρόντος.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 4438/2016, Άρθρο 61 (Κίνητρα για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων με το Ν. 4172/2013).

Για μετασχηματισμούς κατά τα άρθρα 52 έως 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.

Οι διατάξεις του παρόντος ισχύουν για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία αρχίζει μετά τη δημοσίευση του παρόντος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 55 Ν. 4172/2013

Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE.- Με το άρθρο 55 η ελληνική νομοθεσία ευθυγραμμίζεται πλήρως με διατάξεις κανονισμών της ΕΕ όσον αφορά τη μεταφορά της καταστατικής έδρας, της ευρωπαϊκής εταιρίας και της ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 ρυθμίζονται θέματα φορολογικής μεταχείρισης της υπεραξίας που προκύπτουν κατά τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3, και 4 του άρθρου 55 ρυθμίζονται θέματα που προκύπτουν λόγω της υπόψη μεταφοράς, όπως διενέργεια αποσβέσεων από τη μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται, η φορολογική μεταχείριση των αποθεματικών και προβλέψεων που σχηματίστηκαν πριν τη μεταφορά της καταστατικής έδρας, καθώς και η φορολογική μεταχείριση της ζημίας των SE ή SCE, αντίστοιχα.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1198/23.12.2016.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4438/2016 (Α' 220/28.11.2016) σχετικά με τα φορολογικά κίνητρα των μετασχηματισμών εταιριών που προβλέπονται από τα άρθρα 52 έως και 55 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 583)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1057/6.4.2017.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 52 έως και 55 του ν. 4172/2013 (μεταφορά της καταστατικής έδρας).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 450)

ΑΡΘΡΟ 56

ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΥΕΡΓΕΤΗΜΑΤΩΝ

Τα ευεργετήματα που προβλέπονται στα άρθρα 52, 53, 54 και 55 αίρονται ολικά ή μερικά, όταν κάποια από τις πράξεις που αναφέρονται στα άρθρα αυτά έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η πράξη δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 56 Ν. 4172/2013

Μη εφαρμογή ευεργετημάτων.- Με τις διατάξεις του άρθρου 56 εισάγεται ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας για την άρση των ευεργετημάτων των άρθρων 52, 53, 54 και 55.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2167/13.9.2019.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 452)

ΑΡΘΡΟ 57

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ

Το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 57 Ν. 4172/2013

Εκκαθάριση.- Με το άρθρο 57 ρυθμίζεται ο τρόπος φορολόγησης του προϊόντος εκκαθάρισης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, το οποίο για τους σκοπούς του παρόντος Κώδικα θεωρείται διανομή κέρδους.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1059/18.3.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57 του Ν. 4172/2013 (Εκκαθάριση).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 585)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

ΑΡΘΡΟ 58

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

1.⁽¹⁾ α) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων που εμπίπτουν στην περ. β' της παρούσας παραγράφου, καθώς και οι υπόχρεοι των περ. β', γ', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) για τα εισοδήματα των φορολογικών ετών 2019 και 2020. Για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και εφεξής ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου μειώνεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

β) Τα πιστωτικά ιδρύματα της περ. 1 της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4261/2014, εφόσον έχουν ενταχθεί και για τα φορολογικά έτη που υπάγονται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 27Α, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).

2.⁽²⁾ Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί του ν.4384/2016 και οι νομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ως Ομάδες και Οργανώσεις παραγωγών του άρθρου 27 του Κανονισμού (Ε.Ε.) 1305/2013 και περιλαμβάνονται στο τηρούμενο Μητρώο Οργανώσεων Παραγωγών και Ομάδων (ΜΟΠΟ) δυνάμει του άρθρου 7 παράγραφος 1 της υπ' αριθμ. 397/18235/2017 απόφασης (Β' 601) φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

3. Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε.

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 κατ' αρχάς αντικαταστάθηκε με το άρθρο 23 του ν. 4579/2018 (ισχύς από 3.12.2018), στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν. 4646/2019 (ισχύς από 12.12.2019), για να αντικατασταθεί τελικά με το άρθρο 120 του ν. 4799/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 18.5.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 136 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «1. α) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων που εμπίπτουν στην περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου, καθώς και οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', γ', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019 και εφεξής.

β) Τα πιστωτικά ιδρύματα της περίπτωσης 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4261/2014, εφόσον έχουν ενταχθεί και για τα φορολογικά έτη που υπάγονται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 27Α, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).»

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 20 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «2. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).»

4.⁽¹⁾ Για τους φορολογούμενους των περιπτώσεων α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45 οι συντελεστές της παραγράφου 1 μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) για τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2015.

5.⁽²⁾ Τα κέρδη των επιχειρήσεων των περιπτώσεων α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45, εφόσον αυτές εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε.» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 3468/2006 (Α' 8), απαλλάσσονται του φόρου. Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κώδικα κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους αντίστοιχα.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν. 4172/2013

Φορολογικός συντελεστής. - Με την παράγραφο 1 του άρθρου 58 ορίζεται ο φορολογικός συντελεστής που επιβάλλεται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα στα νομικά πρόσωπα ή στις νομικές οντότητες του άρθρου 45.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ο φορολογικός συντελεστής που επιβάλλεται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των αγροτικών συνεταιρισμών και των ομάδων παραγωγών.

Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου προβλέπεται η διαδικασία πίστωσης του φόρου που παρακρατήθηκε στις πληρωμές του άρθρου 62 έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 4649/2019

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 1 με την οποία τροποποιείται η παράγραφος 1 περίπτωση ε του άρθρου 58 ΚΦΕ, επιδιώκεται η ελάφρυνση των φορολογικών βαρών των νομικών προσώπων για τα φορολογικά εισοδήματα του έτους 2019 από 28% σε 24%, καθιστώντας την Ελλάδα ελκυστικότερο επενδυτικό προορισμό. Είναι προφανές, ότι, ο συντελεστής της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων θα μειωθεί περαιτέρω στα επόμενα έτη, προκειμένου η ελληνική οικονομία να ανακτήσει την ανταγωνιστικότητά της στο ευρωπαϊκό και διεθνές οικονομικό περιβάλλον.

Επιπλέον, με τη ρύθμιση της παραγράφου 2 επιδιώκεται να δοθεί ελάφρυνση από τα φορολογικά

(1) Η παράγραφος 4 του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 9 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 5 του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 9 του άρθρου 23 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

βάρη και δυνατότητα ανάπτυξης για τον πρωτογενή τομέα της ελληνικής οικονομίας, με τη σύσταση νέων αγροτικών σχημάτων.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 120 Ν. 4799/2021

Με την προτεινόμενη διάταξη, με την οποία τροποποιείται η περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4172/2013, μειώνεται ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων από 24% σε 22%, για τα εισοδήματα φορολογικού έτους 2021 και εφεξής.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη ρύθμιση θεσπίζεται προοδευτικός συντελεστής φορολογίας (26% και 33%) για τους υπόχρεους των περιπτώσεων β, δ, ε και στ του άρθρου 45 του Νσχ (προσωπικές εταιρείες, συνεταιρισμοί, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινοπραξίες) εφόσον τηρούν απλογραφικά βιβλία. Αντιθέτως, αν τα ανωτέρω πρόσωπα τηρούν διπλογραφικά βιβλία, θεσπίζεται αναλογικός συντελεστής (26%) φορολογίας των κερδών τους και, περαιτέρω, επιβάλλεται παρακρατούμενος φόρος στα διανεμόμενα κέρδη με συντελεστή 10%.

Όπως έχει επισημανθεί και στην Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του ν. 4110/2013, η διαφοροποίηση του συντελεστή φορολογίας τόσο των ιδίων των νομικών προσώπων, όσο και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά, με αποκλειστικό κριτήριο την κατηγορία των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων (η οποία, ως προς τους υπόχρεους των περιπτώσεων β, δ, ε και στ του άρθρου 45, συναρτάται προς το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους), ενδεχομένως δεν συνιστά γενικό και αντικειμενικό κριτήριο το οποίο, υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ισότητας, επιτρέπει την εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε νομικά πρόσωπα τα οποία λειτουργούν υπό τον ίδιο εταιρικό τύπο, για τον προσδιορισμό των εσόδων και των κερδών τους, λαμβανομένου, περαιτέρω, υπόψη ότι, κατά το άρθρο 4 παρ. 6 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, οι ανωτέρω υπόχρεοι δικαιούνται, κατά διακριτική ευχέρεια, να τηρούν διπλογραφικά βιβλία, ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1059/18.3.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 (Φορολογικός συντελεστής).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 589)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1159/17.7.2015.- Αυξήσεις φορολογικών συντελεστών. Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 591)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1097106/24.6.2016.- Καταχώριση στο έντυπο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Ν) των εισπραττόμενων μερισμάτων από εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν.2778/1999.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 591)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1228/14.12.2018.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.

4579/2018 (ΦΕΚ Α' 201) (σταδιακή μείωση φορολογική συντελεστή κερδών).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 591)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2046/21.3.2019.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4172/21013, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 23 του ν. 4579/2018 (χρόνος εφαρμογής μειωμένου φορολογικού συντελεστή).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 591)

ΕΓΚ.ΑΑΔΕ Ε. 2075/9.4.2021.- Εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4172/2013 στην περίπτωση διάσπασης πιστωτικού ιδρύματος με απόσχιση του κλάδου τραπεζικής δραστηριότητας και σύσταση νέας εταιρείας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 και της παρ. 3 του άρθρου 57 του ν. 4601/2019.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 459)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2125/15.6.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 110, 112, 113, 114, 118, 119, 120, 121 και 122 του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78/18.05.2021).

.... 7. Άρθρο 120 «Μείωση του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων - Τροποποίηση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε.»

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 462)

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄
ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ
ΑΡΘΡΟ 59
ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ

1. Τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή:

α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους,⁽¹⁾

β) κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα,

γ) ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους.

2. Το πρόσωπο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, φέρει την ευθύνη παρακράτησης φόρου και απόδοσής του στο κράτος.

Κατ' εξαίρεση, τα πρόσωπα που παρέχουν πάσης φύσεως μισθωτή εργασία στην Ιερά Κοινότητα, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους και τα εξαρτήματα αυτών, υποχρεούνται τα ίδια στην απόδοση του οφειλόμενου φόρου, απαλλασσομένων των ανωτέρω νομικών οντοτήτων από την υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης του φόρου.⁽²⁾

Εάν δεν διενεργείται παρακράτηση, ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλλει το φόρο που δεν παρακρατήθηκε, καθώς και τυχόν πρόστιμα και ποινές που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία.

3. Εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο δεν υπόκειται σε παρακράτηση.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1049/11.2.2014.- Καθορισμός του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011.

(1) Οι λέξεις «ή υπαλλήλους τους» της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013 που αναγράφεται με μικρά πλάγια στοιχεία αρχικά προστέθηκε με την περίπτ. α΄ της παρ. 4 του άρθρου 22 του Ν. 4283/2014 (ισχύς από 10.9.2014) και στη συνέχεια καταργήθηκε με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 99 του Ν. 4446/2016. Η κατάργηση ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση δ΄ της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου.

Έχοντας υπόψη:

6. Τις διατάξεις του άρθρου 59 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) και όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή του με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α).

7. Τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) και όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 και της παραγράφου 12 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α) περί διενέργειας παρακράτησης φόρου επί του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

8. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 61, της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 62 και της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ίδιου νόμου.

9. Τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α) περί επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν. 4024/2011 (ΦΕΚ Α 226).

10. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 και της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α).

11. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 31 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του ίδιου νόμου.

12. Την ανάγκη έγκαιρης ενημέρωσης των υπόχρεων παρακράτησης του φόρου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011.

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011

1. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167) που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 καθώς και οι υπόχρεοι του άρθρου 62 που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 64, αποδίδουν τον παρακρατηθέντα φόρο με προσωρινές δηλώσεις ως ακολούθως:

Οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές προσωρινές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου, φορολογικού έτους 2014 υποβάλλονται και ο φόρος αποδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

Ειδικότερα, για την απόδοση του φόρου που πρέπει να παρακρατείται από τις κάθε είδους αμοιβές των αξιωματικών των εμπορικών πλοίων ευθύνονται αλληλέγγυα και αδιαίρετα, βάσει του τίτλου που έχει αποκτηθεί έστω για έναν από τους υποχρέους, ο οποίος ισχύει και ως προς τους άλλους υποχρέους για τη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την είσπραξη του φόρου:

α) Όλοι οι κατά καιρούς πλοιοκτήτες, για το φόρο που οφειλέτες πριν από τη χρονολογία μεταβίβασης από αυτούς της κυριότητας του πλοίου, ως και διάδοχοί τους.

β) Οι εφοπλιστές, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν την εκμετάλλευση πλοίου.

γ) Σε περίπτωση συμπλοιοκτησίας, κάθε συμπλοιοκτήτης ανάλογα με το ποσοστό της εξ αδιαίρετου συγκυριότητάς του επί του πλοίου και οι διαχειριστές, για το χρονικό διάστημα που είχαν τη διαχείριση του πλοίου, για ολόκληρο το ποσό του φόρου.

δ) Οι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά οι εκπρόσωποι των κάθε είδους εταιριών ή επιχειρήσεων, οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, ο καθένας χωριστά για ολόκληρο το ποσό του

φόρου.

Για τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ως εκπρόσωποι των πλοιοκτητών θεωρούνται και οι πράκτορες ή πληρεξούσιοι τους στην Ελλάδα, οι οποίοι έχουν ευθύνη για τις υποχρεώσεις που αφορούν το φόρο μισθωτών υπηρεσιών, τις οποίες έχουν τα πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν, μόνον εφόσον έχουν αναλάβει την προσωπική ευθύνη για τις υποχρεώσεις αυτές και τούτο αποδεικνύεται από σχετικό έγγραφο.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν. 27/1975 εφαρμόζονται αναλόγως και για την απόδοση και καταβολή του φόρου καθώς και για το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού.

Ειδικότερα, η δήλωση απόδοσης του φόρου που παρακρατείται για τις κάθε είδους αμοιβές των αξιωματικών και για το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού, από τους υπόχρεους των περιπτώσεων α), β), γ) και δ) της παραγράφου αυτής υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου και καταχωρείται το ποσό του φόρου στον ΚΑΕ 113 με είδος φόρου 1156 και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στον ΚΑΕ 891, εκδίδεται η ταυτότητα οφειλής και ο φόρος αποδίδεται μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων.

2. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την με αριθμό Πολ. 1178/7.12.2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ/ΤΑ (ΦΕΚ Β/9.12.10) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες.

3. Οι διαχειριστές πάγιας προκαταβολής, οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων του δημοσίου γενικά και οι διαχειριστές χρηματικού που παρακρατούν φόρο στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και δεν δύναται να αποδώσουν τον παρακρατηθέντα φόρο μέσω του κεντρικού τους φορέα υποβάλλουν προσωρινή δήλωση στην Δ.Ο.Υ. της περιφέρειάς τους από όπου εκδίδεται η ταυτότητα οφειλής και ο φόρος αποδίδεται μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων. Όσοι από τους ανωτέρω υπόχρεους δύναται να αποδίδουν τον φόρο μέσω του κεντρικού τους φορέα, η υποβολή της προσωρινής δήλωσης γίνεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

4. Η υποβολή της προσωρινής δήλωσης απόδοσης φόρου που παρακρατείται από μισθωτή εργασία και συντάξεις και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 μπορεί να πραγματοποιείται από 20.2.2014.

5. Εργοδότες υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία σε εργαζόμενους ή υπαλλήλους τους, έχουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης αυτής ακόμα και στην περίπτωση που δεν προκύπτει φόρος για απόδοση. Ειδικά στην περίπτωση που οι υπόχρεοι εργοδότες παύουν να απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση και να συμπληρώνουν την ειδική ένδειξη που αναγράφεται επί του εντύπου, προκειμένου να μην εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

6. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης, αυτή υποβάλλεται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με συνημμένο το εκτυπωμένο αποδεικτικό στοιχείο της μη δυνατότητας υποβολής της.

Άρθρο 2

Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011

1. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί τον φόρο και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 που παρακρατήθηκαν.

2. Ο τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, έχει ως το συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο δύναται και να εκτυπώνεται.

Άρθρο 3**Έκδοση ταυτότητας οφειλής**

1. Το σύστημα μετά την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης παράγει την «Ταυτότητα Οφειλής», στοιχείο απαραίτητο για την απόδοση του φόρου μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.

2. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 6 του άρθρου 1 της παρούσας, αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης του παρακρατηθέντος φόρου, αποτελεί η υποβληθείσα δήλωση σφραγισμένη από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. παραλαβής, με σχετική επισημείωση για την ολοκλήρωση της διαδικασίας οφειλής του φόρου.

Άρθρο 4**Προθεσμία υποβολής και απόδοσης του φόρου**

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 και της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167) υποχρεούνται να υποβάλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκειμένου σε παρακράτηση εισοδήματος ή της υποκειμένης σε παρακράτηση πληρωμής του ασφαλίσιματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α67).

Άρθρο 5**Έλεγχος - Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.**

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά αμέσως μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων απόδοσης του φόρου που παρακρατείται, ανά υπόχρεο, στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 με ταυτόχρονη καταχώρηση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Taxis.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει την δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των προσωρινών δηλώσεων.

Άρθρο 6**Ισχύς της απόφασης**

Η παρούσα απόφαση ισχύει από το φορολογικό έτος 2014 για εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που κτώνται από 1.1.2014 και μετά.

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1104/9.4.2014.- Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 από τους υπόχρεους.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') και όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 και της παραγράφου 12 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') και της περίπτωσης 13 της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85) περί διενέργειας παρακράτησης φόρου επί του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

2. Τις διατάξεις των άρθρων 12, 13, 14, 15, 16 και 59 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους, με τις διατάξεις του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') και Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85).

3. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 61, της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ίδιου Νόμου.

4. Τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α') περί επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν. 4024/2011 (ΦΕΚ Α' 226).

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και συντάξεις

Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία και συντάξεις, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του ίδιου νόμου, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου ως ακολούθως:

α) Στους αμειβόμενους με μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις συμπεριλαμβανομένων και των εφάπαξ παροχών που συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, στις συντάξεις ή άλλες παροχές παρόμοιας φύσης, που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας, με βάση την κλίμακα του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ίδιου νόμου μετά από προηγούμενη αναγωγή του μηνιαίου εισοδήματος σε ετήσιο, ως ακολούθως:

Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας προσδιορίζουν, το μηνιαίο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου αφαιρώντας από το ακαθάριστο ποσό του μισθού ή της σύνταξης ή της οποιασδήποτε καταβαλλόμενης παροχής μόνο τα ποσά των νόμιμων κρατήσεων για υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, που για την καταβολή τους βαρύνεται ο μισθωτός ή ο συνταξιούχος.

Στην έννοια του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνονται οι αποδοχές που συνεντέλλονται (δηλαδή συνεκκαθαρίζονται) μαζί, σε μία μισθοδοτική κατάσταση.

Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας κάθε μήνα διενεργούν αναγωγή του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος με βάση τις πραγματικές καταβαλλόμενες αποδοχές προκειμένου να προσδιορισθεί το συνολικό ετήσιο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου.

Ο υπολογισμός του συνολικού ετήσιου καθαρού εισοδήματος γίνεται με πολλαπλασιασμό των καθαρών μηνιαίων αποδοχών επί 12 ή επί 14 όταν καταβάλλονται δώρα Χριστουγέννων, Πάσχα και επίδομα αδειάς τα οποία αθροιστικά λαμβανόμενα ισοδυναμούν με δύο μισθούς.

Το ποσό του φόρου που αναλογεί βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 15 και των μειώσεων φόρου του άρθρου 16 μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% και το υπόλοιπο αποτελεί το φόρο που πρέπει να παρακρατείται σε ετήσια βάση. Το ένα δέκατο τέταρτο (1/14) ή το ένα δωδέκατο (1/12) του ποσού αυτού (ανάλογα με το αν καταβάλλονται ή όχι δώρα Χριστουγέννων, Πάσχα και επίδομα αδειάς), αποτελεί το φόρο που παρακρατείται κάθε μήνα από τον υπόχρεο εργοδότη, κατά την καταβολή των μισθών ή των συντάξεων.

Η παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης εφαρμόζεται στο μηνιαίο καθαρό εισόδημα και υπολογίζεται με συντελεστή που αντιστοιχεί στο ετήσιο καθαρό εισόδημα όπως αυτό προκύπτει μετά την προηγούμενη αναγωγή των μηνιαίων αποδοχών σε ετήσιες, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

β) Στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία του εμπορικού ναυτικού με τους συντελεστές της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του αυτού νόμου. Στα εισοδήματα αυτής της περίπτωσης επίσης διενεργείται παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Ο φόρος που παρακρατείται μειώνεται κατά ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1,5) κατά την παρακράτησή του.

γ) Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, ή καθυστερημένα με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο φορολογητέο εισόδημα. Στα εισοδήματα αυτής της περίπτωσης δεν διενεργείται παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

δ) Στις ανεισπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο φορολογητέο εισόδημα. Στα εισοδήματα αυτής της περίπτωσης δεν διενεργείται παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Άρθρο 2

Παρακράτηση φόρου κατά την πληρωμή κάθε εφάπαξ αποζημίωσης που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης

Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) που καταβάλουν κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα αυτής της παραγράφου αυτού του άρθρου και νόμου με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων.

Άρθρο 3

Παρακράτηση φόρου στο ασφαλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης

Οι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου του άρθρου 61 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) που προβαίνουν σε πληρωμές ασφαλισματος με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ίδιου νόμου σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 αυτού του νόμου και της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, ως ακολούθως:

α) Στο καθαρό ποσό του ασφαλισματος που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

β) Στο καθαρό ποσό του ασφαλισματος που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ, με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ποσά που υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων.

Άρθρο 4

Ισχύς της απόφασης

Η παρούσα απόφαση ισχύει από το φορολογικό έτος 2014 για εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται από 1.1.2014 και μετά.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1217/2.10.2014.- Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1049/11.2.2014 (ΦΕΚ 429/Β) αναφορικά με τον καθορισμό του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 185/2009 (ΦΕΚ 213 Α) περί ανασύστασης του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους, αντίστοιχα, με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α).

3. Τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α).

4. Τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) και όπως αυτό ισχύει μετά την προσθήκη σε αυτό της νέας παραγράφου 5, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α).

5. Τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α).

6. Τις διατάξεις του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) και όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίηση του με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α).

7. Τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) και όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 και της παραγράφου 12 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α) περί διενέργειας παρακράτησης φόρου επί του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

8. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 61, της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 62 και της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ίδιου νόμου.

.....
Αποφασίζουμε

Η παράγραφος 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1049/ 11.2.2014 (ΦΕΚ 429 Β) απόφασης ΓΓΔΕ αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167) που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 καθώς και οι υπόχρεοι του άρθρου 62 που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 64, αποδίδουν τον παρακρατηθέντα φόρο με προσωρινές δηλώσεις ως ακολούθως:

Οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές προσωρινές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου, φορολογικού έτους 2014 υποβάλλονται και ο φόρος αποδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

Ειδικότερα, η δήλωση απόδοσης του φόρου που παρακρατείται για τις κάθε είδους αμοιβές των αξιωματικών και για το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού, από τους υπόχρεους υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου και καταχωρείται το ποσό του φόρου στον ΚΑΕ 113 με είδος φόρου 1156 και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στον ΚΑΕ 891, εκδίδεται η ταυτότητα οφειλής και ο φόρος αποδίδεται μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Β/2698/ 9.10.2014).

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α.1125/29.5.2020.- Απόδοση των τελών χαρτοσήμου που οφείλονται από υπόχρεους σε παρακράτηση των άρθρων 59 και 61 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 15 του ν. 2246/1952 (Α'282).
2. Τις διατάξεις των άρθρων 59, 60, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013 (Α'167).
3. Τις διατάξεις του π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α'239).

.....
Αποφασίζουμε

1. Σε περίπτωση που επί εισοδημάτων, τα οποία αναφέρονται στα παραρτήματα των υπ' αρ. 1099/2019, 1100/2019 και 1101/2019 αποφάσεων του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, αυτά αποδίδονται στο Δημόσιο από τους υπόχρεους σε παρακράτηση των άρθρων 59 και 61 του ν. 4172/2013, κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται και ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος, ανεξάρτητα από το ποιον βαρύνει η δαπάνη του τέλους χαρτοσήμου.

Στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει επί των προαναφερθεισών κατηγοριών εισοδημάτων φόρος προς παρακράτηση, τα τέλη χαρτοσήμου αποδίδονται κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που θα αποδίδονταν ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος.

2. Σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις που υπάρχει υποχρέωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου, τα τέλη χαρτοσήμου εξακολουθούν να αποδίδονται στο Δημόσιο κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδονταν προ της εκδόσεως της παρούσης.

3. Η παρούσα απόφαση ισχύει για φορολογικές υποχρεώσεις καταβολής τελών χαρτοσήμου που γεννώνται για τα ως άνω εισοδήματα μετά την 1/7/2020.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 2434 Β/19.6.2020)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 59 Ν. 4172/2013

Φορολόγηση στην πηγή.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59 ορίζονται τα πρόσωπα που υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι το πρόσωπο που καταβάλλει εισόδημα από μισθωτή εργασία φέρει και την ευθύνη παρακράτησης και απόδοσής του στο κράτος. Εάν δεν διενεργηθεί η προβλεπόμενη παρακράτηση τότε ο υπόχρεος θα καταβάλλει τον μη παρακρατηθέν φόρο μαζί με τα τυχόν προβλεπόμενα πρόστιμα και ποινές.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι απαλλασσόμενο από το φόρο εισόδημα δεν υπόκειται σε παρακράτηση.

ΑΡΘΡΟ 60

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

1. Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος, των ημερομισθίων⁽¹⁾ και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο.

2.⁽²⁾ Με την επιφύλαξη της παρ. 1, το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία του εμπορικού ναυτικού, οι κυβερνήτες, οι συγκυβερνήτες και οι μηχανικοί αεροσκαφών αεροπορικών εταιρειών με φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς και τα μέλη των Ανεξάρτητων Επιτροπών Προσφυγών του άρθρου 5 του ν. 4375/2016 υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τους συντελεστές της παρ. 2 του άρθρου 15.

.....⁽³⁾

3.⁽⁴⁾ Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος αναγωγής του μηνιαίου εισοδήματος της παραγράφου 1 σε ετήσιο, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

4. Στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12,⁽⁵⁾ καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές⁽⁶⁾ διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.

Ειδικά, στις καθαρές αμοιβές που καταβάλλονται σε αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, καθώς και σε ξεναγούς που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/1985,

(1) Οι λέξεις « των ημερομισθίων » της παραγράφου 1 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 13α της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4690/2020 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 30.5.2020, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, 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 συντελεστές της παραγράφου 2 του άρθρου 15.»

(3) Η παράγραφος 3 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 69 του Ν. 4472/2017. Η κατάργηση ισχύει για παρακρατήσεις σε εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2018 και εφεξής, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που καταργήθηκε είχε ως εξής: «3. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου μειώνεται κατά ποσοστό ενάμισο τοις εκατό (1,5%) κατά την παρακράτησή του.»

(4) Οι παράγραφοι 3, 4, 5, 6 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αναριθμήθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 69 του Ν. 4472/2017. Προηγουμένως αποτελούσαν τις παραγράφους 4, 5, 6, 7.

(5) Οι λέξεις « το άρθρο 12 » της παραγράφου 4 (πρώην 5) του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: « την παράγραφο 4 του άρθρου 8 ».

(6) Οι λέξεις « καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές » της παραγράφου 4 (πρώην 5) του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 13γ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).⁽¹⁾

Εξαιρητικά, στα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους δικαιούχους του εφάπαξ χρηματικού ποσού των άρθρων 10 έως και 15 του ν. 4575/2018 (Α' 192), μετά την παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α.^{(2) (3)}

4.α.⁽⁴⁾ Για τα ποσά τα οποία εισπράττουν οι αμειβόμενοι αθλητές και οι προπονητές⁽⁵⁾ εφάπαξ ή τμηματικά για την υπογραφή του συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση ή λύση του συμβολαίου συνεργασίας τους, από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβομένων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, καθώς και οι εκπαιδευτές των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις Ομοσπονδίες, ο συντελεστής παρακράτησης ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%), εφόσον τα ποσά που εισπράττονται υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ εντός του οικείου φορολογικού έτους. Στην περίπτωση που το εισόδημα καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, ο φόρος υπολογίζεται μετά την αναγωγή του ποσού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

5. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.⁽⁶⁾

6.⁽⁷⁾ Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που καταβάλλουν η Ιερά Κοινότητα, οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους και τα εξαρτήματα αυτών.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 60 Ν. 4172/2013

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.6.2018, σύμφωνα με το άρθρο 131 του ίδιου νόμου.

(2) Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 86 του ν. 4582/2018 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 11.12.2018, σύμφωνα με το άρθρο 97 του ίδιου νόμου.

(3) Το κόμμα (,) και η φράση «συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α» μετά τη φράση «για τα εισοδήματα αυτά» του τελευταίου εδαφίου του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013, προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 52 του ν. 4607/2019 και ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την έναρξη ισχύος των άρθρων 10 έως και 15 του ν. 4575/2018, ήτοι από 14.11.2018, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του ν. 4607/2019.

(4) Η παράγραφος 4α του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 76 του ν. 4646/2019 (και εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου.

(5) Οι λέξεις «και οι προπονητές», «καθώς και οι εκπαιδευτές των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις Ομοσπονδίες», «είκοσι δύο τοις εκατό» και «σαράντα χιλιάδες» της παραγράφου 4α του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 4714/2020 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου.

(6) Η παράγραφος 5 (πρώην 6) του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(7) Η παράγραφος 6 (πρώην 7) του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 99 του Ν. 4446/2016 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου.

Φορολογικός συντελεστής.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 60 ορίζεται η παρακράτηση φόρου στο μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζονται οι συντελεστές παρακράτησης φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετεί σε πλοία του εμπορικού ναυτικού.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται κατά 1,5 % κατά την παρακράτησή του.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού παρέχεται η εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών να καθορίζει με απόφασή του τον τρόπο αναγωγής του μηνιαίου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε ετήσιο καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 76 Ν. 4646/2019

Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζεται η αυτοτελής φορολόγηση των ποσών, που καταβάλλονται από αθλητικές ανώνυμες εταιρείες σε αθλητές (όπως ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές κ.ά.) για την υπογραφή συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση ή λύση συμβολαίου συνεργασίας, εφόσον τα ποσά αυτά υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες ευρώ (40.000 €). Η αυτοτελής φορολόγηση επιτρέπεται μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) από 1.1.2014, μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που δικαιολογούνται εξαιτίας συγκεκριμένων περιστάσεων. Στην περίπτωση των αμειβόμενων αθλητών με συμβόλαια διαπιστώθηκαν σημαντικά διαχειριστικά προβλήματα στις αθλητικές εταιρείες και σωματεία, ιδίως στις περιπτώσεις πρόωρης διακοπής των οικείων συμβολαίων, ενώ από τα υφιστάμενα στοιχεία της Φορολογικής Διοίκησης προκύπτει ότι οι αποδοθέντες φόροι ήταν μικρότεροι για τον ίδιο όγκο συμβολαίων. Η θεσμοθέτηση του συστήματος της αυτοτελούς φορολόγησης για τις αμοιβές αυτές εκτιμάται ότι θα συμβάλλει στη δήλωση του συνόλου των σχετικών ποσών από τους φορολογούμενους. Η διάταξη καταλαμβάνει πληρωμές άνω των 40.000 ευρώ που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 ανεξαρτήτως του χρόνου σύναψης, ανανέωσης ή λύσης του συμβολαίου. Επισημαίνεται ότι για τις αμοιβές που είναι μικρότερες των 40.000 ευρώ είναι ευνοϊκότερη η υπαγωγή στους φορολογικούς συντελεστές που θα ισχύσουν από 1.1.2020 και είναι 9%, 22%, 28% και 36% αντίστοιχα με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1, δεδομένης της εφαρμογής και των μειώσεων φόρου. Ο φόρος που προκύπτει με την αυτοτελή φορολόγηση για τα ποσά που υπερβαίνουν τις 40.000 ευρώ παρακρατείται κατά την πληρωμή και δεν συμψηφίζεται με άλλους φόρους. Η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 60 του ν.4172/2013. Στην περίπτωση που το εισόδημα καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, ο φόρος υπολογίζεται μετά την αναγωγή του ποσού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 Ν. 4690/2020

Με τις προτεινόμενες διατάξεις ορίζεται φορολογικός συντελεστής 15% επί της μηνιαίας αποζημίωσης που λαμβάνουν οι κυβερνήτες αεροσκαφών αεροπορικών εταιρειών με έδρα στην Ελλάδα, που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας για τη μηνιαία αποζημίωση που λαμβάνουν και η οποία φορολογείται με φορολογικό συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης. Εξομοιώνεται με τον τρόπο αυτό η φορολογική τους μεταχείριση με αυτήν των αξιωματικών του Εμπορικού Ναυτικού και των πληρωμάτων των πλοίων.

Επιπλέον, με τις προτεινόμενες διατάξεις ορίζεται φορολογικός συντελεστής 15% επί της μηνιαίας αποζημίωσης που λαμβάνουν τα μέλη των Ανεξάρτητων Επιτροπών Προσφυγών του άρθρου 5 ν. 4375/2016, με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης αναδρομικά από τη συγκρότηση των εν λόγω επιτροπών, ήτοι από το 2016. Η ευνοϊκή αυτή φορολόγηση κρίνεται αναγκαία λαμβάνοντας υπόψη τη θητεία των μελών των Επιτροπών που είναι τριετής σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4375/2016, και σταθμίζοντας τη σπουδαιότητα του επιτελούμενου έργου από αυτές, τις ειδικές συνθήκες εκτελέσεως των καθηκόντων των μελών τους, καθώς και την ανάγκη ταχύτατης διεκπεραίωσης των ανατιθεμένων υποθέσεων, με δεδομένη την έξαρση του προσφυγικού - μεταναστευτικού ζητήματος από το 2015 και μετά. Περαιτέρω, λαμβάνεται υπόψη ότι η άσκηση των παραπάνω σημαντικών πρόσθετων καθηκόντων των δικαστικών λειτουργών [βλ. άρθρο 5 παρ. 2 του ίδιου ανωτέρω νόμου], δεν εντάσσεται στην κύρια απασχόλησή τους.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1072/31.3.2015.- Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 605)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1084/8.4.2015.- Παρακράτηση φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος που υπηρετούν σε εμπορικά πλοία.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 614)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1064/2016.- Παρακράτηση φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις μετά την ψήφιση του ν.4387/2016 (ΦΕΚ Α85/12.5.2016) και του ν.4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις».

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 616)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1227/14.12.2018.- Φορολογική μεταχείριση εισφορών υπέρ Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 618)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1242/28.12.2018.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 86 του ν. 4582/2018 (ΦΕΚ Α' 208) (Παρακράτηση φόρου 20% άρθρου 60 παρ. 4 ΚΦΕ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 619)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2026/27.2.2020.- Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων που αποκτούν από 1.1.2020 και μετά οι αμειβόμενοι αθλητές από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβόμενων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία εξαιτίας υπογραφής συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση ή τη λύση συμβολαίου συνεργασίας, βάσει των νέων διατάξεων του άρθρου 76 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ 201 Α').

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 474)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

ΑΡΘΡΟ 61

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ

Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

Όσον αφορά στα ομόλογα του άρθρου 37 παράγραφος 5, σε παρακράτηση φόρου υποχρεούνται από τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου μόνον οι φορείς πληρωμής που προβαίνουν σε καταβολές τόκων και δεν υποχρεούνται σε παρακράτηση ο εκδότης των ομολόγων.⁽¹⁾

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 61 Ν. 4172/2013

Υπόχρεοι σε παρακράτηση.- Με τις διατάξεις του άρθρου 61 ορίζονται οι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου, οι οποίοι προβαίνουν σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62.

(1) Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 61 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4646/2019 και έχει εφαρμογή για πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

Σ.Σ. Στη θέση του προστεθέντος εδαφίου υπήρχε ήδη δεύτερο εδάφιο το οποίο αρχικά προστέθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του Ν. 4283/2014 και στη συνέχεια καταργήθηκε με την περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 99 του Ν. 4446/2016 (ισχύς από 1.1.2014). Το καταργηθέν εδάφιο είχε ως εξής: «Κατ' εξαίρεση, για πληρωμές που διενεργούνται από την Ιερά Κοινότητα, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους και τα εξαρτήματα αυτών, υπόχρεοι σε απόδοση του οφειλόμενου φόρου είναι οι λήπτες των πληρωμών, απαλλασσομένων των ανωτέρω νομικών οντοτήτων από την υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης του φόρου.»

ΑΡΘΡΟ 62

ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ

1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

α) μερίσματα,

β) τόκοι,

γ) δικαιώματα (royalties),

δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,

ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,⁽¹⁾

στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε της παραγράφου 6 του άρθρου 41.⁽²⁾

2. ⁽³⁾ Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση δ της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64.

3. Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.⁽⁴⁾

Το ως άνω νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να επιλέξει να φορολογηθεί για το εισόδημα από δικαιώματα και τις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους που λαμβάνουν τέτοιες αμοιβές και να πιστώσει τον παρακρατηθέν-

(1) Η στίξη (,) της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013 τέθηκε σε αντικατάσταση της στίξης (.) με την περίπτωση α της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Οι λέξεις «εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε της παραγράφου 6 του άρθρου 41» της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 14α της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(3) Η παρ. 2 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 (Α 167) τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν. 4474/2017 (ισχύς από 7.6.2017). Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «2. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση δ της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64.»

(4) Το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 29 του Ν. 4474/2017 (ισχύς από 7.6.2017). Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «3. Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.»

να φόρο έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.⁽¹⁾

4.⁽²⁾ Το φυσικό πρόσωπο που αποκτά υπεραξία από τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 καταβάλλει στο συμβολαιογράφο κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην υπεραξία σύμφωνα με το άρθρο 43.

5.⁽³⁾ Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties) σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64.

ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Νόμος 2778/1999, άρθρο 31 § 2 (Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία).- Οι εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα από κινητές αξίες γενικά του εσωτερικού ή του εξωτερικού, πλην μερισμάτων ημεδαπής που αποκτούν μη υποκείμενα σε παρακράτηση φόρου. Ειδικά για τους τόκους ομολογιακών δανείων, η απαλλαγή ισχύει με την προϋπόθεση ότι οι τίτλοι από τους οποίους προκύπτουν οι τόκοι αυτοί έχουν αποκτηθεί τουλάχιστον τριάντα (30) ημέρες πριν από το χρόνο που έχει ορισθεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Σε αντίθετη περίπτωση, ενεργείται παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 54 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της εταιρίας επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία για τα εισοδήματα αυτά.

.....
§7. Η υπεραξία από τη μεταβίβαση μετοχών των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1289/22.7.2019.- Τροποποίηση της Α.1101/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. που αφορά τον καθορισμό του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν.4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Στην περίπτωση που το ως άνω νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα επιλέξει να φορολογηθεί ως εάν το εν λόγω εισόδημα να είχε αποκτηθεί κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων».

(2) Η παράγραφος 4 του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 5 του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 14β της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

α) της παραγράφου 1 του άρθρου 6, των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 15, της παραγράφου 2 του άρθρου 18 και των άρθρων 31 και 34 του ν.4174/2013 (170 Α'), όπως ισχύουν,

β) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν.4389/2016 (94Α') και ειδικότερα του άρθρου 7, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν,

γ) των άρθρων 21, 61, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1, των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 64 καθώς και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013 (167 Α'), όπως ισχύουν,

.....
Αποφασίζουμε

1. Στον Πίνακα «Αναλυτικές αμοιβές δικαιούχων αμοιβών από Επιχειρηματική Δραστηριότητα» του Παραρτήματος Α1 της Α.1101/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., μετά τη στήλη με την ένδειξη «Όνομα» και πριν τη στήλη με την ένδειξη «Φορ. Συντελεστής», προστίθενται δύο (2) νέες στήλες με τις ενδείξεις «Αλλοδαπός χωρίς ΑΦΜ (ΝΑΙ/ΟΧΙ)» και «Χώρα φορολογικής κατοικίας δικαιούχου αμοιβής».

2. Η Απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 3275Β'/27.8.2019).

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 62 Ν. 4172/2013

Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 62 ορίζονται οι περιπτώσεις πληρωμών (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, καταβολή ασφαλισματος) που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Σημειώνεται επίσης ότι υποκείμενη σε παρακράτηση είναι και η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41. Στην περίπτωση αυτή υπόχρεος σε παρακράτηση όπως ορίζεται στο προηγούμενο άρθρο είναι ο συμβολαιογράφος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι οι αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες δεν υπόκεινται σε παρακράτηση με εξαίρεση την παροχή τους προς τους φορείς γενικής κυβέρνησης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 64.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, εκτός αν επιλέξει να φορολογηθεί ως εάν είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Στην τελευταία περίπτωση το εισόδημα της θα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και κατά τούτο θα δύναται να εκπέσει τις σχετικές επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τις υπηρεσίες αυτές.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 62 Ν. 4172/2013

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 ορίζεται ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται, μεταξύ άλλων, και «οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες». Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω έννοιες, οι οποίες προσδιορίζουν το αντικείμενο του φόρου, είναι γενικές και ασαφείς, και πρέπει οπωσδήποτε να προσδιορισθούν νομοθετικώς (άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος).

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1120/25.4.2014.- Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και παρόμοιες υπηρεσίες.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 624)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1061927/5.5.2015.- Παρακράτηση φόρου σε τόκους υπερημερίας που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 627)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1008055/19.1.2016.- Φορολογική μεταχείριση των ποσών που καταβάλλονται από υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας εγκατεστημένο στη χώρα μας στο κεντρικό του κατάστημα, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 628)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1076528/10.5.2016.- Χρόνος παρακράτησης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα που προκύπτει από τα μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιρειών, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 630)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1007/18.1.2017.- Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τις υπηρεσίες της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, οι οποίες παρέχονται στην Ελλάδα από μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με έδρα σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 631)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1087947/7.6.2016.- Εφαρμογή των διατάξεων των περ. δ' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013, σε περίπτωση εισφοράς δημόσιου τεχνικού έργου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 633)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2060/16.4.2019.- Φορολογική μεταχείριση αμοιβών που καταβάλλονται σε εμπειρογνώμονες που απασχολούνται στα ευρωπαϊκά προγράμματα διδυμοποίησης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 634)

ΑΡΘΡΟ 63

ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΓΙΑ ΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΠΛΗΡΩΜΕΣ

1. Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται καθόλου φόρος από μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές που διανέμονται σε νομικό πρόσωπο το οποίο περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε.⁽¹⁾ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών - μελών, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

α) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη, δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στη διανομή,

β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει:

αα) περιλαμβάνεται στους τύπους απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

2.⁽²⁾ Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας

(1) Οι λέξεις «στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε.» της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν σε αντικατάσταση των λέξεων «στο Παράρτημα της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε.» με την παράγραφο 12α του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.6.2018, σύμφωνα με το άρθρο 131 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 23 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 21 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « 2. Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών - μελών, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

α) το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή, ή ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει, ή ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή.

β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής δια-κρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει:

αα) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.»

2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κρατών - μελών είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

α) το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή ή ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει, ή ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή,

β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει: αα) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

3. Εάν ένας φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα διανείμει μέρισμα, καταβάλλει τόκους ή δικαιώματα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους όρους των παραγράφων 1 και 2, ο υπόχρεος σε παρακράτηση που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ποσού ίσου προς:

συντελεστής παρακράτησης

1 -/- συντελεστής παρακράτησης X διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.⁽¹⁾ Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα έντυπα για την εφαρμογή των προηγούμενων παραγράφων και ρυθμίζονται οι αναγκαίες τεχνικές λεπτομέρειες.

(1) Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση 15 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Τα εδάφια που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να απαιτήσει κατάπτωση της εγγύησης εάν το νομικό πρόσωπο που εισέπραξε τα ποσά δεν διακράτησε το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Η απαλλαγή από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου καθίσταται οριστική, και η εγγύηση λήγει την ημερομηνία κατά την οποία συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής».

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1036/26.1.2015.- Καθορισμός εντύπων εφαρμογής, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών.

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α/23.7.2013).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τύπος και περιεχόμενο των εντύπων εφαρμογής και τρόπος υποβολής τους

Ο τύπος και το περιεχόμενο των εντύπων εφαρμογής, με τα οποία καθορίζονται οι όροι και προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου για ενδοομιλικές πληρωμές μερισμάτων καθώς και τόκων και δικαιωμάτων έχουν ως τα συνημμένα υποδείγματα, τα οποία επισυνάπτονται ως Παραρτήματα Α και Β της παρούσας, αντίστοιχα.

Τα πιο πάνω έντυπα υποβάλλονται χειρόγραφα στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ) του υπόχρεου σε παρακράτηση φόρου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, κατά περίπτωση.

Τα έντυπα υποβάλλονται σε δύο (2) αντίτυπα, από τα οποία το ένα (1) παραμένει στη Δ.Ο.Υ., το δε δεύτερο, αφού θεωρηθεί, επιστρέφεται στον υπόχρεο και επέχει θέση απόδειξης υποβολής της δήλωσης.

Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των εντύπων, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Τα ίδια ως άνω έντυπα χρησιμοποιούνται και για την επιστροφή του ποσού φόρου σε περίπτωση διενέργειας παρακράτησης φόρου, λόγω μη κατάθεσης εγγυητικής επιστολής ή μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63. Στην περίπτωση αυτή το έντυπο υποβάλλεται από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα σε βάρος του οποίου έγινε η παρακράτηση στην Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος. Ο φόρος επιστρέφεται, σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους ή δικαιώματα, τα στοιχεία του οποίου δηλώνονται στον σχετικό πίνακα του πιο πάνω εντύπου.

Άρθρο 2

Χρόνος υποβολής των εντύπων εφαρμογής

1. Τα έντυπα εφαρμογής του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 για την απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στα καταβαλλόμενα ενδοομιλικά μερίσματα (Παράρτημα Α), καθώς και στους τόκους και δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών (Παράρτημα Β) συνυποβάλλονται κάθε φορά με τη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου που ορίζεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1011/2.1.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 8 Β/8.1.2014).

Σε περίπτωση μη διενέργειας παρακράτησης φόρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013, η εγγύηση κατατίθεται χειρόγραφα από τον υπόχρεο σε παρακράτηση φόρου στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ), μέχρι το χρόνο υποβολής του πιο πάνω εντύπου, στον αντίστοιχο πίνακα του οποίου συμπληρώνονται τα σχετικά με την εγγυητική επιστολή στοιχεία.

2. Ειδικά για όσες πληρωμές έχουν πραγματοποιηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μέχρι την έκδοση της παρούσας, τα έντυπα εφαρμογής για το άρθρο 63 του Ν. 4172/2013 (Παράρτηματα Α

και Β) υποβάλλονται το αργότερο μέχρι τις 30 Απριλίου 2015 χωρίς κυρώσεις.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 63 Ν. 4172/2013

Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές.- Με το παρόν άρθρο ευθυγραμμίζεται πλήρως η εθνική νομοθεσία με τις Οδηγίες 90/435/ΕΟΚ, 2009/133/ΕΚ, 2003/49/ΕΚ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 ορίζεται η φορολογική μεταχείριση (απαλλαγή) των ενδοομιλικών μερισμάτων που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα καθώς και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής τα πιο πάνω εισοδήματα που αποκτούν τα εν λόγω πρόσωπα κατ' εφαρμογή της οδηγίας Μητρικών-Θυγατρικών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται η φορολογική μεταχείριση (απαλλαγή) των τόκων και δικαιωμάτων (royalties) που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα καθώς και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής τα πιο πάνω εισοδήματα κατ' εφαρμογή της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ (τόκοι και δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων).

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 23 Ν. 4646/2019

Η προτεινόμενη τροποποίηση παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να αρθούν οι ερμηνευτικές αμφιβολίες, που προκάλεσαν οι υφιστάμενες διατάξεις ως προς το εάν η απαλλαγή από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου από μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές, τόκους και δικαιώματα περιλαμβάνει πληρωμές μεταξύ νομικών προσώπων και της ημεδαπής, που πληρούν τις προϋποθέσεις της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε.. Επισημαίνεται ότι, ως προς το θέμα αυτό, έχουν εκδοθεί από τη Γ.Γ.Δ.Ε. (ήδη ΑΑΔΕ) οι ΠΟΛ. 1039/2015 και 1036/2015, με τις οποίες δόθηκαν διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων περί παρακράτησης φόρου στις ενδοομιλικές πληρωμές και, ειδικότερα, διευκρινίστηκε (με την ΠΟΛ. 1039/2015) ότι η μέθοδος της απαλλαγής επεκτείνεται και στα ημεδαπά νομικά πρόσωπα.

Ωστόσο, παρά τις ανωτέρω ερμηνευτικές εγκυκλίους, εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. 2929/2017 και 2930/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, οι οποίες έκριναν ότι οι τόκοι, που καταβάλλονται στις συναλλαγές μεταξύ προσώπων του ίδιου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν καλύπτονται από τις ρυθμίσεις του άρθρου 63 παράγραφος 2 του ν. 4172/2013. Τελικά, οι ως άνω αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναιρέθηκαν από το Συμβούλιο της Επικρατείας. Η προτεινόμενη τροποποίηση κρίνεται αναγκαία, προκειμένου να εναρμονιστεί η νομοθεσία με τη μείζονα σκέψη της υπ' αριθ. 580/2019 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία αναιρέθηκε η υπ' αριθ. 2929/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Ειδικότερα, με την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 8) κρίθηκε ότι το ευνοϊκό καθεστώς, το οποίο, βάσει της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, ισχύει επί διασυνοριακών συναλλαγών, εφαρμόζεται και στις πληρωμές τόκων, που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, καθώς αυτό προκύπτει σαφώς από την ως άνω διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 63 του νέου ΚΦΕ, αφού, σύμφωνα με αυτήν, για την απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου, όσον αφορά το νομικό πρόσωπο προς το οποίο γίνεται η πληρωμή των τόκων από συνδεδεμένη με αυτό ελληνική ανώνυμη εταιρεία, αρκεί, συντρεχουσών των λοιπών προϋποθέσεων, να πρόκειται για «φορολογικό κάτοικο κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού», όπως είναι, μεταξύ άλλων, μια άλλη ελληνική ανώνυμη εταιρεία και δεν απαιτείται επιπρόσθετα να είναι η δικαιούχος των τόκων συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους - μέλους.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1039/26.1.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 (Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές συναλλαγές).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 634)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1166/23.7.2015.- Αρμόδια Φορολογική Αρχή στην ημεδαπή για τεκμηρίωση πλήρωσης των προϋποθέσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των Οδηγιών 2011/ 96/ΕΕ (Μητρικών - Θυγατρικών) και 2003/49/ΕΚ (Τόκων-Δικαιωμάτων Συνδεδεμένων Εταιρειών).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 634)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2196/4.12.2019.- Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4172/2013 για διανεμόμενα μερίσματα και καταβαλλόμενους τόκους ή δικαιώματα προς νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους Ελβετίας.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 486)

ΑΡΘΡΟ 64

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗΣ ΦΟΡΟΥ

1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

α)⁽¹⁾ για μερίσματα πέντε τοις εκατό (5%),

β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%),

δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%).⁽²⁾ Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.⁽³⁾

Σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, η προβλεπόμενη παρακράτηση τρία τοις εκατό (3%) της παρούσας περίπτωσης ενεργείται μόνο από τον εργοδότη κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο.⁽⁴⁾ Ο φόρος αυτός που βαρύνει τον ανάδοχο συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας με βάση βεβαίωση που χορηγεί ο ανάδοχος. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρεία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρείας. Επίσης, εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρεία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας.

ε) για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ποσά που υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ είκοσι τοις εκατό (20%).

(1) Η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 αρχικά αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 (ισχύς από 1.1.2017), στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 65 του ν. 4603/2019 που εφαρμόστηκε για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01/01/2019 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 65 και τελικά αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 22 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «α) για μερίσματα δέκα τοις εκατό (10%)».

(2) Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 16α της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «για αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%)».

(3) Οι λέξεις «ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα» του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 16β της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(4) Τα τέσσερα τελευταία εδάφια της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του Ν. 4410/2016 και ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που:

(α) πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, ή

(β) γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζόμενου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζόμενου, πτώχευσης του εργοδότη, ή

(γ) πραγματοποιείται λόγω συμμετοχής του εργαζόμενου σε πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου.⁽¹⁾

στ) για την υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

2. Οι φορείς Γενικής Κυβέρνησης, εκτός από τις κεφαλαιουχικές εταιρείες⁽²⁾ κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, υποχρεούνται, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, να παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

αα) ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας,

ββ) ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα λοιπά αγαθά και

γγ) ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών.

Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι υπόχρεοι του πρώτου εδαφίου:

αα) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες και δεν απαιτείται σύμβαση, εφόσον η καθαρή αξία αυτών, κατά συναλλαγή, δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα (150) ευρώ,

ββ) όταν λαμβάνουν υπηρεσίες ή προμηθεύονται ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεφωνικές συνδιαλέξεις, τηλεγραφήματα, γραμματόσημα, φωταέριο, νερό και εισιτήρια γενικά,

γγ) όπου προβλέπεται παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου από άλλη διάταξη για το ίδιο έσοδο και

δδ) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από τις πολεμικές βιομηχανίες ΕΑΒ, ΕΒΟ, ΠΥΡΚΑΛ και ΕΛΘΟ, καθώς και από το Κέντρο Επιχειρηματικής Πολιτιστικής Ανάπτυξης (Κ.Ε.Π.Α.) και την Αναπτυξιακή Ένωση Μακεδονίας (ΑΝ.Ε.Μ.).

3. Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ της παραγράφου⁽³⁾ η οποία υπόκειται σε παρακράτηση

(1) Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζόμενου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζόμενου ή πτώχευσης του εργοδότη.»

(2) Οι λέξεις «, εκτός από τις κεφαλαιουχικές εταιρείες» και «φυσικά ή» της παραγράφου 2 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 16γ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014.

(3) Οι λέξεις «, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ της παραγράφου 1» της παραγράφου 3 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 που είχαν διαγραφεί με την περίπτωση α της παραγράφου 6 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013, προστέθηκαν με την περίπτωση 16δ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014

φόρου είναι φυσικό πρόσωπο⁽¹⁾ ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα⁽²⁾ που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

4. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης.⁽³⁾

6.⁽⁴⁾ Οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου.

7. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής εκτός από τους φόρους που παρακρατούνται από τους συμβολαιογράφους.⁽⁵⁾ Ειδικά ο φόρος που παρακρατείται από συμβολαιογράφο για την υπεραξία του άρθρου 41, αποδίδεται από τον ίδιο με τραπεζική επιταγή σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υπογραφή του συμβολαίου.⁽⁶⁾ Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

8.⁽⁷⁾ Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής σύμφωνα με την περίπτωση δ' της

και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(1) Οι λέξεις «που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα» που αναγράφονταν μετά τη λέξη «πρόσωπο» της παραγράφου 3 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκαν με την περίπτωση α της παραγράφου 6 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Οι λέξεις «που λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες σύμφωνα με την περίπτωση δ και» που αναγράφονταν μετά τη λέξη «οντότητα» της παραγράφου 3 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 που είχαν προστεθεί με την περίπτωση α της παραγράφου 6 του άρθρου 24 του Ν. 4223/2013, διαγράφηκαν με την περίπτωση 16δ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014. Η διαγραφή ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23, της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(3) Οι λέξεις «καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης» της παραγράφου 5 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση β της παραγράφου 6 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

(4) Οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την παράγραφο 6γ του άρθρου 24 του ν. 4223/2013 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(5) Οι λέξεις «εκτός από τους φόρους που παρακρατούνται από τους συμβολαιογράφους» της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 16ε της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν, από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(6) Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 16ε της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(7) Η παράγραφος 8 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 16στ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

παραγράφου 1 του άρθρου 62 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

9.⁽¹⁾ Ειδικά το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και από τόκους εταιρικών ομολογιών της παραγράφου 5 του άρθρου 37 που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς και φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1.

10.⁽²⁾ Σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά, τα μη διανεμηθέντα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά περίπτωση, όπως αυτά εμφανίζονται κατά το χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με το συντελεστή της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού. Ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα βιβλία τηρούνταν με τη διπλογραφική μέθοδο. Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν και όταν ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία μετατρέπεται σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα να αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά. Στην περίπτωση αυτή, ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1011/2.1.2014.- Καθορισμός του τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013.
Έχοντας υπόψη:

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τρόπος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα

1. Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι πάσης φύσεως τροποποιητικές και συμπληρωματικές δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει μεγαλύτερο ποσό φόρου από αυτό της αρχικής δήλωσης, καθώς και οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες μηδενικές δηλώσεις απόδοσης του

(1) Η παράγραφος 9 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 αρχικά προστέθηκε με την περίπτωση 16στ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ. του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (ισχύς από 1.1.2014) και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 21 του ν. 4646/2019 και έχει εφαρμογή για πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «9. Ειδικά, το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1.»

(2) Η παράγραφος 10 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.6.2018, σύμφωνα με το άρθρο 131 του ίδιου νόμου.

φόρου που έχει παρακρατηθεί στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, υποβάλλονται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων www.gsis.gr.

2. Οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, από τις οποίες προκύπτει μικρότερο ποσό φόρου από αυτό της αρχικής δήλωσης, υποβάλλονται υποχρεωτικά στη Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου σε παρακράτηση, σε δύο (2) αντίτυπα.

3. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης και μετά από επικοινωνία με το αρμόδιο τμήμα της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, η δήλωση υποβάλλεται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μαζί με το σχετικό αποδεικτικό στοιχείο μη δυνατότητας υποβολής της δήλωσης.

4. Μετά την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης βεβαιώνεται ο παρακρατηθείς φόρος στην Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας όπου βρίσκεται η επαγγελματική έδρα του υπόχρεου στην παρακράτηση και εκδίδεται «Ταυτότητα οφειλής», με βάση την οποία θα αποδίδεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

5. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, καθώς και μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013.

6. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου της παρούσας, αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης του παρακρατηθέντος φόρου αποτελεί η υποβληθείσα δήλωση σφραγισμένη από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. παραλαβής, με σχετική επισήμειωση για την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης του φόρου.

Άρθρο 2

Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής

1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων α, β και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013.

2. Πέραν των ανωτέρω, ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο.

Ειδικά, για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Για το εισόδημα που προκύπτει από τα μαθηματικά αποθέματα, η καταβολή της σχετικής πληρωμής ενεργείται και κατά την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου ή της εγγραφής αυτών στον οικείο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρείας.

3. Για το εισόδημα από τόκους των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί κατά την έκδοσή τους, ενώ για τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, όταν δεν έχει μεσολαβήσει μεταβίβασή τους ή των τοκομεριδίων τους, κατά το χρόνο της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων τους ή κατά τη λήξη τους, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια (ZERO COUPON).

Ο φόρος που παρακρατείται στις πιο πάνω πληρωμές πιστώνεται στον τηρούμενο οικείο λογα-

ριασμό του Ελληνικού Δημοσίου στην Τράπεζα της Ελλάδος και δεν αποδίδεται με την υποβολή της δήλωσης του επόμενου άρθρου της παρούσας.

Άρθρο 3

Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα

1. Ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, έχουν ως τα συνημμένα υποδείγματα, τα οποία επισυνάπτουμε ως παραρτήματα Α, Β και Γ της παρούσας.

2. Οι υπόχρεοι καταχωρούν σε ηλεκτρονική φόρμα τα στοιχεία όλων των δικαιούχων. Σε περίπτωση μαζικών καταχωρήσεων (τράπεζες) θα υποβάλλονται στη Γ.Γ.Δ.Ε. με μορφή ηλεκτρονικού αρχείου.

Άρθρο 4

Έλεγχος - Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης αμέσως μετά την οριστική υποβολή των δηλώσεων απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώρηση των βασικών στοιχείων παραλαβής και βεβαίωσης στο σύστημα Taxis.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των δηλώσεων αυτών.

Άρθρο 5

Έναρξη Ισχύος

Η παρούσα απόφαση ισχύει για πληρωμές που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Άρθρο 6

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1012/3.1.2014.- Καθορισμός του χρόνου υποβολής της δήλωσης απόδοσης του φόρου που παρακρατείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις των άρθρων 35, 36, 37, 38 και 41 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α/23.7.2013).

β) Τις διατάξεις των άρθρων 61, 62 και των παραγράφων 1, 5, 6 και 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Χρόνος υποβολής δήλωσης απόδοσης του φόρου

Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167), υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση για την απόδοση αυτού, το αργότερο τρεις (3) ημέρες πριν το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1027/20.1.2014.- Παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 καθώς και χρόνος και τρόπος απόδοσής του.

Έχοντας υπόψη:

3. Τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') περί παρακράτησης φόρου κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων αυτής της περίπτωσης.

4. Τις διατάξεις της περίπτωσης 165 του άρθρου 2 της με αριθμό Δ6Α 1196756/23.12.2013 (ΦΕΚ 3317 Β') απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών.

5. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 31 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του ίδιου νόμου.

6. Τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), που προστέθηκαν με την παράγραφο βγ του άρθρου 24 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α).

7. Την ανάγκη έγκαιρης ενημέρωσης των υπόχρεων για την παρακράτηση και τον τρόπο και χρόνο απόδοσης του φόρου της προηγούμενης παραγράφου.

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων

1. Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα υποχρεούνται να παρακρατεί φόρο κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) αποδίδει τον παρακρατηθέντα φόρο με προσωρινές δηλώσεις ως εξής:

Οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές προσωρινές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου φορολογικού έτους 2014 υποβάλλονται και ο φόρος αποδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr

2. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την με αριθμό Πολ. 1178/7.12.2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ-ΤΛ (ΦΕΚ Β'/9.12.10) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή.

3. Οι διαχειριστές πάγιας προκαταβολής, οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων του δημοσίου γενικά και οι διαχειριστές χρηματικού που παρακρατούν φόρο κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, υποβάλλουν δηλώσεις και αποδίδουν τον παρακρατηθέντα φόρο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr και εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet σε ειδική εφαρμογή που συστήνεται γι' αυτό τον σκοπό.

4. Η υποβολή της προσωρινής δήλωσης απόδοσης φόρου που παρακρατείται κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων φορολογικού έτους 2014, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet μπορεί να πραγματοποιείται από 3.1.2014.

5. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης, αυτή υποβάλλεται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με συνημμένο το εκτυπωμένο αποδεικτικό

στοιχείο της μη δυνατότητας υποβολής της.

Άρθρο 2

Έκδοση ταυτότητας οφειλής

1. Το σύστημα μετά την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης παράγει την «Ταυτότητα Οφειλής», στοιχείο απαραίτητο για την απόδοση του φόρου μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.

2. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 1 της παρούσας, αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης του παρακρατηθέντος φόρου, αποτελεί η υποβληθείσα δήλωση σφραγισμένη από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. παραλαβής, με σχετική επισημείωση για την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης του φόρου.

Άρθρο 3

Προθεσμία υποβολής και απόδοσης του φόρου

Όσοι παρακρατούν φόρο με συντελεστή τρία (3) τοις εκατό, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) υποχρεούνται να υποβάλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκειμένης σε παρακράτηση πληρωμής η οποία περιλαμβάνει την αξία του εκτελεσθέντος έργου, το αντίτιμο ενοικίασης, σύντομη περιγραφή του εκτελεσθέντος έργου, την αξία του εκτελεσθέντος έργου, το αντίτιμο της ενοικίασης και το φόρο που αναλογεί.

Άρθρο 4

Έλεγχος- Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά αμέσως μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώριση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα TAXIS.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει την δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των προσωρινών δηλώσεων.

Άρθρο 5

Ισχύς της Απόφασης

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει από το φορολογικό έτος 2014 για εισοδήματα που καταβάλλονται στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων που καταβάλλονται ή εκκαθαρίζονται από το τρέχον φορολογικό έτος και μετά.

2. Ειδικά οι υπόχρεοι που παρακράτησαν φόρο για το μήνα Δεκέμβριο του έτους 2013 και η απόδοση του θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, υποβάλλουν τη δήλωση του παρακρατηθέντος φόρου σύμφωνα με τα ανωτέρω, εντός των οριζόμενων προθεσμιών από τον ν. 2238/1994.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1028/20.1.2014.- Παρακράτηση φόρου από τους φορείς γενικής κυβέρνησης, κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 καθώς και χρόνος και τρόπος απόδοσής του.

Έχοντας υπόψη:

3. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 64 του ν.4172/2013(ΦΕΚ 167 Α') περί παρακράτησης φόρου κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

4. Τις διατάξεις της περίπτωσης 165 του άρθρου 2 της με αριθμό Δ6Α 1196756/23.12.2013

(ΦΕΚ 3317 Β') απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών.

5. Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 31 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του ίδιου νόμου.

6. Τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α'), που προστέθηκαν με τη παράγραφο 6γ' του άρθρου 24 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α').

7. Την ανάγκη έγκαιρης ενημέρωσης των υπόχρεων φορέων της γενικής διακυβέρνησης για την παρακράτηση και τον τρόπο και χρόνο απόδοσης του φόρου της προηγούμενης παραγράφου.

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από τους φορείς γενικής κυβέρνησης, με προσωρινή δήλωση και τρόπος υποβολής της

1. Οι φορείς γενικής κυβέρνησης που παρακρατούν φόρο κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) αποδίδουν τον παρακρατηθέντα φόρο με προσωρινές δηλώσεις ως εξής:

Οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές προσωρινές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου φορολογικού έτους 2014 υποβάλλονται και ο φόρος αποδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

2. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την με αριθμό Πολ. 1178/7.12.2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ/ΤΛ (ΦΕΚΒ'/9.12.10) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες.

3. Οι διαχειριστές πάγιας προκαταβολής, οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων του δημοσίου γενικά και οι διαχειριστές χρηματικού που παρακρατούν φόρο κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, αποδίδουν τον παρακρατηθέντα φόρο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr και εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet σε ειδική εφαρμογή που συστήνεται γι' αυτό τον σκοπό.

4. Η υποβολή της προσωρινής δήλωσης απόδοσης φόρου που παρακρατείται κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών φορολογικού έτους 2014 με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet μπορεί να πραγματοποιείται από 3.1.2014.

5. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης, αυτή υποβάλλεται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με συνημμένο το εκτυπωμένο αποδεικτικό στοιχείο της μη δυνατότητας υποβολής της.

Άρθρο 2

Έκδοση ταυτότητας οφειλής

1. Το σύστημα μετά την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης παράγει την «Ταυτότητα Οφειλής», στοιχείο απαραίτητο για την απόδοση του φόρου μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.

2. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 1 της παρούσας, αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης του παρακρατηθέντος φόρου, αποτελεί η υποβληθείσα δήλωση σφραγισμένη από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. παραλαβής, με σχετική επισήμειωση για την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης του φόρου.

Άρθρο 3

Προθεσμία υποβολής και απόδοσης του φόρου

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) υποχρεούνται να υποβάλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση

πληρωμής, η οποία περιλαμβάνει το είδος των αγαθών και υπηρεσιών, το καθαρό ποσό της αξίας ανά συντελεστή φόρου, τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στον προηγούμενο ημερολογιακό μήνα και τον παρακρατηθέντα φόρο.

Άρθρο 4

Έλεγχος- Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά, αμέσως μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από τους φορείς γενικής κυβέρνησης, ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώριση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Taxis.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει την δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των προσωρινών δηλώσεων.

Άρθρο 5

Ισχύς της Απόφασης

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει από το φορολογικό έτος 2014 για προμήθειες αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που λαμβάνονται 1.1.2014 και μετά.

2. Ειδικά οι υπόχρεοι που παρακράτησαν φόρο για το μήνα Δεκέμβριο του έτους 2013 και η απόδοσή του θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, υποβάλλουν τη δήλωση του παρακρατηθέντος φόρου σύμφωνα με τα ανωτέρω, εντός των οριζόμενων προθεσμιών από τον ν. 2238/1994.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1048/11.2.2014.- Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 1 του π.δ. 185/2009 (ΦΕΚ 213 Α) περί ανασύστασης του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) περί παρακράτησης φόρου κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες.

3. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου τις διατάξεις των άρθρων 31 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του ίδιου νόμου.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες

1. Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα υποχρεούνται να παρακρατεί φόρο κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις

της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167) και να αποδίδει τον παρακρατηθέντα φόρο με προσωρινές δηλώσεις ως εξής:

Οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές προσωρινές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου, φορολογικού έτους 2014, υποβάλλονται και ο φόρος αποδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

2. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την με αριθμό Πολ. 1178/7.12.2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ-ΤΛ (ΦΕΚ Β/9.12.10) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή.

3. Οι διαχειριστές πάγιας προκαταβολής, οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων του δημοσίου γενικά και οι διαχειριστές χρηματικού που παρακρατούν φόρο στις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 και δεν δύνανται να αποδώσουν τον παρακρατηθέντα φόρο μέσω του κεντρικού τους φορέα υποβάλλουν προσωρινή δήλωση στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειάς τους από όπου εκδίδεται η ταυτότητα οφειλής και ο φόρος αποδίδεται μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων. Όσοι από τους ανωτέρω υπόχρεους δύνανται να αποδίδουν τον φόρο μέσω του κεντρικού τους φορέα, η υποβολή της προσωρινής δήλωσης γίνεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

4. Η υποβολή της προσωρινής δήλωσης απόδοσης φόρου που παρακρατείται κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167) φορολογικού έτους 2014, με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet μπορεί να πραγματοποιείται από 20.2.2014.

5. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης, αυτή υποβάλλεται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με συνημμένο το εκτυπωμένο αποδεικτικό στοιχείο της μη δυνατότητας υποβολής της.

Άρθρο 2

Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες

1. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά και τον παρακρατηθέντα φόρο.
2. Ο τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, έχει ως το συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο δύνανται και να εκτυπώνεται.

Άρθρο 3

Έκδοση ταυτότητας οφειλής

1. Το σύστημα μετά την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης παράγει την «Ταυτότητα Οφειλής», στοιχείο απαραίτητο για την απόδοση του φόρου μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.
2. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 1 της παρούσας, αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης του παρακρατηθέντος φόρου, αποτελεί η υποβληθείσα δήλωση σφραγισμένη από τον αρμόδιο πάλληλο της Δ.Ο.Υ. παραλαβής, με σχετική επισήμειωση για την ολοκλήρωση της διαδικασίας οφειλής του φόρου.

Άρθρο 4

Προθεσμία υποβολής δήλωσης και απόδοσης του φόρου

Οι υπόχρεοι παρακράτησης φόρου με συντελεστή είκοσι (20%) τοις εκατό, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167) υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί και τον παρακρατηθέντα φόρο.

Άρθρο 5

Έλεγχος - Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά, αμέσως μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167), ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώρηση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Taxis.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει την δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των προσωρινών αυτών δηλώσεων.

Άρθρο 6

Ισχύς της Απόφασης

Η παρούσα απόφαση ισχύει από το φορολογικό έτος 2014 για πληρωμές αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167) που πραγματοποιούνται από 1.1.2014 και μετά.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1025/28.2.2017.- Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2016.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του Π.Δ. 111/2014 (ΦΕΚ 178 Α') περί οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Τις διατάξεις του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ 94 Α').

3. Τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α').

4. Τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 του άρθρου 15 του ν. 4174/2013.

5. Τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α').

6. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013.

7. Τις διατάξεις των άρθρων 12, 13, 14, 15, 21, 29, 36, 37, 38, 43Α, 59, 60, 61, 62, 63, 64 του ν. 4172/2013.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαίωσης

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό

έτος και το φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 7 όταν δικαιούχος των εισοδημάτων για τα οποία δεν προβλέπεται παρακράτηση είναι ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου.

Άρθρο 2

Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων (Έντυπο Φ-01.042)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτών, ποσά μισθών, συντάξεων και λοιπών παροχών καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατήθηκαν, έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.042).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή μαγνητική μορφή, του εντύπου της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, έχουν όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων (Έντυπο Φ-01.042) των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Άρθρο 3

Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα (Έντυπο Φ-01.043)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτών καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκαν, έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.043).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή μαγνητική μορφή, του εντύπου της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, έχουν όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα (Έντυπο Φ-01.043) των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2.

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Άρθρο 4

Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα (Έντυπο Φ-01.044)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα, με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτών καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκαν, έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.044).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή μαγνητική μορφή, του εντύπου της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου,

έχουν όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα (Έντυπο Φ-01.044) των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου, έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3.

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα, είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

5. Το ηλεκτρονικό αρχείο που αφορά στους τόκους τραπεζικών καταθέσεων αποστέλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Π.Ο.Λ. 1033/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. όπως ισχύει. Για τους τόκους αυτούς χορηγείται έντυπη βεβαίωση από τα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτών. Ομοίως το αρχείο μερισμάτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών αποστέλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια απόφαση.

Άρθρο 5

Τρόπος υποβολής των στοιχείων

1. Τα στοιχεία που προβλέπεται να περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2016, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (ΤΑΧΙΣnet) και ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσης τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα).

2. Οι Δημόσιες Υπηρεσίες, τα Ν.Π.Δ.Δ. την υπηρεσία των οποίων ασκεί το Δημόσιο και γενικά όποιος παρακρατεί φόρο υποβάλλουν υποχρεωτικά τα παραπάνω στοιχεία της παραγράφου 1.

Για την υποβολή αρχείου συντάξεων αρμόδιος φορέας είναι αποκλειστικά και μόνο η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης (Η.Δ.Ι.Κ.Α) για όσα ταμεία ασκεί την εποπτεία.

Το αρχείο αμοιβών από εργόσημο υποβάλλεται αποκλειστικά και μόνο από τους αρμόδιους ασφαλιστικούς φορείς ΙΚΑ και ΟΓΑ.

Για τους φορείς του Δημοσίου επισημαίνεται, ότι τυχόν διορθωτικές ή τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο από τον ίδιο εκκαθαριστή, που έχει υποβάλλει τη σχετική δήλωση.

3. Με την Α.3000/Π.Ο.Λ. 112/29.3.1968 διαταγή έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση πτώχευσης, τη φορολογική υποχρέωση της παρακράτησης φόρου κατά την καταβολή αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες την έχει ο σύνδικος της πτωχεύσασας εταιρείας, ως ενεργών εν προκειμένω για λογαριασμό της εταιρείας. Κατ' ανάλογη εφαρμογή στις περιπτώσεις που λύεται η επιχείρηση και τίθεται σε εκκαθάριση, την υποχρέωση υποβολής του αρχείου βεβαιώσεων την έχει ο αρμόδιος εκκαθαριστής.

4. Σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων (απορροφήσεις, μετατροπές, συγχωνεύσεις, διασπάσεις), υποχρέωση υποβολής του αρχείου βεβαιώσεων έχει η προερχόμενη από τον μετασχηματισμό επιχείρηση (απορροφώσα, κ.λπ.) για το χρονικό διάστημα από τον ισολογισμό μετασχηματισμού (ν. 2166/1993) ή την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού (ν.δ. 1297/1972) και μετά, ενώ για το χρονικό διάστημα μέχρι τις ως άνω προθεσμίες υποχρέωση υποβολής του εν λόγω αρχείου έχει η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση.

5. Οι υπόχρεοι των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 της παρούσας, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγ-

γράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TAXISnet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την με αριθμό Π.Ο.Λ. 1178/7.12.2010 (ΦΕΚ 1916 Β'/9.12.2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 5 της παρούσας πιστοποιούνται στο TAXISnet με αντίστοιχο τρόπο, ανεξαρτήτως από το αν είναι ήδη πιστοποιημένοι για άλλες υπηρεσίες.

6. Τα στοιχεία των πιο πάνω βεβαιώσεων από υπόχρεο φυσικό πρόσωπο που έχει αποβιώσει υποβάλλονται με μαγνητικό μέσο στη Δ.Ο.Υ. από τους κληρονόμους του. Η Δ.Ο.Υ. διαβιβάζει με έγγραφο το μαγνητικό μέσο στη Δ.ΗΛΕ.Δ./Τμήμα Α'.

Άρθρο 6

Διαδικασία υποβολής των στοιχείων

1. Η υποβολή των στοιχείων που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 5 της παρούσας πραγματοποιείται με την αποστολή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet).

2. Οι υπόχρεοι μπορούν, για τη δημιουργία των κατάλληλων αρχείων, να χρησιμοποιούν τις αντίστοιχες εφαρμογές του TAXISnet.

Άρθρο 7

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

1. Τα υποβαλλόμενα στοιχεία γίνονται αποδεκτά εφόσον πληρούν τις κάτωθι προϋποθέσεις:

α) Υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου

β) Υποβάλλονται με μαγνητικό μέσο στη Δ.Ο.Υ. εφόσον αφορούν μόνο την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας (αποβιώσαντες εργοδότες).

γ) Οι δικαιούχοι όλων των εισοδημάτων καταχωρούνται υποχρεωτικά με τον Α.Φ.Μ. τους.

Σε περίπτωση συνδικαιούχων εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους (εκτός τόκων τραπεζικών καταθέσεων), δικαιώματα, η εγγραφή επαναλαμβάνεται σε όλους τους ΑΦΜ με ολόκληρο το ποσό, ενώ στη χειρόγραφη βεβαίωση που χορηγείται, αναγράφονται τα στοιχεία όλων των συνδικαιούχων.

δ) Ο ΑΜΚΑ καταχωρείται υποχρεωτικά για τους μισθωτούς και συνταξιούχους. Προκειμένου για δικαιούχους αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και εισοδημάτων από μερίσματα Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων), δικαιώματα ο ΑΜΚΑ καταχωρείται προαιρετικά.

ε) Επιστημαίνεται, η υποχρέωση των φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής (οι οποίοι πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου στην ημεδαπή ή να καταστούν υπόχρεα σε καταβολή φόρου ή υποβολή δήλωσης) να υποβάλλουν δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο (παρ. 1 άρθρο 10 ν. 4174/2013). Περαιτέρω, από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 καθώς και της παρ. 1 του άρθρου 43Α του ίδιου νόμου, προκύπτει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης στην Ελλάδα για τα πρόσωπα αυτά, τα οποία κατά συνέπεια οφείλουν να αποκτήσουν Ελληνικό ΑΦΜ καθώς και τον σχετικό κλειδί αριθμο.

Οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, οι οποίοι δεν έχουν εκ παραδρομής ακόμη αποκτήσει ΑΦΜ στην Ελλάδα, υποχρεούνται σε απόκτησή του.

2. Τα στοιχεία της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων που υποβάλλονται με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο στην παρούσα απόφαση, δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

4. Εφόσον χορηγείται βεβαίωση αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, για το φορολογικό έτος 2016 αυτή θα πρέπει να υποβληθεί ηλεκτρονικά καθώς και τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου

της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξης και ο παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 και συναρτάται με τον ως άνω χρόνο κτήσης του εισοδήματος.

Επισημαίνεται, ότι οι φορείς γενικής κυβέρνησης, σε κάθε περίπτωση, διενεργούν παρακράτηση φόρου κατά την καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής και όχι κατά την έκδοση του σχετικού παραστατικού από τον δικαιούχο του εισοδήματος και συνεπώς η έκπτωση του φόρου που παρακρατείται από τους φορείς αυτούς διενεργείται κατά το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο έγινε η καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, έτος κατά το οποίο υποβάλλεται και το σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο. Αντιθέτως, η υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου στις περιπτώσεις που ο δικαιούχος του εισοδήματος παρέχει υπηρεσίες της περ. δ' παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, σε αντισυμβαλλόμενους που δεν εντάσσονται στους φορείς γενικής κυβέρνησης, γίνεται στο φορολογικό έτος που εκδίδεται το σχετικό παραστατικό από τον δικαιούχο του εισοδήματος (σχετ. το με Α.Π. ΔΕΑΦ Β 1110696 ΕΞ 2016/18.7.2016 έγγραφο).

5. Αμοιβές που καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, ημερησία αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης (περ. α' και β' παρ. 1 άρθ. 14 ν. 4172/2013), επίδομα βιβλιοθήκης, δεν αποστέλλονται κατά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων καθόσον οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται προκειμένου να αποζημιωθεί ο υπάλληλος για τα έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό της υπηρεσίας του.

6. Όσον αφορά αμοιβές της περ. δ' παρ. 2 άρθ. 12 ν. 4172/2013 που καταβάλλονται σε μέλη ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου ν.π. ή νομικής οντότητας, αυτές αποστέλλονται με το αρχείο εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συγκεκριμένα είτε με τον κωδικό 5 (στην περίπτωση που το μέλος ΔΣ έχει ποσοστό συμμετοχής στην εταιρεία 3% και άνω), είτε με τον κωδικό 55 (στην περίπτωση που το μέλος ΔΣ έχει ποσοστό συμμετοχής στην εταιρεία μικρότερο του 3%).

7. Αμοιβές που καταβάλλονται σε απασχολούμενους εποχιακά εργαζόμενους, για χρονικό διάστημα μέχρι 150 ημέρες ετησίως, σε επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις μεταποίησης, τυποποίησης προϊόντων και υπάγονται στην ασφάλιση ΟΓΑ θα αποστέλλονται με τον κωδικό 56.

8. Αμοιβές που καταβάλλονται για περιστασιακή απασχόληση στα μέλη Αγροτικών ή Γυναικείων συνεταιρισμών τα οποία υπάγονται στην ασφάλιση ΟΓΑ, θα αποστέλλονται με τον κωδικό 57.

9. Με βάση τα αναφερόμενα στις ΠΟΛ. 1147/29.9.2016 και ΠΟΛ. 1161/1.11.2016 εγκυκλίους, οι υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων θα υπολογίσουν τις φορολογητέες αποδοχές και συντάξεις των εν ενεργεία και συνταξιούχων δικαστικών λειτουργιών που προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από την ιδιότητά τους αυτή, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι ακαθάριστες (μικτές) αποδοχές και συντάξεις εξ' αυτής τους της ιδιότητας μειώνονται εκ των προτέρων κατά 25%. Το ποσοστό 25% των εν λόγω ακαθαρίστων αποδοχών και συντάξεων αποστέλλεται με τον κωδικό 47 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Βάσει της υπ' αριθμ. 288/2016 ομόφωνης γνωμοδότησης της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, τα αναφερόμενα στην παρούσα παράγραφο εφαρμόζονται ανάλογα και για τους λειτουργούς του ΝΣΚ (εν ενεργεία και συνταξιούχους), καθώς και για τα μέλη των οικογενειών των αποβιωσάντων δικαστικών λειτουργιών και λειτουργιών του ΝΣΚ, τα οποία συνταξιοδοτούνται κατά μεταβίβαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του συνταξιοδοτικού νόμου, λόγω του θανάτου των λειτουργιών αυτών και μόνο για το τμήμα που αφορά τις κατά μεταβίβαση συντάξεις (όχι δηλαδή και για τα λοιπά εισοδήματα αυτών).

10. Σε περιπτώσεις αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, είτε αποδοχών, είτε συντάξεων τα οποία αφορούν το φορολογικό έτος 2016 και εφόσον το ποσό έχει επιστραφεί πλήρως από τον φορολογούμενο, οι φορείς που έχουν ενταχθεί και καταβάλλουν αμοιβές μέσω της Ενιαίας Αρχής Πληρωμών (ΕΑΠ) καθώς και η ΗΔΙΚΑ για όσα ταμεία ασκεί την εποπτεία, είναι

υπόχρεοι σε υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου. Δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές καλούνται οι φορολογούμενοι να επιστρέψουν τα πληρωτέα ποσά με τα οποία πιστώθηκαν σύμφωνα με τις καταστάσεις μισθοδοσίας ή συντάξεων συν τον φόρο που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε, επισημαίνεται η προσοχή στους ανωτέρω υπόχρεους υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου, ούτως ώστε να αποστέλλουν ως καθαρές φορολογητέες αποδοχές ή συντάξεις τις νέες αποδοχές ή συντάξεις που προκύπτουν, αφού πρώτα αφαιρέσουν από τις αρχικές καθαρές (προ φόρου) την ανωτέρω επιστροφή (πληρωτέο συν φόρο). Ο παρακρατηθείς φόρος αποστέλλεται όπως αυτός παρακρατήθηκε και αποδόθηκε πριν την επιστροφή, καθόσον αυτός συμψηφίζεται κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (σχετ. έγγραφο Δ12 Α 1099005 ΕΕ 3.7.2014).

Στην περίπτωση που η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων αφορά το φορολογικό έτος 2015, αποστέλλεται ηλεκτρονικό αρχείο για τις περιπτώσεις αυτές, σύμφωνα με την κωδικοποίηση εισοδήματος μισθωτής εργασίας, συντάξεων της Π.Ο.Λ. 1274/30.12.2015. Βάσει των νέων αυτών βεβαιώσεων υποβάλλονται ηλεκτρονικά τροποποιητικές δηλώσεις από τους φορολογούμενους.

Στην περίπτωση που η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων αφορά το φορολογικό έτος 2014 και προηγούμενα, δεν αποστέλλεται ηλεκτρονικό αρχείο για τις περιπτώσεις αυτές αλλά χορηγούνται νέες βεβαιώσεις σε έντυπη μορφή για τα έτη αυτά, οι οποίες αποτυπώνουν σύμφωνα με τα ανωτέρω την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Βάσει των νέων αυτών βεβαιώσεων υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις από τους φορολογούμενους στη Δ.Ο.Υ.

11. Για την εφαρμογή των διατάξεων των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 εισάγεται νέος κωδικός, στον οποίο ο αρχικός ανάδοχος καταχωρεί το ποσό της ακαθάριστης αμοιβής και τον φόρο που παρακρατήθηκε από τον κύριο του έργου και ο οποίος συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας βάσει βεβαιώσεων που χορηγεί σε αυτές σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υπόψη διατάξεις.

Στη συνέχεια, ο αρχικός ανάδοχος (νομικό πρόσωπο, νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα) θα πρέπει να διαγράψει κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας ίο εισοδήματος του τον ως άνω παρακρατηθέντα από τον κύριο του έργου φόρο από τους αντίστοιχους κωδικούς των παρακρατηθέντων φόρων.

Όσον αφορά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων στην περίπτωση αυτή, κατά την κωδικοποίηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο κύριος του έργου χρησιμοποιεί τον κωδικό 2, ενώ ο αρχικός ανάδοχος χρησιμοποιεί τον κωδικό 14.

12. Στα εισοδήματα από μερίσματα με τον κωδικό 1 του Παραρτήματος 3 Μερίσματα (προ φόρου) ν.π. και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών με διπλογραφικά βιβλία περιλαμβάνονται και τα μερίσματα μετοχών σε αλλοδαπό χρηματιστήριο. Δεν περιλαμβάνονται τα προμερίσματα ΑΕ, καθώς και οι προσωρινές απολήψεις ΕΠΕ και ΙΚΕ, καθόσον αυτά αποτελούν εισόδημα του φορολογικού έτους 2017.

13. Στα μερίσματα με τον κωδικό 2 Μερίσματα ν.π. και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών με απλογραφικά βιβλία δεν συμπληρώνεται φόρος, διότι δεν παρακρατείται, αφού τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνται. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο.

14. Στα εισοδήματα από τόκους με τον κωδικό 3 Τόκοι (προ φόρου) εκτός τόκων που αφορούν τραπεζικές καταθέσεις περιλαμβάνονται όλες οι κατηγορίες των τόκων που υπάγονται σε φόρο, εκτός από τους τόκους τραπεζικών καταθέσεων της απόφασης Π.Ο.Λ. 1033/28.1.2014 (τόκοι εταιρικών ομολόγων, τόκοι δανεισμού, οι τόκοι των εφάπαξ χρηματικών ποσών που

καταβάλλονται από το λογαριασμό νεότητας του Ο.Τ.Ε Α.Ε., τόκοι από δικαστικές αποφάσεις κ.λπ.).

15. Ο κωδικός 5, που αφορά σε μερίσματα που απαλλάσσονται του φόρου (π.χ. ναυτιλιακά μερίσματα), συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο.

16. Ο κωδικός 6 αφορά τόκους που απαλλάσσονται του φόρου, όπως π.χ. τόκοι Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου, Εντόκων Γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου και συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο.

17. Σε κανένα από τα εισοδήματα του παραρτήματος 3 (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα) δεν υπάρχουν κρατήσεις και οι ακαθάριστες αποδοχές ταυτίζονται με τις καθарές. Ο φόρος που αναλογεί είναι αυτός που παρακρατείται. Ομοίως στα εισοδήματα αυτά δεν παρακρατείται ειδική εισφορά αλληλεγγύης και χαρτόσημο.

18. Για καταβολή εισοδημάτων που αφορούν μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκων (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιωμάτων σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεν απαιτείται η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013.

19. Για καταβολή εισοδημάτων που αφορούν μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκων (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιωμάτων σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ή σε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων, για τα οποία δεν προβλέπεται παρακράτηση φόρου, δεν απαιτείται η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 8

Ημερομηνία υποβολής

1. Για το φορολογικό έτος 2016 ως καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής ορίζεται η 31 Μαρτίου 2017. Ειδικά για τις περιπτώσεις καταβολής μερισμάτων σε φυσικά πρόσωπα από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία, ως καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής ορίζεται η 30 Ιουνίου 2017.

2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρισης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του TAXISnet με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρισης.

3. Επισημαίνεται ότι η μη υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

Άρθρο 9

Αποδεικτικό ηλεκτρονικής υποβολής

Μετά την αποστολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων ως αποδεικτικά υποβολής εμφανίζονται και εκτυπώνονται κατά περίπτωση τα παρακάτω:

1. Το φορολογικό έτος.
2. Ο αριθμός και η ημερομηνία υποβολής δήλωσης TAXISnet.
3. Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. δηλούντος.
4. Το σύνολο των ακαθάριστων αποδοχών, αμοιβών και εισοδημάτων.
5. Το σύνολο των καθαρών αποδοχών.
6. Το σύνολο των αναλογούντων φόρων, προκειμένου για αποδοχές από μισθωτή εργασία και συντάξεις.
7. Το σύνολο των παρακρατηθέντων φόρων.
8. Το σύνολο των παρακρατηθέντων ποσών της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου

29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α ν. 4172/2013 προκειμένου για αποδοχές από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

9. Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1100/18.3.2019.- Καθορισμός του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 και της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/τ.Α' / 26-07-2013), όπως ισχύουν.

β) Των παρ. 3, 4 του άρθρου 15 του ν. 4174/2013.

γ) Τις διατάξεις των άρθρων 35, 36, 37 και 38 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/τ.Α' /23-07-2013).

δ) Τις διατάξεις του άρθρου 61, των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 62, καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 1 και των παρ. 6 και 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν.

ε) Τις διατάξεις των άρθρων 31 και 34 του ν. 4174/2013.

στ) Τις διατάξεις των άρθρων 71Β και 71Γ του ν. 4172/2013.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τρόπος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα

1. Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, καθώς και οι τροποποιητικές, δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, που αποκτώνται από τη δημοσίευση της παρούσας απόφασης και εφεξής, υποβάλλονται αποκλειστικά μέσω TAXISnet.

Ειδικά, για τις περιπτώσεις εφαρμογής του άρθρου 63 του ν. 4172/2013, η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου καθώς και τα οριζόμενα από την ΠΟΛ 1036/2015 (ΦΕΚ 247 Β') απόφαση έντυπα, υποβάλλονται από τον υπόχρεο υποχρεωτικά στην αρμόδια για τη φορολογία του Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.).

2. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet, σύμφωνα με όσα ορίζονται με την ΠΟΛ.1178/2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ-ΤΑ (ΦΕΚ 1916/τ.Β' /9-12-2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες.

3. Ως χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο σε παρακράτηση.

4. Με την υποβολή της δήλωσης γίνεται άμεσος προσδιορισμός του φόρου και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής», με βάση την οποία θα καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής ή εκδίδεται τίτλος έκπτωσης σε περίπτωση τροποποιητικής δήλωσης από την οποία προκύπτει μικρότερο χρεωστικό ποσό από αυτό της προηγούμενης δήλωσης.

5. Δήλωση με βάση τις διατάξεις της παρούσας υποβάλλεται και για τους δικαιούχους εισοδημάτων όταν από τις οικείες ΣΑΔΦ προβλέπεται μηδενικός συντελεστής παρακράτησης.

6. Οι τροποποιητικές δηλώσεις που αφορούν αρχικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων

φόρων στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, που υποβλήθηκαν χειρόγραφα με βάση την ΠΟΛ.1011/2014 απόφαση της ΓΓΔΕ, δηλαδή πριν από τη δημοσίευση της παρούσας, υποβάλλονται και αυτές χειρόγραφα με βάση την ΠΟΛ.1011/2014 απόφαση της ΓΓΔΕ.

7. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, κατά την καταληκτική ημερομηνία αυτής, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των υπόχρεων σε παρακράτηση θα ενημερώνονται από τη ΔΗΛΕΔ.

Άρθρο 2

Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής

1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013.

2. Πέραν των ανωτέρω, ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, σε κάθε περίπτωση, νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα.

Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα.

Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, καθώς και προσωρινών απολήψεων κερδών, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί, σε κάθε περίπτωση, μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής.

Για το εισόδημα που προκύπτει από τα μαθηματικά αποθέματα, η καταβολή της σχετικής πληρωμής ενεργείται και κατά την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου ή της εγγραφής αυτών στον οικείο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρείας.

Για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί, σε κάθε περίπτωση, μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

3. Για το εισόδημα από τόκους των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί κατά την έκδοσή τους, ενώ για τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, όταν δεν έχει μεσολαβήσει μεταβίβασή τους ή των τοκομεριδίων τους, κατά το χρόνο της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων τους ή κατά τη λήξη τους, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια (ZERO COUPON).

Ο φόρος που παρακρατείται στις πιο πάνω πληρωμές πιστώνεται στον τηρούμενο οικείο λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου στην Τράπεζα της Ελλάδος και δεν αποδίδεται με την υποβολή της δήλωσης του επόμενου άρθρου της παρούσας.

4. Η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας, υποβάλλεται από τους υπόχρεους μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την καταβολή ή την πίστωση των ποσών των σχετικών εισοδημάτων. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, καθώς και μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013.

Άρθρο 3

Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα

1. Ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, έχουν ως τα συνημμένα υποδείγματα, τα οποία επισυνάπτονται ως παραρτήματα Α1, Α2 και Α3 της παρούσας, αντίστοιχα.

2. Οι υπόχρεοι καταχωρούν αναλυτικά τα στοιχεία ανά ΑΦΜ δικαιούχου και σύμφωνα με τον

Πίνακα Κωδικοποίησης που επισυνάπτεται ως παραρτήματα Β1 και Β της παρούσας.

3. Στις περιπτώσεις που οι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου διαβιβάζουν, στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε., καταστάσεις σε ηλεκτρονικό αρχείο, με βάση τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1033/2014 απόφαση (ΦΕΚ 276/τ.Β' / 10-02-2014), υποβάλλουν τη δήλωση ηλεκτρονικά μέσω TAXISnet, χωρίς να υποβάλλουν εκ νέου τις αναλυτικές εγγραφές.

4. Ως «χρόνος παρακράτησης» για τη συμπλήρωση των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους δικαιώματα νοείται ο κατά περίπτωση οριζόμενος στο άρθρο 2 χρόνος καταβολής ή πίστωσης της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

Άρθρο 4

Έλεγχος – Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

α. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται αμέσως μετά την οριστική υποβολή των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, με ταυτόχρονη καταχώριση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Taxis.

β. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.

Άρθρο 5

Έναρξη Ισχύος

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει για πληρωμές που πραγματοποιούνται από τη δημοσίευση της παρούσας και εφεξής.

2. Η ΠΟΛ 1011/2014 απόφαση καταργείται, από την έναρξη ισχύος της παρούσας.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 951Β' / 20.3.2019).

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1101/18.3.2019.- Καθορισμός του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν.4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) της παραγράφου 1 του άρθρου 6 και της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170Α' / 26.07.2013), όπως ισχύουν,

β) των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 15 του ν. 4174/2013,

γ) του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α' / 23.07.2013),

δ) του άρθρου 61, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1, των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 64 καθώς και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν,

ε) των άρθρων 31 και 34 του ν. 4174/2013.

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013

1. Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, καθώς και οι τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου κατά περίπτωση, στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62, στις αμοιβές δικηγόρων της περίπτωσης α' και μερισμάτων

της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013 που αποκτώνται από την 1 Ιανουαρίου 2019 και εφεξής, υποβάλλονται αποκλειστικά μέσω TAXISnet. Οι μηδενικές δηλώσεις για τις οποίες εκ του νόμου δεν προκύπτει φόρος ή τέλος χαρτοσήμου προς απόδοση υποβάλλονται προαιρετικά.

2. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την με αριθμό ΠΟΛ.1178/2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ-ΤΛ (ΦΕΚ Β'/9.12.2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες.

3. Ως χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο σε παρακράτηση.

4. Με την υποβολή της δήλωσης γίνεται άμεσος προσδιορισμός του φόρου και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής» με βάση την οποία θα καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής ή εκδίδεται τίτλος έκπτωσης σε περίπτωση τροποποιητικής δήλωσης από την οποία προκύπτει μικρότερο χρεωστικό ποσό από αυτό της προηγούμενης δήλωσης.

5. Οι διαχειριστές πάγιας προκαταβολής, οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων του δημοσίου γενικά και οι διαχειριστές χρηματικού που παρακρατούν φόρο στις αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 και δεν δύνανται να αποδώσουν τον παρακρατηθέντα φόρο μέσω του κεντρικού τους φορέα υποβάλλουν προσωρινή δήλωση στην Δ.Ο.Υ. της περιφέρειάς τους από όπου εκδίδεται η ταυτότητα οφειλής και ο φόρος αποδίδεται μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων. Όσοι από τους ανωτέρω υπόχρεους δύνανται να αποδίδουν τον φόρο μέσω του κεντρικού τους φορέα, η υποβολή της προσωρινής δήλωσης γίνεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω TAXISnet.

6. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, κατά την καταληκτική ημερομηνία αυτής, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των υπόχρεων σε παρακράτηση θα ενημερώνονται από τη ΔΗΛΕΔ.

Άρθρο 2

Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής

1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων δ' παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013.

2. Η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας, υποβάλλεται από τους υπόχρεους μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την καταβολή ή την πίστωση των ποσών των σχετικών εισοδημάτων. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, καθώς και μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013.

Άρθρο 3

Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013

1. Ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 καθώς και στις αμοιβές δικηγόρων της περίπτωσης α' και μερισμάτων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013, έχει ως τα συνημμένα

υποδείγματα, τα οποία επισυνάπτονται ως παραρτήματα Α1 και Α2 της παρούσας αντίστοιχα.

2. Οι υπόχρεοι καταχωρούν αναλυτικά τα στοιχεία ανά ΑΦΜ δικαιούχου και σύμφωνα με τον Πίνακα Κωδικοποίησης που επισυνάπτεται ως παραρτήματα Β1 και Β της παρούσας.

3. Στις περιπτώσεις που οι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, για τις αμοιβές με τον κωδικό 97 του παραρτήματος Β, διαβιβάζουν, στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε., καταστάσεις σε ηλεκτρονικό αρχείο, με βάση τα οριζόμενα στην απόφαση Α.1009/2019, όπως ισχύει, υποβάλλουν τη δήλωση ηλεκτρονικά μέσω TAXISnet, χωρίς να υποβάλλουν εκ νέου τις αναλυτικές εγγραφές.

4. Ως «χρόνος παρακράτησης» για τη συμπλήρωση των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες νοείται ο οριζόμενος στο άρθρο 2 χρόνος καταβολής ή πίστωσης της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

Άρθρο 4

Έλεγχος Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

α. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται αμέσως μετά την οριστική υποβολή των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, με ταυτόχρονη καταχώριση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Taxis.

β. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.

Άρθρο 5

Έναρξη Ισχύος

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει για πληρωμές που αφορούν εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2019 και μετά. Στις τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβάλλονται μέχρι 31.12.2019 και αφορούν τις αναλυτικές εγγραφές που δεν είχαν συμπεριληφθεί στις αρχικές δηλώσεις που είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1048/2014 και ΠΟΛ.1031/2014 αποφάσεις ΓΓΔΕ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα και ο τόκος του Κ.Φ.Δ.

2. Οι αποφάσεις ΠΟΛ.1048/2014 και ΠΟΛ.1031/2014 καταργούνται, από την έναρξη ισχύος της παρούσας.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 948Β'/20.3.2019).

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α.1289/22.7.2019.- Τροποποίηση της Α.1101/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. που αφορά τον καθορισμό του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) της παραγράφου 1 του άρθρου 6, των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 15, της παραγράφου 2 του άρθρου 18 και των άρθρων 31 και 34 του ν.4174/2013 (170 Α'), όπως ισχύουν,

β) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν.4389/2016 (94Α') και ειδικότερα του άρθρου 7, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν,

γ) των άρθρων 21, 61, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1, των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 64 καθώς και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013 (167 Α'), όπως ισχύουν.

Αποφασίζουμε

1. Στον Πίνακα «Αναλυτικές αμοιβές δικαιούχων αμοιβών από Επιχειρηματική Δραστηριότητα» του Παραρτήματος Α1 της Α.1101/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., μετά τη στήλη με την ένδειξη «Όνομα» και πριν τη στήλη με την ένδειξη «Φορ. Συντελεστής», προστίθενται δύο (2) νέες στήλες με τις ενδείξεις «Αλλοδαπός χωρίς ΑΦΜ (ΝΑΙ/ΟΧΙ)» και «Χώρα φορολογικής κατοικίας δικαιούχου αμοιβής».

2. Η Απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3275 Β' /27.8.2019)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1035/23.2.2021.- Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2020.

Έχοντας υπόψη:

- α) Του άρθρου 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170),
- β) των παραγράφων 3, 4 του άρθρου 15 του ν. 4174/2013,
- γ) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν,
- δ) της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 (Α' 167),
- ε) των άρθρων 3, 12, 13, 14, 15, 21, 29, 36, 37, 38, 43Α, 45, 59, 60, 61,62, 63, 64, 67, 68 του ν. 4172/2013.

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1**Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων**

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε.

Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας.

Υποχρέωση υπάρχει και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.

Η υποχρέωση αυτή δεν υπάρχει στις περιπτώσεις εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν περιλαμβάνονται στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 2**Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων (Έντυπο Φ-01.042)**

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτών, ποσά μισθών, συντάξεων και λοιπών παροχών καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατήθηκαν, έχει, όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.042).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή ψηφιακή μορφή, του εντύπου της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, έχουν, όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων (Έντυπο Φ-01.042) των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπεται στο επισυναπτόμενο έντυπο και «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1».

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Άρθρο 3

Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα (Έντυπο Φ-01.043)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτών καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκαν, έχει, όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.043).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή ψηφιακή μορφή, του εντύπου της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, έχουν, όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα (Έντυπο Φ-01.043) των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2».

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Άρθρο 4

Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα (Έντυπο Φ-01.044)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα, με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτών καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκαν, έχει, όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.044).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή ψηφιακή μορφή, του εντύπου της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, έχουν, όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα (Έντυπο Φ-01.044) των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου, έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3».

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα, είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

5. Το ηλεκτρονικό αρχείο που αφορά στους τόκους τραπεζικών καταθέσεων αποστέλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Π.Ο.Λ.1033/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει. Για τους τόκους αυτούς χορηγείται έντυπη βεβαίωση από τα πιστωτικά ιδρύματα (όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο

1 του ν. 4537/2018) στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτών. Ομοίως, το αρχείο μερισμάτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών αποστέλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια απόφαση.

Άρθρο 5

Διαδικασία και τρόπος υποβολής των στοιχείων

1. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται με βάση τα ανωτέρω στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2020, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλονται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet). Για τον σκοπό αυτό οι υπόχρεοι δύνανται, για τη δημιουργία των κατάλληλων αρχείων, να χρησιμοποιούν τις αντίστοιχες εφαρμογές του TAXISnet.

2. Οι Δημόσιες Υπηρεσίες, τα Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά όποιος παρακρατεί φόρο υποβάλλουν υποχρεωτικά τα παραπάνω στοιχεία της παραγράφου 1.

Για την υποβολή αρχείου συντάξεων αρμόδιος φορέας είναι αποκλειστικά και μόνο η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης (Η.ΔΙ.Κ.Α) για όσα ταμεία εποπτεύει.

Το αρχείο αμοιβών από εργόσημο υποβάλλεται αποκλειστικά και μόνο από τους αρμόδιους ασφαλιστικούς φορείς.

Ειδικά για τους φορείς του Δημοσίου, τυχόν διορθώσεις ή τροποποιήσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο από τον ίδιο εκκαθαριστή, που έχει υποβάλλει το σχετικό αρχικό αρχείο.

3. Με την Α.3000/ΠΟΛ.112/1968 διαταγή έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση πτώχευσης, τη φορολογική υποχρέωση της παρακράτησης φόρου κατά την καταβολή αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες την έχει ο σύνδικος της πτωχεύσασας εταιρείας, ως ενεργών εν προκειμένω για λογαριασμό της εταιρείας. Κατ' ανάλογη εφαρμογή στις περιπτώσεις που λύεται η επιχείρηση και τίθεται σε εκκαθάριση, την υποχρέωση υποβολής του αρχείου βεβαιώσεων την έχει ο αρμόδιος εκκαθαριστής. Επίσης, η σχετική υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων υφίσταται και για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που διακόπτουν τις εργασίες τους, ανεξάρτητα από το αν τίθενται σε εκκαθάριση ή όχι, καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν διακόψει τις εργασίες τους μέσα στο φορολογικό έτος 2020.

4. Περαιτέρω, σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων (απορροφήσεις, μετατροπές, συγχωνεύσεις, διασπάσεις), υποχρέωση υποβολής του αρχείου βεβαιώσεων έχει η προερχόμενη από τον μετασχηματισμό επιχείρηση (απορροφώσα, κ.λπ.) για το χρονικό διάστημα από τον ισολογισμό μετασχηματισμού (ν. 2166/1993) ή την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού (ν.δ. 1297/1972) και μετά, ενώ για το χρονικό διάστημα μέχρι τις ως άνω προθεσμίες υποχρέωση υποβολής του εν λόγω αρχείου έχει η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση.

5. Υποχρέωση υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων υπάρχει και για τα υπό ίδρυση ιδρύματα, η έγκριση της σύστασης των οποίων εκκρεμεί, για τα εισοδήματα επί των οποίων έχουν διενεργήσει παρακράτηση φόρου, ως εν τοις πράγμασι νομίμως λειτουργούντα πρόσωπα στο πλαίσιο άσκησης των δραστηριοτήτων τους.

6. Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων στην περίπτωση που καταβάλλονται αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα ή μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα σε δικαιούχο νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει σε διαφορετική ημερομηνία από αυτή του ημερολογιακού έτους. Στην περίπτωση αυτή θα χορηγείται σχετική βεβαίωση σε έντυπη μορφή προκειμένου το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου να δηλώνεται στο

έντυπο Ν σε σχετικό κωδικό χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση.

7. Οι υπόχρεοι των παραγράφων 1,2,3,4 και 5 του άρθρου αυτού, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TAXISnet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1178/2010 (Β' 1916) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και την υπό στοιχεία Α.1082/2020 (Β' 1303) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή. Οι υπόχρεοι της παραγράφου αυτής πιστοποιούνται στο TAXISnet με αντίστοιχο τρόπο, ανεξαρτήτως από το αν είναι ήδη πιστοποιημένοι για άλλες υπηρεσίες.

8. Τα στοιχεία των πιο πάνω βεβαιώσεων από υπόχρεο φυσικό πρόσωπο που έχει αποβιώσει υποβάλλονται με ψηφιακό μέσο στη Δ.Ο.Υ. από τους κληρονόμους του. Η Δ.Ο.Υ. διαβιβάζει με έγγραφο το ψηφιακό μέσο στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ.

9. Οι αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., προκειμένου να εξασφαλίσουν την ασφαλή υποβολή και αποστολή των ηλεκτρονικών αρχείων από τους υπόχρεους, δύνανται να εφαρμόζουν ειδικές ασφαλιστικές δικλείδες.

10. α) Για τους κωδικούς εισοδημάτων του Παραρτήματος 1 της παρούσας που αφορούν το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, υπάρχει υποχρέωση για υποβολή των παραπάνω στοιχείων της παραγράφου 1 (ετήσιο αρχείο) από τους:

i. Υπόχρεους που υποβάλλουν την προσωρινή δήλωση κάνοντας χρήση των κωδικών 95 και 96 της υπό στοιχεία Α.1099/2019 (Β' 949) απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.,

ii. καταβάλλοντες εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που δεν είναι υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, ακόμα και όταν δεν προκύπτουν ποσά προς απόδοση,

iii. καταβάλλοντες αποδοχές σε αξιωματικούς και κατώτερο πλήρωμα εμπορικών πλοίων, οι οποίοι υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παραγράφου 1 (ετήσιο αρχείο) για το σύνολο των αποδοχών που κατέβαλαν εντός του 2020 και όχι μόνο για το διάστημα που προ-ηγήθηκε της έναρξης εφαρμογής της υπό στοιχεία Α. 1204/2020 (Β' 3972) απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (ηλεκτρονικός τρόπος υποβολής προσωρινής δήλωσης απόδοσης φόρου πληρωμάτων εμπορικού ναυτικού με αναλυτικές εγγραφές),

iv. φορείς που εποπτεύονταν για ορισμένο διάστημα μέσα στο 2020 από την ΕΑΠ, οι οποίοι υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παραγράφου 1 (ετήσιο αρχείο) για το διάστημα αυτό (1.1.2020 έως ημερομηνία ενημέρωσης της ΕΑΠ για την παύση εποπτείας), ενώ για το υπόλοιπο διάστημα έτους 2020 δεν θα υποβάλλουν τα στοιχεία της παραγράφου 1 (ετήσιο αρχείο), καθόσον για το τελευταίο αυτό διάστημα υποβάλλουν μόνο προσωρινές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές,

v. φορείς που εντάχθηκαν και εποπτεύονται μέχρι και 31.12.2020 από την ΕΑΠ, οι οποίοι υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παραγράφου 1 (ετήσιο αρχείο) για ολόκληρο το έτος 2020 και ανεξάρτητα από το γεγονός ότι για το διάστημα του έτους 2020 που προηγήθηκε της ένταξης στην ΕΑΠ, υπέβαλαν ήδη προσωρινές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές,

vi. φορείς του Δημοσίου οι οποίοι υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παραγράφου 1 (ετήσιο αρχείο) μόνο για τις αμοιβές που κατέβαλλαν σε εργαζόμενους επιχειρήσεων-εργοδοτών του ιδιωτικού τομέα που εντάσσονται στο μηχανισμό «ΣΥΝ-ΕΡΓΑΣΙΑ» του άρθρου 31 του ν. 4690/2020. Οι επιχειρήσεις-εργοδότες του ιδιωτικού τομέα που εντάσσονται στο μηχανισμό αυτό αποστέλλουν μόνο τις αμοιβές που οι ίδιοι κατέβαλαν στους εργαζόμενους τους σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1099/2019 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει και όχι και τις αμοιβές του προηγούμενου εδαφίου.

Οι υπόχρεοι υποβολής προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 με αναλυτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1099/2019 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, δεν υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παραγράφου 1 (ετήσιο αρχείο).

β) Για τους κωδικούς αμοιβών του Παραρτήματος 2 της παρούσας που αφορούν το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπάρχει υποχρέωση για υποβολή των παραπάνω στοιχείων της παραγράφου 1 (ετήσιο αρχείο), ακόμα και αν για τις αμοιβές αυτές υποβλήθηκαν ήδη προσωρινές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 (Β' 948) απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει.

γ) Για τους κωδικούς αμοιβών του Παραρτήματος 3 της παρούσας που αφορούν το εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, υπάρχει υποχρέωση για υποβολή των παραπάνω στοιχείων της παραγράφου 1 (ετήσιο αρχείο). Για τα στοιχεία που αποστέλλονται μέσω ημεδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος σε εφαρμογή της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1033/2014, δεν υποβάλλεται ετήσιο αρχείο.

Άρθρο 6

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

1. Τα υποβαλλόμενα στοιχεία γίνονται αποδεκτά εφόσον

β) Υποβάλλονται με ψηφιακό μέσο στη Δ.Ο.Υ. εφόσον αφορούν μόνο την παράγραφο 8 του άρθρου 5 της παρούσας (αποβιώσαντες εργοδότες).

γ) Οι δικαιούχοι όλων των εισοδημάτων καταχωρούνται υποχρεωτικά με τον Α.Φ.Μ. τους.

δ) Ο ΑΜΚΑ καταχωρείται υποχρεωτικά για τους μισθωτούς και συνταξιούχους. Προκειμένου για δικαιούχους αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και εισοδημάτων από μερίσματα Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων), δικαιώματα, ο ΑΜΚΑ καταχωρείται προαιρετικά.

2. Τα στοιχεία της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων που υποβάλλονται με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο στην παρούσα απόφαση, δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών - ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

4. Όσον αφορά το χρόνο διενέργειας παρακράτησης και απόδοσης φόρου και κατ' επέκταση αποστολής του σχετικού ηλεκτρονικού αρχείου για τις αμοιβές διοίκησης και τις αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες των διατάξεων των περ. δ' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013, καθώς και για τις αμοιβές για τα αγαθά που προμηθεύονται και για τις υπηρεσίες που λαμβάνουν οι φορείς γενικής κυβέρνησης, ισχύουν τα αναφερόμενα στο υπό στοιχεία ΔΕΑΦ Β 1110696 ΕΞ 2016/18.7.2016 έγγραφο.

5. Αμοιβές που καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, ημερήσια αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης (της περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 14 ν. 4172/2013), επίδομα βιβλιοθήκης, δεν αποστέλλονται κατά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων καθόσον οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται προκειμένου να αποζημιωθεί ο υπάλληλος για τα έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό της υπηρεσίας του. Για τον ίδιο λόγο δεν αποστέλλεται αρχείο, για την πρόσθετη μηνιαία αποζημίωση χρήσης και συντήρησης οχήματος της παρ. 7 του άρθρου 56 του ν. 4611/2019 που καταβάλλεται σε εργαζόμενους που απασχολούνται στη μεταφορά ή διανομή προϊόντων και αντικειμένων και οι οποίοι χρησιμοποιούν για την εκτέλεση της εργασίας τους μοτοποδήλατο ή μοτοσυκλέτα δικής τους ιδιοκτησίας, νομής ή κατοχής (υπό στοιχεία ΔΕΑΦ Α 1152016 ΕΞ 2019/29.10.2019 έγγραφο).

Ομοίως, δεν αποστέλλεται αρχείο, για την ελεγκτική αποζημίωση που καταβάλλεται στους επιθεωρητές του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας που διενεργούν ελέγχους (παρ. 1 του άρθρου 70 του ν. 4647/2019). Επίσης, δεν αποστέλλεται αρχείο, για το επίδομα που χορηγείται στους δικαστικούς λειτουργούς και στα μέλη του κυρίου προσωπικού του ΝΣΚ προκειμένου για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματος τους και των καθηκόντων τους (άρθρο 30 και περ. 3 της παρ. Α του άρθρου 33 του ν. 3205/2003), όπως και για την αποζημίωση εξόδων παράστασης που χορηγείται στους δικαιούχους δικαστικούς λειτουργούς και μέλη του κυρίου προσωπικού του ΝΣΚ (άρθρο 30 και περ. 6 της παρ. Α του άρθρου 33 ν. 3205/2003). Περαιτέρω, δεν αποστέλλεται αρχείο, για το Επίδομα Στέγασης που σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4472/2017 θεσπίζεται από το Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης για νοικοκυριά που διαμένουν σε μισθωμένη κατοικία ή επιβαρύνονται με το κόστος εξυπηρέτησης στεγαστικού δανείου πρώτης κατοικίας και το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου και νόμου δεν εμπίπτει σε καμία κατηγορία εισοδήματος.

6. Ο ΟΠΕΚΑ δεν αποστέλλει αρχείο για τις ακόλουθες παροχές και υπηρεσίες που χορηγεί και διαχειρίζεται:

- έξοδα κηδείας της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018
- παροχές και υπηρεσίες του Λογαριασμού Αγροτικής Εστίας σύμφωνα με το ν. 3050/2002 (περ. δ' του άρθρου 4 ν. 4520/2018)
- προνοιακές παροχές, οικονομικές και εισοδηματικές ενισχύσεις και κοινωνικές υπηρεσίες για την οικονομική στήριξη - ενίσχυση ειδικών και ευπαθών ομάδων (υπο-περ. αα, ββ, γγ' της περ. στ' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018)
- παροχή της περ. θ' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018
- επίδομα ομογενών προσφύγων που χορηγείται βάσει των διατάξεων του ν.δ. 57/1973 στα πλαίσια παροχής προγραμμάτων Κοινωνικής Προστασίας του οποίου η διαδικασία χορήγησης προβλέπεται από τις υπό στοιχεία Γ1α/ οικ.842/19.4.1988 (Β'242), Π3οικ./603/23.2.1994 (Β' 148), Π3οικ.2091/6.6.1995 (Β' 537), Π3/οικ.3427/5.10.1995 (Β' 868) υπουργικές αποφάσεις
- έκτακτες εφάπαξ οικονομικές ενισχύσεις σε δικαιούχους που επλήγησαν από φυσικές καταστροφές
- επίδομα γέννησης (άρθ. 1 ν. 4659/2020) που χορηγείται στους δικαιούχους και το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4659/2020, μεταξύ άλλων, απαλλάσσεται από κάθε φόρο και εισφορά (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013) και δεν προσμετράται στο συνολικό, πραγματικό ή τεκμαρτό οικογενειακό εισόδημα.

7. Αμοιβές που καταβάλλονται σε αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, καθώς και σε ξεναγούς που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/1985, επί του καθαρού ποσού των οποίων διενεργείται, από 14.6.2018, παρακράτηση φόρου με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) (υπό στοιχεία ΠΟΛ.1147/2018 εγκύκλιος), αποστέλλονται με τον κωδικό 1 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Με τον κωδικό αυτό αποστέλλονται και οι αμοιβές του πρώτου εδαφίου της υποπερ. νί της περ. α της παρ. 10 του άρθρου 5 της παρούσας ήτοι οι αμοιβές που φορείς του Δημοσίου κατέβαλλαν σε εργαζόμενους επιχειρήσεων-εργοδοτών του ιδιωτικού τομέα που εντάσσονται στο μηχανισμό «ΣΥΝ-ΕΡΓΑΣΙΑ» του άρθρου 31 του ν. 4690/2020.

8. Με τον κωδικό 17 που αφορά το Ελάχιστο Εγγυημένο Εισόδημα αποστέλλεται το σύνολο των ποσών του εν λόγω εισοδήματος που αφορούν όλους τους μήνες του 2020 ανεξάρτητα από το πότε πραγματοποιήθηκε η καταβολή τους. Το Ελάχιστο Εγγυημένο Εισόδημα που χορηγεί ο

ΟΠΕΚΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018, αποστέλλεται με αυτόν τον κωδικό.

9. Τα ποσά που καταβάλλονται στους δικαιούχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 114 του ν. 4714/2020, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4734/2020, ήτοι τα ποσά που αντιστοιχούν σε περικοπές και μειώσεις κύριων συντάξεων συνταξιούχων του ιδιωτικού τομέα και αφορούν το χρονικό διάστημα από 11.6.2015 και μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4387/2016 και καταβάλλονται χωρίς να διενεργείται επί αυτών παρακράτηση φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, αποστέλλονται με τον κωδικό 30 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις με αναγραφή του έτους/χρήσης που αυτά αφορούν. Με τον ίδιο κωδικό και με αναγραφή του έτους/χρήσης που αυτά αφορούν αποστέλλονται και τα ποσά που καταβάλλονται στους δικαιούχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 4734/2020, ήτοι τα ποσά που αντιστοιχούν σε περικοπές και μειώσεις κύριων συντάξεων συνταξιούχων του Δημοσίου και των λοιπών δικαιούχων που αναφέρονται στο άρθρο αυτό και αφορούν το χρονικό διάστημα από τις 11.6.2015 και μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4387/2016 και καταβάλλονται χωρίς να διενεργείται επί αυτών παρακράτηση φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013.

10. Για τις περιπτώσεις των αναδρομικών που αφορούν αποβιώσαντες και τα οποία δηλώνονται από τους κληρονόμους ως στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας, δεν αποστέλλεται αρχείο.

11. Κατ' ανάλογη εφαρμογή με το σκεπτικό της υπ' αρ. 250/1996 γνωμοδότησης του ΝΣΚ που είχε γίνει δεκτή, τα εφάπαξ βοηθήματα που καταβάλλουν τα Μετοχικά Ταμεία των Ενόπλων δυνάμεων στα παιδιά των ενεργών μετόχων τους ή μερισματούχων τους για τη δημιουργία ή την ενίσχυση της οικογενειακής ή της επαγγελματικής αυτοτέλειάς τους, δεν θεωρούνται εισόδημα και δεν υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013. Τα ποσά αυτά αποστέλλονται με τον κωδικό 38 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Πλέον, με τον κωδικό αυτό αποστέλλονται μόνο τα εφάπαξ ποσά της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 και όχι τα ποσά της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 (επίδομα αλλοδαπής), τα οποία δηλώνονται με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 22.

12. Η καταβαλλόμενη, από 11.10.2018, πτητική αποζημίωση στους πιλότους της πολιτικής αεροπορίας και της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, αποστέλλεται με τον κωδικό 42 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις [άρθρο 35 ν. 4569/2018 (179 Α')].

13. Η αποζημίωση που καταβάλλεται στα μέλη των Ανεξάρτητων Επιτροπών Προσφυγών του άρθρου 5 του ν. 4375/2016, επί της οποίας παρακρατείται φόρος με φορολογικό συντελεστή 15% και φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων γι' αυτό το εισόδημα, αποστέλλεται με τον κωδικό 47 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Με τον ίδιο κωδικό αποστέλλονται και οι αμοιβές των πρώην δικαστικών λειτουργών και των μελών του κυρίου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, όπως και του Γενικού Προϊσταμένου που συμμετέχουν στις Επιτροπές Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του πρώτου εδαφίου της παρ. 10 του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 οι οποίες φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15% και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

14. Όσον αφορά αμοιβές της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 που καταβάλλονται σε μέλη Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου ν.π. ή νομικής οντότητας, αυτές αποστέλλονται με το αρχείο εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συγκεκριμένα με τον κωδικό 5. Στις περιπτώσεις που διενεργείται παρακράτηση ασφαλιστικών εισφορών, ο υπόχρεος υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποστέλλει τις ακαθάριστες αμοιβές και επιπλέον και τις κρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών για να αφαιρεθούν από τις αμοιβές αυτές.

15. Τα αναδρομικά επίδομάτων ανεργίας ΟΑΕΔ, ΕΤΑΠ-ΜΜΕ, ΓΕΝΕ αποστέλλονται με τον κωδικό 55 με αναγραφή του έτους χρήσης που αυτά αφορούν.

16. Αμοιβές που καταβάλλονται σε απασχολούμενους -εποχιακά εργαζόμενους, για χρονικό διάστημα μέχρι 150 ημέρες ετησίως, σε επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις μεταποίησης, τυποποίησης προϊόντων και υπάγονται στην ασφάλιση ΕΦΚΑ - ΟΓΑ, αποστέλλονται με τον κωδικό 56.

17. Αμοιβές που καταβάλλονται για περιστασιακή απασχόληση στα μέλη αγροτικών ή γυναικείων συνεταιρισμών τα οποία υπάγονται στην ασφάλιση ΕΦΚΑ - ΟΓΑ, αποστέλλονται με τον κωδικό 57.

18. Αμοιβές που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. θ' της παρ. 3 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 ήτοι ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλεγγύης Οικονομίας (όπως αυτοί είναι εγγεγραμμένοι στο αντίστοιχο Μητρώο που τηρείται από το Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης) στους εργαζομένους τους, εντάσσονται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και αποστέλλονται με τον κωδικό 58. Χρόνος κτήσης των εισοδημάτων αυτών θεωρείται ο χρόνος λήψης της απόφασης για την καταβολή αυτών των αμοιβών από την ετήσια γενική συνέλευση.

19. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 30 του ν. 4144/2013 (Α' 88), όπως αυτό διαμορφώθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4756/2020 (Α' 235) και βάσει των όσων διευκρινίσθηκαν και με την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1124/2018 εγκύκλιο, τα επιδόματα εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης και αναζήτησης εργασίας στα πλαίσια δράσεων συμβουλευτικής που καταβλήθηκαν σε ανέργους μέσα στο έτος 2020, απαλλάσσονται από κάθε φόρο, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου και περαιτέρω απαλλάσσονται και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013. Τα επιδόματα αυτά δεν υπολογίζονται στα εισοδηματικά όρια για την καταβολή οποιασδήποτε παροχής κοινωνικού ή προνοιακού χαρακτήρα και αποστέλλονται με τον κωδικό 60 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

20. Για λόγους καλύτερης διαχείρισης και αντιμετώπισης των διαφόρων εισοδημάτων και επιδομάτων που χορηγούνται από διάφορους φορείς και χρήζουν ειδικής φορολογικής μεταχείρισης, στον Πίνακα κωδικοποίησης εισοδήματος μισθωτής εργασίας, συντάξεων και λοιπών εισοδημάτων πλην επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεν υφίσταται ο όρος «επιδόματα» στο λεκτικό των κωδικών 47, 48, 50 και 51 και υπάρχουν οι κωδικοί 61 και 62 που αφορούν «Επιδόματα αυτοτελώς φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα» και «Επιδόματα απαλλασσόμενα από φόρο και εισφορά στο σύνολό τους» αντίστοιχα καθώς και οι κωδικοί 63 και 64 για τα αναδρομικά ποσά των επιδομάτων των κωδικών 61 και 62 αντίστοιχα με αναγραφή του έτους/χρήσης που αυτά αφορούν. Ενδεικτικά, με τον κωδικό 62 αποστέλλονται οι παροχές που καταβάλλονται από τον ΟΑΕΔ, οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4756/2020, μεταξύ άλλων, απαλλάσσονται από φόρους και εισφορές, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013. Οι παροχές αυτές καταβάλλονται από τον ΟΑΕΔ, δυνάμει της παρ. 5 του άρθρου 27 του ν. δ. 2961/1954, όπως ισχύει (παροχή λόγω καταγγελίας σχέσης εργασίας ή αποχής του μισθωτού λόγω επίσκεψης ή όταν ο εργοδότης θέτει τους μισθωτούς σε διαθεσιμότητα), του άρθρου 16 του ν. 1836/1989 (παροχή λόγω αφερεγγυότητας του εργοδότη), του άρθρου 22 του ν. 1836/1989 (ειδικό εποχιακό βοήθημα), του άρθρου 142 του ν. 3655/2008 (ειδική παροχή προστασίας μητρότητας), της περ. β' της υποπερ. εε' της παρ. 6 του άρθρου 34 του ν. 4144/2013 (παροχές που καλύπτουν δαπάνες για κοινωνικούς σκοπούς).

21. Επίσης, τα αναδρομικά ποσά του επιδόματος παιδιού του κωδικού 39 (άρθρου 214 ν. 4512/2018) αποστέλλονται με τον κωδικό 65 με αναγραφή του έτους/ χρήσης που αυτά αφορούν.

22. Το επίδομα αλλοδαπής της περ. γ' παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 καθώς και άλλα ποσά που δεν μειώνουν την ετήσια δαπάνη, αποστέλλονται με τον νέο κωδικό 75 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

23. Οι προνοιακές παροχές σε χρήμα που χορηγεί ο ΟΠΕΚΑ σε άτομα με αναπηρία και οι οποί-

ες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 του ν. 4611/2019 δεν εμπίπτουν σε καμία κατηγορία εισοδήματος (υποπερ. αα, ββ' γγ' δδ', εε', στστ', ζζ' ηη' θθ' ι' της περίπτωσης ε' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018), αποστέλλονται πλέον με τον νέο κωδικό 76 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Με τον ίδιο κωδικό αποστέλλονται και οι προνοιακές παροχές που χορηγούνται σε ανασφάλιστους υπερήλικες (μηνιαία σύνταξη που χορηγείται σύμφωνα με τον ν. 1296/1982 και την περ. 5 της υποπαρ. ΙΑ6 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 και Επίδομα Κοινωνικής Αλληλεγγύης του άρθρου 93 του ν. 4387/2016), οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4756/2020, μεταξύ άλλων, δεν εμπίπτουν σε καμία κατηγορία εισοδήματος και δεν υπόκεινται σε οποιοδήποτε φόρο, εισφορά, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013.

24. Η έκτακτη αποζημίωση που καταβάλλεται σε δικαιούχους της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν. 4690/2020 (εποχικά εργαζόμενοι του τουριστικού και επισιτιστικού κλάδου) και η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου, μεταξύ άλλων, απαλλάσσεται από κάθε φόρο και εισφορά (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013) και δεν προσμετράται στο συνολικό πραγματικό ή τεκμαρτό οικογενειακό εισόδημα, αποστέλλεται με τον νέο κωδικό 77 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

25. Με τον νέο κωδικό 78 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αποστέλλονται οι αποζημιώσεις ειδικού σκοπού που χορηγήθηκαν σε εργαζόμενους στα πλαίσια αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 και εξαιτίας των συνεπειών που επέφεραν άλλες καταστροφές. Ενδεικτικά, με τον κωδικό αυτό αποστέλλονται οι κάτωθι αποζημιώσεις οι οποίες, μεταξύ άλλων, είναι αφορολόγητες και δεν υπόκεινται σε οποιαδήποτε εισφορά (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013):

- αποζημίωση ειδικού σκοπού που χορηγήθηκε σε ειδικές κατηγορίες εργαζομένων που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 4 της από 11.3.2020 ΠΝΠ (κυρωθείσα με το άρθρο 2 του ν. 4682/2020),

- αποζημίωση ειδικού σκοπού του ενδέκατου άρθρου της από 20.3.2020 ΠΝΠ (κυρωθείσα με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020) που χορηγήθηκε σε εργαζόμενους των οποίων η σύμβαση εργασίας τελεί σε αναστολή ή έχει λυθεί,

- αποζημίωση ειδικού σκοπού του εξηκοστού τρίτου άρθρου της από 30.3.2020 ΠΝΠ (κυρωθείσα με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020) που χορηγήθηκε σε ναυτικούς των οποίων η σύμβαση ναυτολόγησης τελεί σε αναστολή ή έχει λυθεί,

- αποζημίωση ειδικού σκοπού του άρθρου 19 του ν. 4722/2020 που χορηγήθηκε σε εργαζόμενους επιχειρήσεων που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου και των οποίων οι συμβάσεις εργασίας τελούν σε αναστολή,

- αποζημίωση ειδικού σκοπού που σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4722/2020 χορηγήθηκε σε ειδικές κατηγορίες εργαζομένων που τίθενται σε αναστολή,

- αποζημίωση ειδικού σκοπού του άρθρου 71 του ν. 4745/2020 που χορηγήθηκε σε εργαζόμενους των οποίων η σύμβαση εργασίας έχει λυθεί με καταγγελία από επιχειρήσεις - εργοδότες στις πληγείσες από τον μεσογειακό κυκλώνα «Ιανός» περιοχές της χώρας.

26. Λόγω της κατάργησης, από 1.1.2017 και μετά, της έκπτωσης από το φορολογητέο ποσό της βουλευτικής αποζημίωσης των δαπανών άσκησης του λειτουργήματος του βουλευτή (άρθρου 71 του ν. 4472/2017), οι υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων δεν θα εφαρμόσουν τα όσα είχαν οριστεί στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1025/2017 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. περί συμπλήρωσης του κωδικού 47 με το ποσό της μείωσης του 25%. Η κατάργηση της έκπτωσης αυτής ισχύει και για τους εν ενεργεία και συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς και λειτουργούς

του ΝΣΚ καθώς και για τα μέλη των οικογενειών των αποβιωσάντων δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του ΝΣΚ τα οποία συνταξιοδοτούνται κατά μεταβίβαση (σχετ. η υπό στοιχεία ΠΟΛ.1112/2017 εγκύκλιος).

27. Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών από επιχειρηματική δραστηριότητα προς την Ιερά Κοινότητα, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους και τα εξαρτήματα αυτών, αποστέλλεται ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων σύμφωνα με τον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 4γ του άρθρου 99 του ν. 4446/2016 καταργήθηκε η δυνατότητα αυτοαπόδοσης του φόρου από τον λήπτη της πληρωμής η οποία προβλεπόταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις [δευτέρη παράγραφος του άρθρου 61 του ν. 4172/2013 (εκ παραδρομής αναφερόμενης στον νόμο ως δεύτερο εδάφιο), η οποία είχε προστεθεί με την περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 22 του ν. 4283/2014] και πλέον, τα ως άνω πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο στις πληρωμές που διενεργούν σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα άρθρα 62 και 64 του ν. 4172/2013, όπως εξάλλου ισχύει και για τα λοιπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με βάση τον νέο ΚΦΕ.

Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών από μισθωτή εργασία προς τα ίδια ως άνω πρόσωπα, αποστέλλεται επίσης ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων σύμφωνα με τον Πίνακα κωδικοποίησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία χωρίς αναγραφή ποσού αναλογούντος και παρακρατηθέντος φόρου παρά μόνο με αναγραφή του ποσού που προκύπτει εξαιτίας της παρακράτησης της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, καθόσον με τις διατάξεις των παραγράφων 4α και 4β του άρθρου 99 του ν. 4446/2016 (οι οποίες κατάργησαν το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013, όπως αυτό είχε προστεθεί με την περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 22 του ν. 4283/2014 και προσέθεσαν νέα παρ. 7 στο τέλος του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 αντίστοιχα) στο ανωτέρω εισόδημα από μισθωτή εργασία δεν διενεργείται ούτε αυτοαπόδοση του φόρου από τον λήπτη της πληρωμής, ούτε και παρακράτηση και απόδοση του φόρου από τον καταβάλλοντα την πληρωμή. Εάν εκ παραδρομής παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία από τον καταβάλλοντα την πληρωμή, οι υπόχρεοι υποβολής αποστέλλουν ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων, αναγράφοντας στην περίπτωση αυτή το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου.

28. Σε περιπτώσεις αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, είτε αποδοχών, είτε συντάξεων τα οποία αφορούν το φορολογικό έτος 2020 και εφόσον το ποσό έχει επιστραφεί πλήρως από τον φορολογούμενο, οι φορείς που έχουν ενταχθεί και καταβάλλουν αμοιβές μέσω της Ενιαίας Αρχής Πληρωμών (ΕΑΠ) καθώς και η ΗΔΙΚΑ, για όσα ταμεία εποπτεύει, είναι υπόχρεοι σε υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου. Δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές καλούνται οι φορολογούμενοι να επιστρέψουν τα πληρωτέα ποσά με τα οποία πιστώθηκαν σύμφωνα με τις καταστάσεις μισθοδοσίας ή συντάξεων συν τον φόρο που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε, οι ανωτέρω υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου, αποστέλλουν ως καθαρές φορολογητέες αποδοχές ή συντάξεις τις νέες αποδοχές ή συντάξεις που προκύπτουν, αφού πρώτα αφαιρέσουν από τις αρχικές καθαρές (προ φόρου) την ανωτέρω επιστροφή (πληρωτέο συν φόρο). Ο παρακρατηθείς φόρος αποστέλλεται, όπως αυτός παρακρατήθηκε και αποδόθηκε πριν την επιστροφή, καθόσον αυτός συμψηφίζεται κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (σχετ. έγγραφο Δ12 Α 1099005 ΕΞ 3.7.2014).

Στην περίπτωση που η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων αφορά τα φορολογικά έτη 2019 και προηγούμενα, δεν αποστέλλεται ηλεκτρονικό αρχείο για τις περιπτώσεις αυτές αλλά χορηγούνται νέες βεβαιώσεις σε έντυπη μορφή για τα έτη αυτά, οι οποίες αποτυπώνουν σύμφωνα με τα ανωτέρω την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Από τις τελευταίες αυτές περιπτώσεις εξαιρείται η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών συντάξεων μέσω ΗΔΙΚΑ που αφορούν τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 για τα οποία αποστέλλεται

διορθωμένο ηλεκτρονικό αρχείο.

29. Οι υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποστέλλουν τις αμοιβές που εντάσσονται στην περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 συμπληρώνοντας τον κωδικό 1 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

30. Οι φορείς γενικής κυβέρνησης οι οποίοι προμηθεύονται βιβλία από συγγραφείς δημοσίων ή ιδιωτικών υπαλλήλους (μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων, οι οποίοι εκδίδουν με δικά τους έξοδα βιβλία και στη συνέχεια τα διαθέτουν έναντι αμοιβής), αποστέλλουν τις αμοιβές που προέρχονται από την πώληση βιβλίων και τις οποίες καταβάλουν στα εν λόγω φυσικά πρόσωπα συμπληρώνοντας τον κωδικό 6 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στις περιπτώσεις αυτές, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, οι φορείς γενικής κυβέρνησης υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο με συντελεστή 4% σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. ββ' της παρ. 2 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013.

Επισημαίνεται ότι για τις αμοιβές με τίτλο κτήσης που αποτελούν για τους δικαιούχους φυσικά πρόσωπα εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη εργασιών και οι οποίες αποστέλλονται με τον κωδικό 6 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποστέλλουν τις ακαθάριστες αμοιβές και επιπλέον και τις ασφαλιστικές κρατήσεις ΕΦΚΑ που επιβλήθηκαν για να αφαιρεθούν από τις αμοιβές αυτές.

31. Για την εφαρμογή των διατάξεων των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 και όσον αφορά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου της περίπτωσης αυτής, κατά την κωδικοποίηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο κωδικός 2 συμπληρώνεται από τον κύριο του έργου ενώ ο κωδικός 14 συμπληρώνεται από τον αρχικό ανάδοχο.

Ο αρχικός ανάδοχος καταχωρεί το ποσό της ακαθάριστης αμοιβής και τον φόρο που παρακρατήθηκε από τον κύριο του έργου και ο οποίος συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας βάσει βεβαιώσεων που χορηγεί σε αυτές σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υπόψη διατάξεις. Στη συνέχεια, ο αρχικός ανάδοχος (νομικό πρόσωπο, νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα) θα πρέπει να διαγράψει κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του τον ως άνω παρακρατηθέντα από τον κύριο του έργου φόρο από τους αντίστοιχους κωδικούς των παρακρατηθέντων φόρων.

32. Στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα ο κωδικός 15 αφορά ακαθάριστα έσοδα ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ τα οποία καταβάλλονται στο έτος 2020 και αφορούν υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε προηγούμενα έτη. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1178/2017 εγκύκλιο, τα εισοδήματα που αντιστοιχούν σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 φορολογούνται στα έτη αυτά και συνεπώς υπάρχει υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης από τους δικαιούχους στα έτη αυτά. Οι τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται μόνο για τα έτη αυτά και όχι για προγενέστερα, καθόσον τα εν λόγω εισοδήματα των ιατρών του ΕΣΥ που καταβλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2020 και αφορούν υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα οικονομικά έτη 2014 και προηγούμενα (χρήσεις ετών 2013 και προηγούμενες) φορολογούνται συνολικά στο έτος εισπραξης ήτοι στο φορολογικό έτος 2020. Οι εν λόγω αμοιβές που φορολογούνται στο φορολογικό έτος 2020 αποστέλλονται με τον κωδικό 6 του αρχείου εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο φόρος 20% που παρακρατείται επί του συνόλου των ακαθάριστων αμοιβών που καταβάλλονται, ανεξάρτητα από τα οικονομικά ή φορολογικά έτη που παρασχέθηκαν οι εν λόγω υπηρεσίες των ιατρών του ΕΣΥ, εκπίπτει από τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ιατροί κατά το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο έγινε η καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, ήτοι στο φορολογικό έτος 2020.

33. Ο κωδικός 16 στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφορά αμοιβές που καταβάλει ο ΕΦΚΑ σε δικαιούχους εξαιτίας της συμμετοχής τους σε επιτροπές - συνεδριάσεις του ΕΦΚΑ και οι οποίες βάσει της υπό στοιχεία Φ10042/οικ.13567/329/08.06.2018 εγκυκλίου του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης δεν εισφοροδοτούνται.

34. Ο νέος κωδικός 17 στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφορά το επίδομα κατάρτισης που καταβάλλεται σε καταρτιζόμενους, μέσω ειδικού προγράμματος τηλεκατάρτισης, επιστήμονες πληττόμενους από τον COVID-19, το οποίο, βάσει του άρθρου 2 της απόφασης 350/2020 είναι αφορολόγητο και τις αποζημιώσεις ειδικού σκοπού που χορηγήθηκαν σε μη έχοντες εξαρτημένη εργασία στα πλαίσια αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 οι οποίες, μεταξύ άλλων, είναι αφορολόγητες και δεν υπόκεινται σε οποιαδήποτε εισφορά (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013). Μεταξύ άλλων, με τον κωδικό αυτό αποστέλλεται και η αποζημίωση ειδικού σκοπού που χορηγήθηκε σε δικαιούχους που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 4722/2020 (καλλιτέχνες, δημιουργοί και επαγγελματίες της τέχνης και του πολιτισμού, ξεναγοί, τουριστικοί συνοδοί).

35. Με τον νέο κωδικό 18 στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, αποστέλλονται αμοιβές και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν σε επιτηδευματίες στα πλαίσια αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 οι οποίες, μεταξύ άλλων, είναι αφορολόγητες και απαλλασσόμενες του φόρου και δεν επιβάλλεται σε αυτές η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013. Ενδεικτικά, με τον κωδικό αυτό αποστέλλονται:

- οι οικονομικές ενισχύσεις της παρ. 1 του άρθρου όγδοου της από 20.3.2020 ΠΝΠ (κυρωθείσα με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020) που χορηγήθηκαν σε ελεύθερους επαγγελματίες, αυτοαπασχολούμενους, ιδιοκτήτες ατομικών επιχειρήσεων και οι οποίες δεν υπολογίζονται στα εισοδηματικά όρια για την καταβολή οποιασδήποτε παροχής κοινωνικού ή προνοιακού χαρακτήρα,

- αμοιβή ιδιωτών ιατρών, με έκδοση Δελτίου Παροχής Υπηρεσιών, που συνεργάζονται με δημόσια νοσοκομεία της παρ. 1 του δέκατου τέταρτου άρθρου της από 13.4.2020 ΠΝΠ (κυρωθείσα με το άρθρο 1 του ν. 4690/2020) και η οποία δεν υπολογίζεται στα εισοδηματικά όρια για την καταβολή οποιασδήποτε παροχής κοινωνικού ή προνοιακού χαρακτήρα,

- η εφάπαξ οικονομική ενίσχυση που χορηγήθηκε σε δικαιούχους που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 66 του ν. 4756/2020 και η οποία δεν προσμετράται στο συνολικό, πραγματικό ή τεκμαρτό, οικογενειακό εισόδημα.

Με τον ίδιο κωδικό αποστέλλονται και τα ποσά της αποζημίωσης που καταβλήθηκαν δυνάμει της υπ'αρ. 8825/12.6.2020 κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Τουρισμού (Β' 2270) σε ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιτίας της μίσθωσης τουριστικών καταλυμάτων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την προσωρινή διαμονή φυσικών προσώπων στο πλαίσιο αντιμετώπισης του κινδύνου μετάδοσης του COVID-19. Τα ποσά αυτά, μεταξύ άλλων, είναι αφορολόγητα και δεν υπόκεινται σε οποιαδήποτε εισφορά (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013) [άρθρο 36 ν. 4753/2020].

36. Όσον αφορά στα ατομικά ασφαλιστήρια συμβόλαια, όπου ο φορολογούμενος καταβάλλει από μόνος του τα ασφάλιστρα, το εισόδημα που προκύπτει είναι μόνο το ποσό που αναλογεί στην υπεραπόδοση των μαθηματικών αποθεματικών, το οποίο αποτελεί μέρισμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4172/2013 (σχετ. η υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1042/2015 εγκύκλιος). Για το ποσό αυτό υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, του οποίου το ποσοστό ανέρχεται σε 5% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020. Συνεπώς,

τα ποσά αυτά αποστέλλονται με τον κωδικό 1 του αρχείου εισοδήματος από μερίσματα -τόκους - δικαιώματα.

37. Ο χρόνος απόκτησης των μερισμάτων είναι αυτός που προβλέπεται στην ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιο και συνεπώς στα εισοδήματα από μερίσματα με τον κωδικό 1 του Παραρτήματος 3 - Μερισματα (προ φόρου) ν.π. και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών με διπλογραφικά βιβλία - δεν περιλαμβάνονται τα προμερίσματα Α.Ε., καθώς και οι προσωρινές απολήψεις ΕΠΕ και ΙΚΕ, καθόσον αυτά αποτελούν εισόδημα του φορολογικού έτους 2021.

38. Στα μερίσματα με τον κωδικό 1 αναγράφονται και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη Δ.Σ., διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (ΠΟΛ 1042/2015 εγκύκλιο).

39. Στα μερίσματα με τον κωδικό 2 - Μερισματα ν.π. και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών με απλογραφικά βιβλία- δεν συμπληρώνεται φόρος, διότι δεν παρακρατείται, αφού τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνται. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο.

40. Στα εισοδήματα από τόκους με τον κωδικό 3 αποστέλλονται τόκοι (προ φόρου) λοιπών φoρέων, όπως ενδεικτικά είναι οι τόκοι ιδιωτικού δανεισμού, τόκοι από δικαστικές αποφάσεις, τόκοι των εφάπαξ χρηματικών ποσών που καταβάλλονται από το λογαριασμό νεότητας του Ο.Τ.Ε.Α.Ε. Αντίθετα, δεν αποστέλλονται οι τόκοι που υπάγονται σε φόρο και αποστέλλονται μέσω ημεδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος σε εφαρμογή της ΠΟΛ.1033/2014 και είναι οι εξής: πιστωτικοί και χρεωστικοί τόκοι καταθέσεων, γeros, καθώς και τόκοι τίτλων αλλοδαπής προέλευσης.

41. Ο κωδικός 5, που αφορά σε μερίσματα που απαλλάσσονται του φόρου (π.χ. μερίσματα από ημεδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες που δεν φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 4607/2019, μερίσματα από αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες που δεν φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 4607/2019 τα οποία καταβάλλονται από γραφεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975 που διαχειρίζονται τα πλοία τους. Επίσης μερίσματα από ημεδαπές ναυλώτριες γυμνού πλοίου και από μισθώτριες πλοίου με χρηματοδοτική μίσθωση καθώς και μερίσματα από αλλοδαπές ναυλώτριες γυμνού πλοίου και από μισθώτριες πλοίου με χρηματοδοτική μίσθωση τα οποία καταβάλλονται από γραφεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975 που διαχειρίζονται τα πλοία τους), συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο.

42. Ο κωδικός 6 αφορά τόκους που απαλλάσσονται του φόρου, και συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο. Στα εισοδήματα με τον κωδικό αυτό δεν αποστέλλονται οι τόκοι ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που είναι απαλλασσόμενοι του φόρου για φυσικά πρόσωπα και αποστέλλονται μέσω ημεδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος σε εφαρμογή της ΠΟΛ.1033/2014.

43. Στα μερίσματα με τον κωδικό 7 - Μερισματα (προ φόρου) ν.π. και Νομικών Οντοτήτων εισηγμένων σε αλλοδαπά Χρηματιστήρια, αναγράφονται τα μερίσματα των μετοχών που διαπραγματεύονται σε αλλοδαπά χρηματιστήρια και καταβάλλονται σε ημεδαπά φυσικά πρόσωπα.

Το ηλεκτρονικό αρχείο με τα εισοδήματα αυτά υποβάλλεται από την εταιρία «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» (ATHEXCSD), εφόσον πρόκειται για μερίσματα από αλλοδαπούς εισηγμένους τίτλους που τηρούνται ή παρακολουθούνται στον Ειδικό Λογαριασμό των Μεριδων Επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (Σ.Α.Τ.), ενώ εφόσον πρόκειται για μερίσματα από αλλοδαπούς εισηγμένους τίτλους που τηρούνται ή παρακολουθούνται σε Λογαριασμούς Χειριστή για λογαριασμό πελατών του Χειριστή με Μεριδα Επενδυτή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων, καθώς επίσης αν πρόκειται για μερίσματα αλλοδαπών τίτλων των οποίων η διαχείριση γίνεται εκτός του Συστήματος Άυλων Τίτλων (Σ.Α.Τ.), το ηλεκτρονικό αρχείο υποβάλλεται από τις εταιρίες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών (Ε.Π.Ε.Υ.) και τα πιστωτικά ιδρύματα που παρέχουν υπηρεσίες θεματοφυλακής.

Στο πεδίο «Φόρος που παρακρατήθηκε» συμπληρώνεται ο φόρος που τυχόν παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, προκειμένου να αναγραφεί στην φορολογική δήλωση του δικαιούχου και να πιστωθεί από τον φόρο εισοδήματος που προκύπτει για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και των διατάξεων του άρθρου 9 του ΚΦΕ.

44. Στα μερίσματα με τον κωδικό 8 αποστέλλονται τα μερίσματα μετόχων Α.Ε. με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 3% ανεξαρτήτως αν λαμβάνουν αμοιβές λόγω συμμετοχής τους στο Δ.Σ. Αφορά ποσά που διανέμονται από τα κέρδη μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Ανωώνυμων Εταιρειών σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου τους, με συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο τουλάχιστον 3% και όχι μερίσματα άλλης μορφής ν.π. (π.χ. ΕΠΕ-ΙΚΕ) για τα οποία γίνεται η χρήση του κωδικού 1 του ίδιου αρχείου. Τα μερίσματα αυτά δεν θα σταλούν και με τον κωδικό 1 του ίδιου αρχείου. Ειδικά τα μερίσματα μετόχων Α.Ε. με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 3% που είναι και μέλη Δ.Σ. αποστέλλονται με τον κωδικό 1 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα.

45. Με τον κωδικό 9 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, αποστέλλονται οι αμοιβές μελών Δ.Σ. Α.Ε. που δεν συμμετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο, προέρχονται από τα κέρδη της εταιρίας, εγκρίνονται από τη Γενική Συνέλευση και συνιστούν εισόδημα από μερίσματα (ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιος).

46. Με τον κωδικό 10 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, αποστέλλονται τα μερίσματα ημεδαπών πλοιοκτητριών εταιριών στα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4607/2019 είτε απαλλάσσονται φόρου και εισφοράς είτε καταβάλλεται για αυτά οικειοθελής παροχή, με συντελεστή 10% με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου από κάθε φόρο καθώς και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 μέσω της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με τον ίδιο κωδικό αποστέλλονται επίσης και τα μερίσματα αλλοδαπών πλοιοκτητριών εταιριών που φορολογούνται ως άνω με τις διατάξεις του ν. 4607/2019 και που καταβάλλονται από γραφεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975 που διαχειρίζονται τα πλοία τους.

47. Με τον κωδικό 11 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, αποστέλλονται τα μερίσματα από ημεδαπές ναυλομεσιτικές εταιρίες της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 43 του ν. 4111/2013 καθώς και οι έκτακτες αμοιβές και τα ποσοστά (bonus) που οι ημεδαπές εταιρίες του άρθρου 25 του ν. 27/1975 διανέμουν σε μέλη Δ.Σ. ή σε διευθυντές, στελέχη και υπαλλήλους τους. Οι δικαιούχοι των εισοδημάτων αυτών αποδίδουν οι ίδιοι συνολικό ποσό φόρου με συντελεστή 10% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου από κάθε φόρο καθώς και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013).

48. Για τις ανάγκες προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν υπάρχουν κρατήσεις από τα εισοδήματα του παραρτήματος 3 (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα), καθόσον με τις διατάξεις του ΚΦΕ, δεν προβλέπονται ποσά που εκπίπτουν από τα εισοδήματα αυτής της κατηγορίας και οι ακαθάριστες αποδοχές ταυτίζονται με τις καθαρές. Η παρακράτηση φόρου στους τόκους γίνεται επί του ποσού των τόκων μόνο, μη συνυπολογιζόμενου του τυχόν επιβαλλόμενου χαρτοσήμου. Στα εισοδήματα αυτά δεν παρακρατείται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

49. Για καταβολή εισοδημάτων που αφορούν μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεν απαιτείται η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013.

50. Για καταβολή εισοδημάτων που αφορούν μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντο-

τήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ή σε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, για τα οποία δεν προβλέπεται παρακράτηση φόρου, δεν απαιτείται η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013. Η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου δεν απαιτείται επίσης για καταβολή εισοδημάτων που αφορούν μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και τόκους για τα οποία με την παρακράτηση του φόρου επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

51. Δεν απαιτείται επίσης η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων για τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου (SWAP) στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β'3995), καθόσον τα κέρδη αυτά απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος καθώς και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και περαιτέρω δεν αναγράφονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Π.Ο.Λ.1106/2018 εγκύκλιος).

52. Στις περιπτώσεις που αποστέλλονται αμοιβές με τους κωδικούς 38, 40, 47, 48, 50, 51, 54, 61,62, 63, 64 του αρχείου των μισθωτών και με τον κωδικό 5 του αρχείου των μερισμάτων, στη στήλη «Διάταξη νόμου με την οποία χορηγήθηκαν τα ποσά» θα αναγράφεται υποχρεωτικά η διάταξη και ο νόμος με βάση τον οποίο χορηγήθηκαν τα ποσά.

Άρθρο 7

Ημερομηνία υποβολής

1. Για το φορολογικό έτος 2020 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η 29/3/2021. Ειδικά για τις περιπτώσεις καταβολής μερισμάτων σε φυσικά πρόσωπα από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η προηγούμενη μέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ν.π. και νομικών οντοτήτων.

2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του TAXISnet με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα - υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρησης.

3. Το ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων δεν δύναται να υποβληθεί μετά το τέλος του αντίστοιχου έτους υποβολής του και η μη υποβολή του έως τότε επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

Άρθρο 8

Αποδεικτικό ηλεκτρονικής υποβολής

Μετά την αποστολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων ως αποδεικτικά υποβολής εμφανίζονται και εκτυπώνονται κατά περίπτωση τα παρακάτω:

1. Το φορολογικό έτος.
2. Ο αριθμός και η ημερομηνία υποβολής δήλωσης TAXISnet.
3. Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. δηλούντος.
4. Το σύνολο των ακαθαρίστων αποδοχών, αμοιβών και εισοδημάτων.
5. Το σύνολο των καθαρών αποδοχών.
6. Το σύνολο των παρακρατηθέντων φόρων.
7. Το σύνολο των παρακρατηθέντων ποσών της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ν. 4172/2013 προκειμένου για αποδοχές από μισθωτή εργασία και συντάξεις.
8. Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτόσημου.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 797 Β'/1.3.2021)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1052/11.3.2021.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1035/2021 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α) του άρθρου 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170),
- β) των παρ. 3, 4 του άρθρου 15 του ν. 4174/2013,
- γ) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν,
- δ) της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 (Α' 167),
- ε) των άρθρων 3, 12, 13, 14, 15, 21, 29, 36, 37, 38, 43Α, 45, 59, 60, 61,62, 63, 64, 67 και 68 του ν. 4172/2013.

.....
Αποφασίζουμε

Η περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1035/2021 απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ, αντικαθίσταται ως εξής:

«β) Για τους κωδικούς αμοιβών του Παραρτήματος 2 της παρούσας που αφορούν το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπάρχει υποχρέωση για υποβολή των παραπάνω στοιχείων της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο), από τους:

- i. καταβάλλοντες αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν είναι υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ισχύει,
- ii. καταβάλλοντες αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα που υποβάλλουν προσωρινή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με συγκεντρωτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει,
- iii. καταβάλλοντες αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα για τις οποίες εκ του νόμου δεν προκύπτει φόρος ή τέλος χαρτοσήμου προς απόδοση και οι οποίες δεν υποβλήθηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει.

Οι λοιποί υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει, δεν υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο).

Αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα που, για το μήνα απόκτησής τους, υποχρεωτικά έπρεπε να υποβληθούν σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ισχύει, και δεν υποβλήθηκαν, υποβάλλονται μόνο με δήλωση (αρχική ή τροποποιητική) για το μήνα αυτό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην τελευταία αυτή απόφαση. Οι αμοιβές αυτές δεν υποβάλλονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα.».

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 962 Β' /11.3.2021)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α.1275/31.12.2021.- Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2021.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α) Του άρθρου 6 του ν. 4174/2013 «Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170), σε περιπτώσεις που η εξουσιοδοτική διάταξη δεν περιέχεται στον ν. 4389/ 2016 (Α' 94),

- β) του Κεφαλαίου Α' του Μέρους Πρώτου του ν. 4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού,
- γ) των παρ. 3 και 4 του άρθρου 15 και των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 «Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170), της παρ. 4 του άρθρου 8 και των άρθρων 3, 12, 13, 14, 15, 21, 29, 36, 37, 38, 43Α, 45, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 67 και 68 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α' 167),
- δ) της υπό στοιχεία ΠΟΛ 1051/19.2.2015 (Β' 373) απόφασης ΓΓΔΕ, της υπό στοιχεία ΠΟΛ 1274/30.12.2015 (Β' 2919) απόφασης Αναπληρωτή ΓΓΔΕ και των υπό στοιχεία ΠΟΛ 1025/21.2.2017 (Β' 618), ΠΟΛ 1045/7.3.2018 (Β' 881), Α.1009/2019 (Β' 21), Α.1025/2020 (Β' 406) και Α. 1035/2021 (Β' 797) αποφάσεων του Διοικητή ΑΑΔΕ,
- ε) των υπό στοιχεία ΠΟΛ.1088/2015 (Β' 763), ΠΟΛ.1132/2015 (Β' 1407), ΠΟΛ.1041/2016 (Β' 926), ΠΟΛ.1096/2016 (Β' 2043) αποφάσεων Γ.Γ.Δ.Ε. και των υπό στοιχεία ΠΟΛ.1034/2017 (Β' 759), ΠΟΛ.1068/2018 (Β' 1319), Α.1041/2019 (Β' 353), Α.1070/2020 (Β' 1267) και Α.1118/2021 (Β' 2226 και Β'2437) αποφάσεων Διοικητή ΑΑΔΕ,
- στ) της υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1033/2014 (Β' 276) απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε.,
- ζ) των υπό στοιχεία Α.1099/2019 (Β' 949), Α.1100/2019 (Β' 951), Α.1101/2019 (Β' 948) και Α. 1204/2020 (Β' 3972) αποφάσεων του Διοικητή ΑΑΔΕ,
- η) της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/ 23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (Β' 4738).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε.

Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας.

Υποχρέωση υπάρχει και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.

Η υποχρέωση αυτή δεν υπάρχει στις περιπτώσεις εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν περιλαμβάνονται στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 2

Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων (Έντυπο Φ-01.042)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτής, ποσά μισθών, συντάξεων και λοιπών παροχών καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατήθηκαν, έχει, όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ- 01.042).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή ψηφιακή μορφή, του εντύπου της παρ. 1 αυτού του άρθρου, έχουν, όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων (Έντυπο Φ-01.042) των παρ. 1 και 2 αυτού του άρθρου έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1».

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Άρθρο 3

Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα (Έντυπο Φ-01.043)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτής καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκαν, έχει, όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.043).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή ψηφιακή μορφή, του εντύπου της παρ. 1 αυτού του άρθρου, έχουν, όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα (Έντυπο Φ-01.043) των παρ. 1 και 2 αυτού του άρθρου έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2».

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Άρθρο 4

Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα (Έντυπο Φ-01.044)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα, με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτής καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκαν, έχει, όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.044).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή ψηφιακή μορφή, του εντύπου της παρ. 1 αυτού του άρθρου, έχουν, όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα (Έντυπο Φ-01.044) των παρ. 1 και 2 αυτού του άρθρου, έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3».

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα, είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

5. Το ηλεκτρονικό αρχείο που αφορά στους τόκους τραπεζικών καταθέσεων αποστέλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1033/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει. Για τους τόκους αυτούς χορηγείται έντυπη βεβαίωση από τα πιστωτικά ιδρύματα (όπως αυτά

ορίζονται στο άρθρο 1 του ν. 4537/2018) στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτών. Ομοίως, το αρχείο μερισμάτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών αποστέλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια απόφαση.

Άρθρο 5

Διαδικασία και τρόπος υποβολής των στοιχείων

1. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται με βάση τα ανωτέρω στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2021, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλονται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (myAADE). Για τον σκοπό αυτό οι υπόχρεοι δύνανται, για τη δημιουργία των κατάλληλων αρχείων, να χρησιμοποιούν τις αντίστοιχες εφαρμογές του myAADE.

2. Οι Δημόσιες Υπηρεσίες (άρθρο 14 του ν. 4270/2014), τα Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά όποιος παρακρατεί φόρο υποβάλλουν υποχρεωτικά τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1. Για την υποβολή αρχείου συντάξεων αρμόδιος φορέας είναι αποκλειστικά και μόνο η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης(Η.ΔΙ.Κ.Α) για όσα ταμεία εποπτεύει. Το αρχείο αμοιβών από εργόσημο υποβάλλεται αποκλειστικά και μόνο από τους αρμόδιους ασφαλιστικούς φορείς. Ειδικά για τους φορείς του Δημοσίου, τυχόν διορθώσεις ή τροποποιήσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο από τον ίδιο εκκαθαριστή, που έχει υποβάλλει το σχετικό αρχικό αρχείο.

3. Με την υπό στοιχεία Λ.3000/ΠΟΛ.112/29.3.68 διαταγή έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση πτώχευσης, τη φορολογική υποχρέωση της παρακράτησης φόρου κατά την καταβολή αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες την έχει ο σύνδικος της πτωχεύσασας εταιρίας, ως ενεργών εν προκειμένω για λογαριασμό της εταιρίας. Κατ' ανάλογη εφαρμογή στις περιπτώσεις που λύεται η επιχείρηση και τίθεται σε εκκαθάριση, την υποχρέωση υποβολής του αρχείου βεβαιώσεων την έχει ο αρμόδιος εκκαθαριστής. Επίσης, η σχετική υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων υφίσταται και για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που διακόπτουν τις εργασίες τους, ανεξάρτητα από το αν τίθενται σε εκκαθάριση ή όχι, καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν διακόψει τις εργασίες τους μέσα στο φορολογικό έτος 2021.

4. Περαιτέρω, σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων (απορροφήσεις, μετατροπές, συγχωνεύσεις, διασπάσεις), υποχρέωση υποβολής του αρχείου βεβαιώσεων έχει η προερχόμενη από τον μετασχηματισμό επιχείρηση (απορροφώσα, κ.λπ.) για το χρονικό διάστημα από τον ισολογισμό μετασχηματισμού (ν. 2166/1993) ή την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού (ν.δ.1297/1972) και μετά, ενώ για το χρονικό διάστημα μέχρι τις ως άνω προθεσμίες υποχρέωση υποβολής του εν λόγω αρχείου έχει η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση.

5. Υποχρέωση υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων υπάρχει και για τα υπό ίδρυση ιδρύματα, η έγκριση της σύστασης των οποίων εκκρεμεί, για τα εισοδήματα επί των οποίων έχουν διενεργήσει παρακράτηση φόρου, ως εν τοις πράγμασι νομίμως λειτουργούντα πρόσωπα στο πλαίσιο άσκησης των δραστηριοτήτων τους.

6. Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων στην περίπτωση που καταβάλλονται αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα ή μερίσματα, τόκους, δικαιώματα σε δικαιούχο νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει σε διαφορετική ημερομηνία από αυτή του ημερολογιακού έτους. Στην περίπτωση αυτή θα χορηγείται σχετική βεβαίωση σε έντυπη μορφή προκειμένου το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου να δηλώνεται στο έντυπο Ν σε σχετικό κωδικό χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση.

7. Οι υπόχρεοι των παρ. 1, 2, 3, 4 και 5 του άρθρου αυτού, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες (myAADE) σύμφωνα με όσα ορίζονται με την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1178/7.12.2010 (1916 Β'/9.12.2010) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και την υπό στοιχεία Α.1082/10.04.2020 (1303 Β') απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή. Οι υπόχρεοι της παραγράφου αυτής πιστοποιούνται στο myAADE με αντίστοιχο τρόπο, ανεξαρτήτως από το αν είναι ήδη πιστοποιημένοι για άλλες υπηρεσίες.

8. Τα στοιχεία των πιο πάνω βεβαιώσεων από υπόχρεο φυσικό πρόσωπο που έχει αποβιώσει υποβάλλονται με ψηφιακό μέσο στη Δ.Ο.Υ. από τους κληρονόμους του, για τις περιπτώσεις που έχει παρακρατηθεί φόρος με τα οριζόμενα της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1027/2014. Η Δ.Ο.Υ. διαβιβάζει με έγγραφο το ψηφιακό μέσο στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ.

9. Οι αρμόδιες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, προκειμένου να εξασφαλίσουν την ασφαλή υποβολή και αποστολή των ηλεκτρονικών αρχείων από τους υπόχρεους, δύνανται να εφαρμόζουν ειδικές ασφαλιστικές δικλείδες.

10. α) Για τους κωδικούς εισοδημάτων του Παραρτήματος 1 της παρούσας που αφορούν το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, υπάρχει υποχρέωση για υποβολή των παραπάνω στοιχείων της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο) από τους:

i. Υπόχρεους που υποβάλλουν την προσωρινή δήλωση κάνοντας χρήση των κωδικών 95 και 96 της υπό στοιχεία Α.1099/2019 (Β' 949) απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ,

ii. καταβάλλοντες εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που δεν είναι υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, ακόμα και όταν δεν προκύπτουν ποσά προς απόδοση,

iii. φορείς που εποπτεύονταν για ορισμένο διάστημα μέσα στο 2021 από την ΕΑΠ, οι οποίοι υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο) για το διάστημα αυτό (1.1.2021 έως ημερομηνία ενημέρωσης της ΕΑΠ για την παύση εποπτείας), ενώ για το υπόλοιπο διάστημα έτους 2021 δεν θα υποβάλλουν τα στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο), καθόσον για το τελευταίο αυτό διάστημα υποβάλλουν μόνο προσωρινές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές,

iv. φορείς που εντάχθηκαν και εποπτεύονται μέχρι και 31.12.2021 από την ΕΑΠ, οι οποίοι υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο) για ολόκληρο το έτος 2021 και ανεξάρτητα από το γεγονός ότι για το διάστημα του έτους 2021 που προηγήθηκε της ένταξης στην ΕΑΠ, υπέβαλαν ήδη προσωρινές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές, ν. ειδικά για τις αμοιβές εργαζομένων επιχειρήσεων -εργοδοτών ιδιωτικού τομέα που εντάχθηκαν στον μηχανισμό «ΣΥΝ-ΕΡΓΑΣΙΑ» του άρθρου 31 του ν. 4690/2020, οι φορείς του Δημοσίου υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο) μόνο για τις αμοιβές που κατέβαλλαν σε εργαζόμενους επιχειρήσεων -εργοδοτών του ιδιωτικού τομέα. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις-εργοδότες του ιδιωτικού τομέα που εντάσσονται στο μηχανισμό αυτό αποστέλλουν μόνο τις αμοιβές που οι ίδιοι κατέβαλαν στους εργαζομένους τους σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1099/2019 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ.

Οι υπόχρεοι υποβολής προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 με αναλυτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υπό στοιχεία Α.1099/2019 και Α. 1204/2020 αποφάσεις του Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει, δεν υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο).

β) Για τους κωδικούς αμοιβών του Παραρτήματος 2 της παρούσας που αφορούν το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπάρχει υποχρέωση για υποβολή των παραπάνω στοιχείων

της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο), από τους:

i. καταβάλλοντες αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν είναι υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ισχύει, καθώς και ιδιαίτερα από φορείς Δημοσίου και λοιπούς φορείς που εποπτεύονται από την ΕΑΠ μέχρι και την 31.12.2021, ακόμα και στις περιπτώσεις που έχουν υποβάλει προσωρινές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές για αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι οποίοι έχουν την υποχρέωση υποβολής ετήσιου αρχείου,

ii. φορείς που εποπτεύονταν για ορισμένο διάστημα μέσα στο 2021 από την ΕΑΠ, οι οποίοι υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο) για το διάστημα αυτό (1.1.2021 έως ημερομηνία ενημέρωσης της ΕΑΠ για την παύση εποπτείας), ενώ για το υπόλοιπο διάστημα έτους 2021 δεν θα υποβάλλουν τα στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο), καθόσον για το τελευταίο αυτό διάστημα υποβάλλουν μόνο δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα με την υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ,

iii. καταβάλλοντες αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα που υποβάλλουν προσωρινή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με συγκεντρωτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ και,

iv. καταβάλλοντες αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα για τις οποίες εκ του νόμου δεν προκύπτει φόρος ή τέλος χαρτοσήμου προς απόδοση και οι οποίες δεν υποβλήθηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.

Οι λοιποί υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως τροποποιήθηκε, δεν υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο).

Αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα που, για το μήνα απόκτησής τους, υποχρεωτικά έπρεπε να υποβληθούν σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1101/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ισχύει, και δεν υποβλήθηκαν, υποβάλλονται μόνο με δήλωση (αρχική ή τροποποιητική) για το μήνα αυτό, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην τελευταία αυτή απόφαση. Οι αμοιβές αυτές δεν υποβάλλονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα.

γ) Για τους κωδικούς εισοδημάτων του Παραρτήματος 3 της παρούσας που αφορούν το εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, υπάρχει υποχρέωση για υποβολή των παραπάνω στοιχείων της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο), από τους:

i. καταβάλλοντες πληρωμές μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων που δεν είναι υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1100/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ,

ii. φορείς Δημοσίου και λοιπούς φορείς που εποπτεύονται από την ΕΑΠ μέχρι και την 31.12.2021, ακόμα και στις περιπτώσεις που έχουν υποβάλει προσωρινές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές για μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι οποίοι έχουν την υποχρέωση υποβολής ετήσιου αρχείου,

iii. φορείς που εποπτεύονταν για ορισμένο διάστημα μέσα στο 2021 από την ΕΑΠ, οι οποίοι υποβάλλουν τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο) για το διάστημα αυτό (1.1.2021 έως ημερομηνία ενημέρωσης της ΕΑΠ για την παύση εποπτείας), ενώ για το υπόλοιπο διάστημα έτους 2021 δεν θα υποβάλλουν τα στοιχεία της παρ. 1 (ετήσιο αρχείο), καθόσον για το τελευταίο αυτό διάστημα υποβάλλουν μόνο δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με αναλυτικές εγγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα με την υπό στοιχεία Α.1100/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ,

iv. καταβάλλοντες πληρωμές μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων για τις οποίες εκ του νόμου δεν προκύπτει φόρος προς απόδοση και οι οποίες δεν υποβλήθηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1100/2019 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει και ιδιαίτερα από τους καταβάλλοντες πληρωμές των κωδικών 2, 5, 6, 7, 10, 11, 14 και 15 του Παραρτήματος 3 της παρούσας.

Για τα στοιχεία που αποστέλλονται μέσω ημεδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος σε εφαρμογή της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1033/2014, δεν υποβάλλεται ετήσιο αρχείο.

Άρθρο 6

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

1. Τα υποβαλλόμενα στοιχεία γίνονται αποδεκτά εφόσον πληρούν τις κάτωθι προϋποθέσεις:
 - α) Υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.
 - β) Υποβάλλονται με ψηφιακό μέσο στη Δ.Ο.Υ. εφόσον αφορούν μόνο την παρ. 8 του άρθρου 5 της παρούσας (αποβίωσαντες εργοδότες).
 - γ) Οι δικαιούχοι όλων των εισοδημάτων καταχωρούνται υποχρεωτικά με τον Α.Φ.Μ. τους.
 - δ) Ο ΑΜΚΑ καταχωρείται υποχρεωτικά για τους μισθωτούς και συνταξιούχους. Προκειμένου για δικαιούχους αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και εισοδημάτων από μερίσματα Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων), δικαιώματα, ο ΑΜΚΑ καταχωρείται προαιρετικά.
2. Τα στοιχεία της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων που υποβάλλονται με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο στην παρούσα απόφαση, δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.
3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών - ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.
4. Όσον αφορά τον χρόνο διενέργειας παρακράτησης και απόδοσης φόρου και κατ' επέκταση αποστολής του σχετικού ηλεκτρονικού αρχείου για τις αμοιβές διοίκησης και τις αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες των διατάξεων των περ. δ' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013, καθώς και για τις αμοιβές για τα αγαθά που προμηθεύονται και για τις υπηρεσίες που λαμβάνουν οι φορείς γενικής κυβέρνησης, ισχύουν τα αναφερόμενα στο υπό στοιχεία ΔΕΑΦ Β 1110696 ΕΞ 2016/18.7.2016 έγγραφο.
5. Αμοιβές που καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, ημερήσια αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης (περ. α' και β' παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013), επίδομα βιβλιοθήκης, δεν αποστέλλονται κατά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων καθόσον οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται προκειμένου να αποζημιωθεί ο υπάλληλος για τα έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό της υπηρεσίας του. Για τον ίδιο λόγο δεν αποστέλλεται αρχείο, για την πρόσθετη μηνιαία αποζημίωση χρήσης και συντήρησης οχήματος της παρ. 7 του άρθρου 56 του ν. 4611/2019 που καταβάλλεται σε εργαζόμενους που απασχολούνται στη μεταφορά ή διανομή προϊόντων και αντικειμένων και οι οποίοι χρησιμοποιούν για την εκτέλεση της εργασίας τους μοτοποδήλατο ή μοτοσυκλέτα δικής τους ιδιοκτησίας, νομής ή κατοχής (ΔΕΑΦ Α 1152016 ΕΞ 2019/29.10.2019 έγγραφο). Ομοίως, δεν αποστέλλεται αρχείο, για την ελεγκτική αποζημίωση που καταβάλλεται στους επιθεωρητές του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας που διενεργούν ελέγχους (παρ. 1 του άρθρου 70 του ν. 4647/2019). Επίσης, δεν αποστέλλεται αρχείο, για το επίδομα που χορηγείται στους δικαστικούς λειτουργούς και στα μέλη του κυρίου προσωπικού του ΝΣΚ προκειμένου για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους και των καθηκόντων τους (άρθρο 30 και παρ. Α3 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003), όπως και για την αποζημίωση εξόδων παράστασης

που χορηγείται στους δικαιούχους δικαστικούς λειτουργούς και μέλη του κυρίου προσωπικού του ΝΣΚ (παρ. Α6 του άρθρου 30 και παρ. Α6 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003). Περαιτέρω, δεν αποστέλλεται αρχείο, για το Επίδομα Στέγασης που σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4472/2017 θεσπίζεται από το Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης για νοικοκυριά που διαμένουν σε μισθωμένη κατοικία ή επιβαρύνονται με το κόστος εξυπηρέτησης στεγαστικού δανείου πρώτης κατοικίας και το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου και νόμου δεν εμπίπτει σε καμία κατηγορία εισοδήματος.

6. Ο ΟΠΕΚΑ δεν αποστέλλει αρχείο για τις ακόλουθες παροχές και υπηρεσίες που χορηγεί και διαχειρίζεται:

- έξοδα κηδείας της περ. γ' του άρθρου 4 του ν. 4520/ 2018,
- παροχές και υπηρεσίες του Λογαριασμού Αγροτικής Εστίας σύμφωνα με τον ν. 3050/2002 (περ. δ' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018),

- προνοιακές παροχές, οικονομικές και εισοδηματικές ενισχύσεις και κοινωνικές υπηρεσίες για την οικονομική στήριξη - ενίσχυση ειδικών και ευπαθών ομάδων (υποπερ. αα', ββ', γγ' της περ. στ' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018)

- παροχή της περ. θ' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018,

- επίδομα ομογενών προσφύγων που χορηγείται βάσει των διατάξεων του ν.δ. 57/1973 στα πλαίσια παροχής προγραμμάτων Κοινωνικής Προστασίας του οποίου η διαδικασία χορήγησης προβλέπεται από τις υπό στοιχεία Γ1α/οικ842/19.4.1988 (Β' 242), Π3οικ/603/23.2.1994 (Β' 148), Π3οικ.2091/6.6.1995 (Β' 537), Π3/οικ.3427/5.10.1995 (Β' 868) υπουργικές αποφάσεις (εκτός του μηνιαίου χρηματικού βοήθηματος),

- έκτακτες εφάπαξ οικονομικές ενισχύσεις σε δικαιούχους που επλήγησαν από φυσικές καταστροφές

- επίδομα γέννησης (άρθρο 1 του ν. 4659/2020) που χορηγείται στους δικαιούχους και το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4659/2020, μεταξύ άλλων, απαλλάσσεται από κάθε φόρο και εισφορά (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013) και δεν προσμετράται στο συνολικό, πραγματικό ή τεκμαρτό οικογενειακό εισόδημα.

7. Οι προνοιακές παροχές σε χρήμα που χορηγεί ο ΟΠΕΚΑ σε άτομα με αναπηρία και οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 του ν. 4611/2019 δεν εμπίπτουν σε καμία κατηγορία εισοδήματος (υποπερ. αα', ββ', γγ', δδ', εε', στστ', ζζ', ηη', θθ', ιι' της περ. ε' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018), αποστέλλονται με τον κωδικό 76 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Με τον ίδιο κωδικό αποστέλλονται και οι προ-νοιακές παροχές που χορηγούνται σε ανασφάλιστους υπερήλικες (μηνιαία σύνταξη που χορηγείται σύμφωνα με τον ν. 1296/1982 και την περ. 5 της υποπαρ. ΙΑ6 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012), το Επίδομα Κοινωνικής Αλληλεγγύης του άρθρου 93 του ν. 4387/2016 και το μηνιαίο χρηματικό βοήθημα (Επίδομα Ομογενών Προσφύγων) του Κεφαλαίου Γ' της υπό στοιχεία Γ1α/ οικ. 842/19.4.1988 υπουργικής απόφασης, όπως αυτή ισχύει, οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4756/2020, δεν εμπίπτουν σε καμία κατηγορία εισοδήματος και δεν υπόκεινται σε οποιοδήποτε φόρο, εισφορά, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013.

8. Αμοιβές που καταβάλλονται σε αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, καθώς και σε ξεναγούς που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/1985, επί του καθαρού ποσού των οποίων διενεργείται, από 14.6.2018, παρακράτηση φόρου με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) (ΠΟΛ.1147/2018 εγκύκλιος), αποστέλλονται με τον κωδικό 1 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Με τον κωδικό αυτό αποστέλλονται και οι αμοιβές του πρώτου εδαφίου της υποπερ.

νί της περ. α της παρ. 10 του άρθρου 5 της παρούσας, ήτοι οι αμοιβές που φορείς του Δημοσίου κατέβαλλαν σε εργαζόμενους επιχειρήσεων-εργοδοτών του ιδιωτικού τομέα που εντάσσονται στο μηχανισμό «ΣΥΝ-ΕΡΓΑΣΙΑ» του άρθρου 31 του ν. 4690/2020 (σχετ. περ. ιν της περ. α' της παρ. 10 του άρθρου 5 της παρούσας).

9. Το Ελάχιστο Εγγυημένο Εισόδημα που χορηγεί ο ΟΠΕΚΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018, αποστέλλεται με τον κωδικό 17 και αποστέλλεται το σύνολο των ποσών του εν λόγω εισοδήματος που αφορούν όλους τους μήνες του 2021 ανεξάρτητα από το πότε πραγματοποιήθηκε η καταβολή τους. Το επίδομα παιδιού που χορηγεί ο ΟΠΕΚΑ (περ. Ια) άρθρου 4 του ν. 4520/2018, στέλνεται με τον κωδικό 39 του παραρτήματος 1 της παρούσας, ενώ με τον κωδικό 48 στέλνεται η οικονομική ενίσχυση αναδοχής άρθρου 12 του ν. 4538/2018, η οποία είναι αφορολόγητη και απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 και προσμετράται στο συνολικό οικογενειακό εισόδημα, σε αντίθεση με το επίδομα παιδιού.

10. Τα ποσά που καταβάλλονται στους δικαιούχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 114 του ν. 4714/2020, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4734/2020, ήτοι τα ποσά που αντιστοιχούν σε περικοπές και μειώσεις κύριων συντάξεων συνταξιούχων του ιδιωτικού τομέα και αφορούν το χρονικό διάστημα από 11.6.2015 και μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4387/2016 και καταβάλλονται χωρίς να διενεργείται επί αυτών παρακράτηση φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, αποστέλλονται με τον κωδικό 30 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις με αναγραφή του έτους/χρήσης που αυτά αφορούν. Με τον ίδιο κωδικό και με αναγραφή του έτους/χρήσης που αυτά αφορούν αποστέλλονται και τα ποσά που καταβάλλονται στους δικαιούχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 4734/2020, ήτοι τα ποσά που αντιστοιχούν σε περικοπές και μειώσεις κύριων συντάξεων συνταξιούχων του Δημοσίου και των λοιπών δικαιούχων που αναφέρονται στο άρθρο αυτό και αφορούν το χρονικό διάστημα από τις 11.6.2015 και μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4387/2016 και καταβάλλονται χωρίς να διενεργείται επί αυτών παρακράτηση φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013.

11. Για τις περιπτώσεις των αναδρομικών που αφορούν αποβιώσαντες και τα οποία δηλώνονται από τους κληρονόμους ως στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας, εφόσον έχουν εισπραχθεί από τους κληρονόμους και όχι από τον αποβιώσαντα, δεν αποστέλλεται αρχείο.

12. Κατ' ανάλογη εφαρμογή με το σκεπτικό της υπ' αρ. 250/1996 γνωμοδότησης του ΝΣΚ που είχε γίνει δεκτή, τα εφάπαξ βοηθήματα που καταβάλλουν τα Μετοχικά Ταμεία των Ενόπλων δυνάμεων στα παιδιά των ενεργών μετόχων τους ή μερισματούχων τους για τη δημιουργία ή την ενίσχυση της οικογενειακής ή της επαγγελματικής αυτοτέλειάς τους, δεν θεωρούνται εισόδημα και δεν υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013. Τα ποσά αυτά αποστέλλονται με τον κωδικό 38 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Πλέον, με τον κωδικό αυτό αποστέλλονται μόνο τα εφάπαξ ποσά της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 και όχι τα ποσά της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 (επίδομα αλλοδαπής), τα οποία δηλώνονται με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 22.

13. Τα επιδόματα επικίνδυνης εργασίας, η καταβαλλόμενη, από 11.10.2018, πτητική αποζημίωση στους πιλότους της πολιτικής αεροπορίας και της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, καθώς και η ειδική αποζημίωση στους εκτελούντες διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή Α' βοηθειών αποστέλλονται με τον κωδικό 42 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

14. Η αποζημίωση που καταβάλλεται στα μέλη των Ανεξάρτητων Επιτροπών Προσφυγών του άρθρου 5 του ν. 4375/2016, επί της οποίας παρακρατείται φόρος με φορολογικό συντελεστή 15% και φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων γι'

αυτό το εισόδημα, αποστέλλεται με τον κωδικό 47 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Με τον ίδιο κωδικό αποστέλλονται και οι αμοιβές των πρώην δικαστικών λειτουργών και των μελών του κυρίου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, όπως και του Γενικού Προϊσταμένου που συμμετέχουν στις Επιτροπές Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του πρώτου εδαφίου της παρ. 10 του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 οι οποίες φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15% και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς και η πρόσθετη αποζημίωση ιατρικού και νοσηλευτικού προσωπικού που μετακινείται για τις ανάγκες αντιμετώπισης του κορωνοϊού COVID-19 (άρθρο 170 του ν. 4759/2020), που είναι αφορολόγητη. Με τον ίδιο κωδικό στέλνονται και οι πρόσθετες αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε μετακινούμενους αναισθησιολόγους του ΕΣΥ και αφορούν αποκλειστικά το από 9/7/2021 έως 1/10/2021 διάστημα (άρθρο 29 του ν. 4816/2021, όπως αυτό ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το πεντηκοστό άρθρο του ν. 4839/2021 και το άρθρο 88 του ν. 4850/2021). Επιπλέον, οι ανταποδοτικές υποτροφίες που καταβάλλονται από τα ΑΕΙ σε μεταπτυχιακούς φοιτητές και υποψήφιους διδάκτορες με τις διατάξεις του άρθρου 194 του ν. 4823/2021 και της υπό στοιχεία 28727/Ζ1/2021 (Β' 1017) κοινής υπουργικής απόφασης αποστέλλονται με τον ίδιο κωδικό 47, ως αφορολόγητες.

15. Όσον αφορά αμοιβές της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 που καταβάλλονται σε μέλη ΔΣ εταιρίας ή κάθε άλλου ν.π. ή νομικής οντότητας, αυτές αποστέλλονται με το αρχείο εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συγκεκριμένα με τον κωδικό 5. Στις περιπτώσεις που διενεργείται παρακράτηση ασφαλιστικών εισφορών, ο υπόχρεος υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποστέλλει τις ακαθάριστες αμοιβές και επιπλέον και τις κρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών για να αφαιρεθούν από τις αμοιβές αυτές.

16. Τα αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας ΟΑΕΔ, ΕΤΑΠ-ΜΜΕ, ΓΕΝΕ αποστέλλονται με τον κωδικό 55 με αναγραφή του έτους χρήσης που αυτά αφορούν.

17. Αμοιβές που καταβάλλονται σε απασχολούμενους -εποχιακά εργαζόμενους, για χρονικό διάστημα μέχρι 150 ημέρες ετησίως, σε επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις μεταποίησης, τυποποίησης προϊόντων και υπάγονται στην ασφάλιση ΕΦΚΑ - ΟΓΑ, αποστέλλονται με τον κωδικό 56.

18. Αμοιβές που καταβάλλονται για περιστασιακή απασχόληση στα μέλη αγροτικών ή γυναικείων συνεταιρισμών τα οποία υπάγονται στην ασφάλιση ΕΦΚΑ -ΟΓΑ, αποστέλλονται με τον κωδικό 57.

19. Αμοιβές που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. θ' της παρ. 3 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 ήτοι ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (όπως αυτοί είναι εγγεγραμμένοι στο αντίστοιχο Μητρώο που τηρείται από το Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης) στους εργαζομένους τους, εντάσσονται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και αποστέλλονται με τον κωδικό 58. Χρόνος κτήσης των εισοδημάτων αυτών θεωρείται ο χρόνος λήψης της απόφασης για την καταβολή αυτών των αμοιβών από την ετήσια γενική συνέλευση.

20. Με τον κωδικό 59 αποστέλλεται η έκτακτη οικονομική ενίσχυση ευάλωτων συνταξιούχων, που δόθηκε το έτος 2021 (άρθρο 25 του ν. 4865/2021). Η έκτακτη αυτή ενίσχυση είναι αφορολόγητη, δεν υπόκειται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 και δεν υπολογίζεται στα εισοδηματικά όρια για την καταβολή οποιασδήποτε κοινωνικής ή προνοιακής παροχής.

21. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 30 του ν. 4144/2013 (88 Α'), όπως αυτό διαμορφώθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4756/2020 (235 Α') και βάσει των όσων διενκρινίσθηκαν και με την υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1124/2018 εγκύκλιο, τα επιδόματα εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης και αναζήτησης εργασίας στα πλαίσια δράσεων συμβουλευτικής που καταβλήθηκαν σε ανέργους μέσα στο έτος 2021, απαλλάσσονται από κάθε φόρο, δεν υπόκεινται

σε παρακράτηση φόρου και περαιτέρω απαλλάσσονται και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013. Τα επιδόματα αυτά δεν υπολογίζονται στα εισοδηματικά όρια για την καταβολή οποιασδήποτε παροχής κοινωνικού ή προνοιακού χαρακτήρα και αποστέλλονται με τον κωδικό 60 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

22. Για λόγους καλύτερης διαχείρισης και αντιμετώπισης των διαφόρων εισοδημάτων και επιδομάτων που χορηγούνται από διάφορους φορείς και χρήζουν ειδικής φορολογικής μεταχείρισης, στον Πίνακα κωδικοποίησης εισοδήματος μισθωτής εργασίας, συντάξεων και λοιπών εισοδημάτων πλην επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεν υφίσταται ο όρος «επίδοματα» στο λεκτικό των κωδικών 47, 48, 50 και 51 και υπάρχουν οι κωδικοί 61 και 62 που αφορούν «Επίδοματα αυτοτελώς φορολογούμενα ή απαλλασσόμενα» και «Επίδοματα απαλλασσόμενα από φόρο και εισφορά στο σύνολό τους» αντίστοιχα καθώς και οι κωδικοί 63 και 64 για τα αναδρομικά ποσά των επιδομάτων των κωδικών 61 και 62 αντίστοιχα με αναγραφή του έτους/χρήσης που αυτά αφορούν. Ενδεικτικά, με τον κωδικό 62 αποστέλλονται οι παροχές που καταβάλλονται από τον ΟΑΕΔ, οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4756/2020, μεταξύ άλλων, απαλλάσσονται από φόρους και εισφορές, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013. Οι παροχές αυτές καταβάλλονται από τον ΟΑΕΔ, δυνάμει της παρ. 5 του άρθρου 27 του ν.δ. 2961/1954, όπως ισχύει (παροχή λόγω καταγγελίας σχέσης εργασίας ή αποχής του μισθωτού λόγω επίσχεσης ή όταν ο εργοδότης θέτει τους μισθωτούς σε διαθεσιμότητα), του άρθρου 16 του ν. 1836/1989 (παροχή λόγω αφερεγγυότητας του εργοδότη), του άρθρου 22 του ν. 1836/1989 (ειδικό εποχιακό βοήθημα), του άρθρου 142 του ν. 3655/2008 (ειδική παροχή προστασίας μητρότητας), της υποπερ. εε' της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 34 του ν. 4144/2013 (παροχές που καλύπτουν δαπάνες για κοινωνικούς σκοπούς). Με τον κωδικό 62 αποστέλλεται και το επίδομα ιατρών ειδικότητας αναισθησιολογίας (άρθρο 32 του ν. 4816/2021), προκειμένου να τύχει της ίδιας φορολογικής αντιμετώπισης με τις ανωτέρω αμοιβές. Επίσης, τα αναδρομικά ποσά του επιδόματος παιδιού του κωδικού 39 (άρθρο 214 του ν. 4512/2018) αποστέλλονται με τον κωδικό 65 με αναγραφή του έτους/χρήσης που αυτά αφορούν.

23. Το επίδομα αλλοδαπής της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 καθώς και άλλα ποσά που δεν μειώνουν τις δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του ν. 4172/2013 αποστέλλονται με τον κωδικό 75 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

24. Η έκτακτη αποζημίωση που καταβάλλεται σε δικαιούχους της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν. 4690/2020 και του άρθρου 43 του ν. 4778/2021 (εποχικά εργαζόμενοι του τουριστικού και επισιτιστικού κλάδου) και η οποία απαλλάσσεται από κάθε φόρο και εισφορά (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013) και δεν προσμετράται στο συνολικό πραγματικό ή τεκμαρτό οικογενειακό εισόδημα, αποστέλλεται με τον κωδικό 77 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

25. Με τον κωδικό 78 του αρχείου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αποστέλλονται οι αποζημιώσεις ειδικού σκοπού που χορηγήθηκαν σε εργαζόμενους στα πλαίσια αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 και εξαιτίας των συνεπειών που επέφεραν άλλες καταστροφές. Ενδεικτικά, με τον κωδικό αυτό αποστέλλονται οι κάτωθι αποζημιώσεις οι οποίες, μεταξύ άλλων, είναι αφορολόγητες και δεν υπόκεινται σε οποιαδήποτε εισφορά (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013):

- αποζημίωση ειδικού σκοπού που χορηγήθηκε σε ειδικές κατηγορίες εργαζομένων που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 4 της από 11.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (κυρωθείσα με το άρθρο 2 του ν. 4682/2020)

- αποζημίωση ειδικού σκοπού του ενδέκατου άρθρου της από 20.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (κυρωθείσα με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020) που χορηγήθηκε σε εργαζόμενους των

οποίων η σύμβαση εργασίας τελεί σε αναστολή ή έχει λυθεί

- αποζημίωση ειδικού σκοπού του εξηκοστού τρίτου άρθρου της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (κυρωθείσα με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020) που χορηγήθηκε σε ναυτικούς των οποίων η σύμβαση ναυτολόγησης τελεί σε αναστολή ή έχει λυθεί

- αποζημίωση ειδικού σκοπού του άρθρου 19 του ν. 4722/2020 που χορηγήθηκε σε εργαζόμενους επιχειρήσεων που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου και των οποίων οι συμβάσεις εργασίας τελούν σε αναστολή

- αποζημίωση ειδικού σκοπού που σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4722/2020 χορηγήθηκε σε ειδικές κατηγορίες εργαζομένων που τίθενται σε αναστολή

- αποζημίωση ειδικού σκοπού του άρθρου 71 του ν. 4745/2020 που χορηγήθηκε σε εργαζόμενους των οποίων η σύμβαση εργασίας έχει λυθεί με καταγγελία από επιχειρήσεις (εργοδότες) στις πληγείσες από τον μεσογειακό κυκλώνα «Ιανός» περιοχές της χώρας

- οικονομική ενίσχυση του δέκατου έβδομου άρθρου της από 13.8.2021 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (κυρωθείσα με το άρθρο 2 του ν. 4824/2021) εργαζομένων σε πληγείσες περιοχές από τις πυρκαγιές

- έκτακτη οικονομική ενίσχυση ως αποζημίωση ειδικού σκοπού του άρθρου δέκατου τρίτου της από 14.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (κυρωθείσα με το άρθρο 3 του ν. 4682/2020) εργαζομένων που η σύμβαση εργασίας τους είτε είναι σε αναστολή είτε έχει λυθεί σε περιοχές της Περιφέρειας Κρήτης που επλήγησαν από τον σεισμό της 27ης.9.2021 (άρθρο 201 του ν. 4855/2021)

26. Λόγω της κατάργησης, από 1.1.2017 και μετά, της έκπτωσης από το φορολογητέο ποσό της βουλευτικής αποζημίωσης των δαπανών άσκησης του λειτουργήματος του βουλευτή (άρθρο 71 του ν. 4472/2017), οι υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων δεν θα εφαρμόσουν τα όσα είχαν οριστεί στην υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1025/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ περί συμπλήρωσης του κωδικού 47 με το ποσό της μείωσης του 25%. Η κατάργηση της έκπτωσης αυτής ισχύει και για τους εν ενεργεία και συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς και λειτουργούς του ΝΣΚ καθώς και για τα μέλη των οικογενειών των αποβιωσάντων δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του ΝΣΚ τα οποία συνταξιοδοτούνται κατά μεταβίβαση (σχετ. η Π.Ο.Λ.1112/2017 εγκύκλιος).

27. Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών από επιχειρηματική δραστηριότητα προς την Ιερά Κοινότητα, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους και τα εξαρτήματα αυτών, αποστέλλεται ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων σύμφωνα με τον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 4γ του άρθρου 99 του ν. 4446/2016 καταργήθηκε η δυνατότητα αυτοαπόδοσης του φόρου από τον λήπτη της πληρωμής η οποία προβλεπόταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις [δεύτερη παράγραφος του άρθρου 61 του ν. 4172/2013 (εκ παραδρομής αναφερόμενης στον νόμο ως δεύτερο εδάφιο), η οποία είχε προστεθεί με την περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 22 του ν. 4283/2014] και πλέον, τα ως άνω πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο στις πληρωμές που διενεργούν σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα άρθρα 62 και 64 του ν. 4172/2013, όπως εξάλλου ισχύει και για τα λοιπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με βάση τον νέο ΚΦΕ.

Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών από μισθωτή εργασία προς τα ίδια ως άνω πρόσωπα, αποστέλλεται επίσης ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων σύμφωνα με τον Πίνακα κωδικοποίησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία χωρίς αναγραφή ποσού αναλογούντος και παρακρατηθέντος φόρου παρά μόνο με αναγραφή του ποσού που προκύπτει εξαιτίας της παρακράτησης της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, καθόσον με τις διατάξεις των παρ. 4α και 4β του άρθρου 99 του ν. 4446/2016 (οι οποίες κατάργησαν το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013, όπως αυτό είχε προστεθεί με την περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 22 του

ν. 4283/2014 και προσέθεσαν νέα παρ. 7 στο τέλος του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 αντίστοιχα) στο ανωτέρω εισόδημα από μισθωτή εργασία δεν διενεργείται ούτε αυτοαπόδοση του φόρου από τον λήπτη της πληρωμής, ούτε και παρακράτηση και απόδοση του φόρου από τον καταβάλλοντα την πληρωμή. Εάν εκ παραδρομής παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία από τον καταβάλλοντα την πληρωμή, οι υπόχρεοι υποβολής αποστέλλουν ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων, αναγράφοντας στην περίπτωση αυτή το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου.

28. Σε περιπτώσεις αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, είτε αποδοχών, είτε συντάξεων τα οποία αφορούν το φορολογικό έτος 2021 και εφόσον το ποσό έχει επιστραφεί πλήρως από τον φορολογούμενο, οι φορείς που έχουν ενταχθεί και καταβάλλουν αμοιβές μέσω της Ενιαίας Αρχής Πληρωμών (ΕΑΠ) καθώς και η ΗΔΙΚΑ, για όσα ταμεία εποπτεύει, είναι υπόχρεοι σε υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου. Δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές καλούνται οι φορολογούμενοι να επιστρέψουν τα πληρωτέα ποσά με τα οποία πιστώθηκαν σύμφωνα με τις καταστάσεις μισθοδοσίας ή συντάξεων συν τον φόρο που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε, οι ανωτέρω υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου, αποστέλλουν ως καθαρές φορολογητέες αποδοχές ή συντάξεις τις νέες αποδοχές ή συντάξεις που προκύπτουν, αφού πρώτα αφαιρέσουν από τις αρχικές καθαρές (προ φόρου) την ανωτέρω επιστροφή (πληρωτέο συν φόρο). Ο παρακρατηθείς φόρος αποστέλλεται, όπως αυτός παρακρατήθηκε και αποδόθηκε πριν την επιστροφή, καθόσον αυτός συμψηφίζεται κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 (σχετ. έγγραφο Δ12Α 1099005 ΕΞ2014/3.7.2014).

Στην περίπτωση που η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων αφορά τα φορολογικά έτη 2020 και προηγούμενα, δεν αποστέλλεται ηλεκτρονικό αρχείο για τις περιπτώσεις αυτές αλλά χορηγούνται νέες βεβαιώσεις σε έντυπη μορφή για τα έτη αυτά, οι οποίες αποτυπώνουν σύμφωνα με τα ανωτέρω την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Από τις τελευταίες αυτές περιπτώσεις εξαιρείται η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών συντάξεων μέσω ΗΔΙΚΑ που αφορούν τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 για τα οποία αποστέλλεται διορθωμένο ηλεκτρονικό αρχείο.

29. Οι υποχρεώσεις της Ελληνικής Βιομηχανίας Ζάχαρης προς το προσωπικό για το χρονικό διάστημα από 16/10/2019 έως 31/5/2021 που καταβάλλονται απευθείας από τον ΟΑΕΔ σε δικαιούχους εργαζομένους της εταιρίας, από την επιδότηση μισθολογικού κόστους παραμεθορίων περιοχών, στέλνονται με τους κωδικούς 48 και 51, ανάλογα την περίοδο αναφοράς, του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, καθώς τα καταβαλλόμενα ποσά είναι αφορολόγητα και δεν υπόκεινται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (άρθρο 50 του ν. 4811/2021).

30. Οι υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποστέλλουν τις αμοιβές που εντάσσονται στην περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 συμπληρώνοντας τον κωδικό 1 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

31. Οι φορείς γενικής κυβέρνησης οι οποίοι προμηθεύονται βιβλία από συγγραφείς δημοσίους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους (μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων, οι οποίοι εκδίδουν με δικά τους έξοδα βιβλία και στη συνέχεια τα διαθέτουν έναντι αμοιβής), αποστέλλουν τις αμοιβές που προέρχονται από την πώληση βιβλίων και τις οποίες καταβάλουν στα εν λόγω φυσικά πρόσωπα συμπληρώνοντας τον κωδικό 6 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στις περιπτώσεις αυτές, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, οι φορείς γενικής κυβέρνησης υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο με συντελεστή 4% σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. ββ' της παρ. 2 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013.

Επισημαίνεται ότι για τις αμοιβές με τίτλο κτήσης που αποτελούν για τους δικαιούχους φυσικά πρόσωπα εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη εργασιών και οι οποίες αποστέλλονται με τον κωδικό 6 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική

δραστηριότητα, οι υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποστέλλουν τις ακαθάριστες αμοιβές και επιπλέον και τις ασφαλιστικές κρατήσεις ΕΦΚΑ που επιβλήθηκαν για να αφαιρεθούν από τις αμοιβές αυτές.

32. Για την εφαρμογή των διατάξεων των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 και όσον αφορά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου της περ. αυτής, κατά την κωδικοποίηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο κωδικός 2 συμπληρώνεται από τον κύριο του έργου ενώ ο κωδικός 14 συμπληρώνεται από τον αρχικό ανάδοχο.

Ο αρχικός ανάδοχος καταχωρεί το ποσό της ακαθάριστης αμοιβής και τον φόρο που παρακρατήθηκε από τον κύριο του έργου και ο οποίος συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας βάσει βεβαιώσεων που χορηγεί σε αυτές σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υπόψη διατάξεις. Στη συνέχεια, ο αρχικός ανάδοχος (νομικό πρόσωπο, νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα) θα πρέπει να διαγράψει κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του τον ως άνω παρακρατηθέντα από τον κύριο του έργου φόρο από τους αντίστοιχους κωδικούς των παρακρατηθέντων φόρων.

33. Στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα ο κωδικός 15 αφορά ακαθάριστα έσοδα ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ τα οποία καταβάλλονται στο έτος 2021 και αφορούν υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε προηγούμενα έτη. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1178/2017 εγκύκλιο, τα εισοδήματα που αντιστοιχούν σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 φορολογούνται στα έτη αυτά και συνεπώς υπάρχει υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης από τους δικαιούχους στα έτη αυτά. Οι τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται μόνο για τα έτη αυτά και όχι για προγενέστερα, καθόσον τα εν λόγω εισοδήματα των ιατρών του ΕΣΥ που καταβλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2021 και αφορούν υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα οικονομικά έτη 2014 και προηγούμενα (χρήσεις ετών 2013 και προηγούμενες) φορολογούνται συνολικά στο έτος εισπραξης ήτοι στο φορολογικό έτος 2021. Οι εν λόγω αμοιβές που φορολογούνται στο φορολογικό έτος 2021 αποστέλλονται με τον κωδικό 6 του αρχείου εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο φόρος 20% που παρακρατείται επί του συνόλου των ακαθαρίστων αμοιβών που καταβάλλονται, ανεξάρτητα από τα οικονομικά ή φορολογικά έτη που παρασχέθηκαν οι εν λόγω υπηρεσίες των ιατρών του ΕΣΥ, εκπίπτει από τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ιατροί κατά το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο έγινε η καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, ήτοι στο φορολογικό έτος 2021.

34. Ο κωδικός 16 στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφορά αμοιβές που καταβάλει ο ΕΦΚΑ σε δικαιούχους εξαιτίας της συμμετοχής τους σε επιτροπές - συνεδριάσεις του ΕΦΚΑ και οι οποίες βάσει της υπό στοιχεία Φ10042/ οικ.13567/329/8.06.2018 εγκυκλίου του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης δεν εισφοροδοτούνται.

35. Ο κωδικός 17 στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφορά το επίδομα κατάρτισης που καταβάλλεται σε καταρτιζόμενους, μέσω ειδικού προγράμματος τηλεκατάρτισης, επιστήμονες πληττόμενους από τον COVID-19, το οποίο, βάσει του άρθρου 2 της υπ' αρ. 350/2020 (Β' 1418) απόφασης είναι αφορολόγητο καθώς και τις αποζημιώσεις ειδικού σκοπού που χορηγήθηκαν σε μη έχοντες εξαρτημένη εργασία στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 οι οποίες, μεταξύ άλλων, είναι αφορολόγητες και δεν υπόκεινται σε οποιαδήποτε εισφορά (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013). Με τον κωδικό αυτό αποστέλλεται και η αποζημίωση ειδικού σκοπού που χορηγήθηκε σε δικαιούχους που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 4722/2020 και του άρθρου 121 του ν. 4764/2020 (καλλιτέχνες, δημιουργοί και

επαγγελματίες της τέχνης και του πολιτισμού, ξεναγοί, τουριστικοί συνοδοί), καθώς και η κρατική ενίσχυση με τη μορφή αυξημένης αποζημίωσης ειδικού σκοπού για επιχειρήσεις για τις οποίες ίσχυαν ειδικά και έκτακτα μέτρα περί απαγόρευσης ή αναστολής λειτουργίας για προληπτικούς ή κατασταλτικούς λόγους που σχετίζονται με τον κορωνοϊό COVID-19 ή η λειτουργία τους επηρεάστηκε άμεσα από τα περιοριστικά μέτρα λόγω της εμφάνισης και διασποράς του κορωνοϊού COVID-19, κατά το μήνα Απρίλιο 2021 (άρθρο 28 του ν. 4797/2021).

36. Με τον κωδικό 18 στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, αποστέλλονται αμοιβές και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν σε επιτηδευματίες στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 οι οποίες, μεταξύ άλλων, είναι απαλλασσόμενες του φόρου και δεν επιβάλλεται σε αυτές η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, καθώς και λοιπές αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα με όμοια φορολογική αντιμετώπιση. Ενδεικτικά, με τον κωδικό αυτό αποστέλλονται:

- τα ποσά της αποζημίωσης και της έκτακτης επιδότησης που δόθηκε ως αποζημίωση σε ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιτίας της μίσθωσης τουριστικών καταλυμάτων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την προσωρινή διαμονή φυσικών προσώπων στο πλαίσιο αντιμετώπισης του κινδύνου μετάδοσης του COVID-19 και λειτουργίας τουριστικών γραφείων που καταβλήθηκαν βάσει του άρθρου 36 του ν. 4753/2020 και του άρθρου 121 του ν. 4790/2021
- η οικονομική ενίσχυση στο πλαίσιο της δράσης «Ενίσχυση επιχειρήσεων που παρέμειναν κατ' εξαίρεση σε αναστολή λειτουργίας κατά την περίοδο των Χριστουγέννων 2020 λόγω τοπικής ισχύος μέτρων για τον περιορισμό της διασποράς της νόσου COVID-19», του όγδοου άρθρου του ν. 4787/2021

- η οικονομική ενίσχυση επιχειρήσεων πολιτισμού με τη μορφή οικονομικής κάλυψης θέσεων θεατή/εισιτηρίου του άρθρου 70 του ν. 4745/2020

- η αποζημίωση πιστοποιημένων επαγγελματιών που συμπράττουν στην απονομή συνταξιοδοτικών παροχών του e-ΕΦΚΑ [άρθρο 255 του ν. 4798/2021 και υπ' αρ. 67154/2021 (Β' 4245) κοινή υπουργική απόφαση]

37. Με τον νέο κωδικό 19 στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, αποστέλλονται οικονομικές ενισχύσεις και αμοιβές που χορηγήθηκαν σε επιτηδευματίες στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 οι οποίες, μεταξύ άλλων, είναι απαλλασσόμενες του φόρου, δεν επιβάλλεται σε αυτές η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 και δεν υπολογίζονται στα εισοδηματικά κριτήρια για την καταβολή άλλων παροχών. Ενδεικτικά, με τον κωδικό αυτό αποστέλλονται:

- η οικονομική ενίσχυση στο πλαίσιο των συγχρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ δράσεων, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 4801/2021, η οποία δεν υπολογίζεται στα εισοδηματικά όρια για την καταβολή οποιασδήποτε παροχής κοινωνικού ή προνοιακού χαρακτήρα,

- οι οικονομικές ενισχύσεις της παρ. 1 του άρθρου όγδοου της από 20.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (κυρωθείσα με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020) που χορηγήθηκαν σε ελεύθερους επαγγελματίες, αυτοαπασχολούμενους, ιδιοκτήτες ατομικών επιχειρήσεων και οι οποίες δεν υπολογίζονται στα εισοδηματικά όρια για την καταβολή οποιασδήποτε παροχής κοινωνικού ή προνοιακού χαρακτήρα,

- η αμοιβή ιδιωτών ιατρών, με έκδοση Δελτίου Παροχής Υπηρεσιών, που συνεργάζονται με δημόσια νοσοκομεία της παρ. 1 του δέκατου τέταρτου άρθρου της από 13.4.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (κυρωθείσα με το άρθρο 1 του ν. 4690/2020) και η οποία δεν υπολογίζεται στα εισοδηματικά όρια για την καταβολή οποιασδήποτε παροχής κοινωνικού ή προνοιακού χαρακτήρα

- η εφάπαξ οικονομική ενίσχυση που, χορηγήθηκε σε δικαιούχους που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 66 του ν. 4756/2020 και η οποία δεν προσμετράται στο συνολικό, πραγματικό ή

τεκμαρτό, οικογενειακό εισόδημα.

38. Όσον αφορά στα ατομικά ασφαλιστήρια συμβόλαια, όπου ο φορολογούμενος καταβάλλει από μόνος του τα ασφάλιστρα, το εισόδημα που προκύπτει είναι μόνο το ποσό που αναλογεί στην υπεραπόδοση των μαθηματικών αποθεματικών, το οποίο αποτελεί μέρος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4172/2013 (σχετ. η υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1042/2015 εγκύκλιος). Για το ποσό αυτό υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, του οποίου το ποσοστό ανέρχεται σε 5% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020. Συνεπώς, τα ποσά αυτά αποστέλλονται με τον κωδικό 1 του αρχείου εισοδήματος από μερίσματα -τόκους -δικαιώματα.

39. Όσον αφορά στα μερίσματα, ο χρόνος απόκτησης αυτών προβλέπεται στην υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1223/2015 εγκύκλιο και συνεπώς στα εισοδήματα από μερίσματα με τον κωδικό 1 του Παραρτήματος 3 - Μερίσματα (προ φόρου) ν.π. και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών με διπλογραφικά βιβλία

- δεν περιλαμβάνονται τα προμερίσματα ΑΕ, καθώς και οι προσωρινές απολήψεις ΕΠΕ και ΙΚΕ που καταβλήθηκαν εντός 2021, καθόσον αυτά αποτελούν εισόδημα του φορολογικού έτους 2022.

40. Στα μερίσματα με τον κωδικό 1 αναγράφονται και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (Π.Ο.Λ. 1042/2015 εγκύκλιο).

41. Στα μερίσματα με τον κωδικό 2 - Μερίσματα ν.π. και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών με απλογραφικά βιβλία- δεν συμπληρώνεται φόρος, διότι δεν παρακρατείται, αφού τα εισοδήματα αυτά δεν φορολογούνται. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο.

42. Στα εισοδήματα από τόκους με τον κωδικό 3 αποστέλλονται τόκοι (προ φόρου) λοιπών φoρέων, όπως ενδεικτικά είναι οι τόκοι από δικαστικές αποφάσεις. Αντίθετα, δεν αποστέλλονται οι τόκοι που υπάγονται σε φόρο και αποστέλλονται μέσω ημεδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος σε εφαρμογή της υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1033/2014 απόφασης καθώς και οι τόκοι για τους οποίους έχει παρακρατηθεί και αποδοθεί ο αναλογών φόρος με αναλυτικές εγγραφές βάσει της υπό στοιχεία Α. 1100/2019 απόφασης.

43. Ο κωδικός 5, που αφορά σε μερίσματα που απαλλάσσονται του φόρου (πχ. μερίσματα από ημεδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες που δεν φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 4607/2019, μερίσματα από αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρίες που δεν φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 4607/2019 τα οποία καταβάλλονται από γραφεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975 που διαχειρίζονται τα πλοία τους. Επίσης μερίσματα από ημεδαπές ναυλώτριες γυμνού πλοίου και από μισθώτριες πλοίου με χρηματοδοτική μίσθωση καθώς και μερίσματα από αλλοδαπές ναυλώτριες γυμνού πλοίου και από μισθώτριες πλοίου με χρηματοδοτική μίσθωση τα οποία καταβάλλονται από γραφεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975 που διαχειρίζονται τα πλοία τους), συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο.

44. Ο κωδικός 6 αφορά τόκους που απαλλάσσονται του φόρου, και συμπληρώνεται μόνο όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο. Στα εισοδήματα με τον κωδικό αυτό δεν αποστέλλονται οι τόκοι ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που είναι απαλλασσόμενοι του φόρου για φυσικά πρόσωπα και αποστέλλονται μέσω ημεδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος σε εφαρμογή της υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1033/2014.

45. Στα μερίσματα με τον κωδικό 7 - Μερίσματα (προ φόρου) Ν.Π. και Νομικών Οντοτήτων εισηγμένων σε αλλοδαπά Χρηματιστήρια, αναγράφονται τα μερίσματα των αλλοδαπών τίτλων που διαπραγματεύονται σε αλλοδαπά χρηματιστήρια και καταβάλλονται σε ημεδαπά φυσικά πρόσωπα.

Το ηλεκτρονικό αρχείο με τα εισοδήματα αυτά υποβάλλεται από την εταιρία «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» (ATHEXCSD), εφόσον πρόκειται για μερίσματα από αλλοδαπούς εισηγμένους τίτλους που τηρούνται ή παρακολουθούνται σε Ειδικό Λογαριασμό Αξιογράφων Πελάτη στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (Σ.Α.Τ.), ενώ εφόσον πρόκειται για μερίσματα από αλλοδαπούς εισηγμένους τίτλους που τηρούνται ή παρακολουθούνται σε Λογαριασμούς.

Συμμετέχοντα για λογαριασμό πελατών του στο Σύστημα Άυλων Τίτλων, καθώς επίσης αν πρόκειται για μερίσματα αλλοδαπών τίτλων των οποίων η διαχείριση γίνεται εκτός του Συστήματος Άυλων Τίτλων (Σ.Α.Τ.), το ηλεκτρονικό αρχείο υποβάλλεται από τις εταιρίες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών (Ε.Π.Ε.Υ.) και τα πιστωτικά ιδρύματα που παρέχουν υπηρεσίες θεματοφυλακής.

Στο πεδίο «Φόρος που παρακρατήθηκε» συμπληρώνεται ο φόρος που τυχόν παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, προκειμένου να αναγραφεί στην φορολογική δήλωση του δικαιούχου και να πιστωθεί από τον φόρο εισοδήματος που προκύπτει για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και των διατάξεων του άρθρου 9 του ΚΦΕ.

46. Στα μερίσματα με τον κωδικό 8 αποστέλλονται τα μερίσματα μετόχων ΑΕ με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 3% ανεξαρτήτως αν λαμβάνουν αμοιβές λόγω συμμετοχής τους στο Δ.Σ. Αφορά ποσά που διανέμονται από τα κέρδη μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Ανωμόνων Εταιριών σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου τους, με συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο τουλάχιστον 3% και όχι μερίσματα άλλης μορφής Ν.Π. (π.χ. ΕΠΕ-ΙΚΕ) για τα οποία γίνεται η χρήση του κωδικού 1 του ίδιου αρχείου. Τα μερίσματα αυτά δεν θα σταλούν και με τον κωδικό 1 του ίδιου αρχείου. Ειδικά τα μερίσματα μετόχων ΑΕ με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 3% που είναι και μέλη ΔΣ αποστέλλονται με τον κωδικό 1 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα.

47. Με τον κωδικό 9 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, αποστέλλονται οι αμοιβές μελών Δ.Σ. Α.Ε. που δεν συμμετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο, προέρχονται από τα κέρδη της εταιρίας, εγκρίνονται από τη Γενική Συνέλευση και συνιστούν εισόδημα από μερίσματα (ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιος).

48. Με τον κωδικό 10 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, αποστέλλονται τα μερίσματα ημεδαπών πλειοκτητριών εταιριών που φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 4607/2019 τα οποία είτε απαλλάσσονται φόρου και εισφοράς είτε καταβάλλεται για αυτά οικειοθελής παροχή, με συντελεστή 10% με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου από κάθε φόρο καθώς και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 μέσω της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με τον ίδιο κωδικό αποστέλλονται επίσης και τα μερίσματα αλλοδαπών πλειοκτητριών εταιριών που φορολογούνται με τον ίδιο ως άνω τρόπο κατά τις διατάξεις του ν. 4607/2019 και που καταβάλλονται από γραφεία του άρθρου 25 του ν. 27/1975 που διαχειρίζονται τα πλοία τους.

49. Με τον κωδικό 11 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, αποστέλλονται τα μερίσματα από ημεδαπές ναυλομεσιτικές εταιρίες της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 43 του ν. 4111/2013 καθώς και οι έκτακτες αμοιβές και τα ποσοστά (bonus) από τα κέρδη (πέραν των μισθών) που οι ημεδαπές εταιρίες του άρθρου 25 του ν. 27/1975 διανέμουν σε μέλη Δ.Σ. ή σε διευθυντές, στελέχη και υπαλλήλους τους. Οι δικαιούχοι των εισοδημάτων αυτών αποδίδουν οι ίδιοι συνολικό ποσό φόρου με συντελεστή 10% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου από κάθε φόρο καθώς και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013).

50. Με τον νέο κωδικό 14 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα αποστέλλονται τα ποσά που αφορούν τους μετόχους εταιριών που έχουν πραγματο-

ποιήσει κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 71B και την παρ. 1 του άρθρου 71Γ του ν. 4172/ 2013. Σύμφωνα με την υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1145/2018, με την καταβολή του φόρου 5% που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων, ωστόσο τα εν λόγω εισοδήματα δεν απαλλάσσονται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 για τα φυσικά πρόσωπα.

51. Με τον νέο κωδικό 15 του Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα αποστέλλονται τα ποσά που αφορούν τους μετόχους εταιριών που έχουν πραγματοποιήσει κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 71B του ν. 4172/2013. Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του ν. 4172/2013 η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο μερισμάτων λόγω διανομής, και σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 για τα φυσικά πρόσωπα.

52. Για τις ανάγκες προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν υπάρχουν κρατήσεις από τα εισοδήματα του παραρτήματος 3 (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα), καθόσον με τις διατάξεις του ΚΦΕ, δεν προβλέπονται ποσά που εκπίπτουν από τα εισοδήματα αυτής της κατηγορίας και οι ακαθάριστες αποδοχές ταυτίζονται με τις καθαρές. Η παρακράτηση φόρου στους τόκους γίνεται επί του ποσού των τόκων μόνο, μη συνυπολογιζόμενου του τυχόν επιβαλλόμενου χαρτοσήμου. Στα εισοδήματα αυτά δεν παρακρατείται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

53. Για καταβολή εισοδημάτων που αφορούν μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεν απαιτείται η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013.

54. Για καταβολή εισοδημάτων που αφορούν μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ή σε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, για τα οποία δεν προβλέπεται παρακράτηση φόρου, δεν απαιτείται η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013. Η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου δεν απαιτείται επίσης για καταβολή εισοδημάτων που αφορούν μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και τόκους για τα οποία με την παρακράτηση του φόρου επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

55. Δεν απαιτείται επίσης η υποβολή ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων για τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου (SWAP) στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των) στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αρ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995), καθόσον τα κέρδη αυτά απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος καθώς και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και περαιτέρω δεν αναγράφονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (ΠΟΛ.1106/2018 εγκύκλιος).

56. Στις περιπτώσεις που αποστέλλονται αμοιβές με τους κωδικούς 38, 40, 47, 48, 50, 51, 54, 61, 62, 63, 64 του αρχείου των μισθωτών και με τους κωδικούς 5, 6 του αρχείου των μερισμάτων, στη στήλη «Διάταξη νόμου με την οποία χορηγήθηκαν τα ποσά» θα αναγράφεται υποχρεωτικά η διάταξη και ο νόμος με βάση τον οποίο αυτά χορηγήθηκαν.

Άρθρο 7

Ημερομηνία υποβολής

1. Για το φορολογικό έτος 2021 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η 28/2/2022. Ειδικά για τις περιπτώσεις καταβολής μερισμάτων σε φυσικά πρόσωπα από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η προηγούμενη μέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ν.π. και νομικών οντοτήτων.

2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του myAADE με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα - υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρησης.

3. Το ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων δεν δύναται να υποβληθεί μετά το τέλος του αντίστοιχου έτους υποβολής του και η μη υποβολή του έως τότε επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

Άρθρο 8**Αποδεικτικό ηλεκτρονικής υποβολής**

Μετά την αποστολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων ως αποδεικτικά υποβολής εμφανίζονται και εκτυπώνονται κατά περίπτωση τα παρακάτω

1. Το φορολογικό έτος.
2. Ο αριθμός και η ημερομηνία υποβολής δήλωσης myAADE.
3. Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. δηλούντος.
4. Το σύνολο των ακαθαρίστων αποδοχών, αμοιβών και εισοδημάτων.
5. Το σύνολο των καθαρών αποδοχών.
6. Το σύνολο των παρακρατηθέντων φόρων.
7. Το σύνολο των παρακρατηθέντων ποσών της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 προκειμένου για αποδοχές από μισθωτή εργασία και συντάξεις.
8. Χαρτόσημο και ΟΓΑ Χαρτοσήμου.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 6375 Β' /31.12.2021)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 64 Ν. 4172/2013

Συντελεστές παρακράτησης φόρου.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 64 ορίζονται οι συντελεστές παρακράτησης φόρου στις περιπτώσεις πληρωμών μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, κ.λ.π..

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζονται οι περιπτώσεις παρακράτησης φόρου κατά την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών από φορείς γενικής κυβέρνησης.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 3 ορίζονται οι περιπτώσεις εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης των εισοδημάτων που αποκτούν οι δικαιούχοι επί των οποίων διενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του ίδιου άρθρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται το δικαίωμα πίστωσης του παρακρατηθέντος φόρου έναντι του οφειλόμενου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, στις περιπτώσεις που η παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του ίδιου άρθρου, δεν εξαντλεί την φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων.

Τέλος με την παράγραφο 5 παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών να καθορίσει με απόφαση του τον τρόπο και το χρόνο απόδοσης των παρακρατούμενων φόρων που προβλέπονται, καθώς και το περιεχόμενο της σχετικής δήλωσης και κάθε άλλο συναφές θέμα.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8 Ν. 4646/2019

Με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου αυτού τροποποιείται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 15 και συνεπεία αυτού και το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ και ρυθμίζεται ότι η συμμετοχή του εργαζομένου σε πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου που συνεπάγεται και την καταβολή ασφαλισματος ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου, δεν συνιστά πρόωρη εξαγορά αυτού. Με τη ρύθμιση αυτή εξομοιώνεται η φορολογική μεταχείριση του ασφαλισματος ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου που καταβάλλεται τόσο σε περιπτώσεις συμμετοχής του εργαζομένου σε πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου όσο και σε περιπτώσεις απόλυσης του εργαζομένου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 Ν. 4646/2019

Οι προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 21 στοχεύουν να καταστήσουν πιο ελκυστική στους επενδυτές την επένδυση στα ομόλογα και τις πάσης φύσεως εταιρικές ομολογίες, περιλαμβανομένων και αυτών που εκδίδουν οι πιστωτικοί συνεταιρισμοί, οι οποίοι λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα.

Όταν ο κάτοχος της ομολογίας είναι νομικό πρόσωπο, το εισόδημα από τόκους που αποκτούν οι αλλοδαποί επενδυτές απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος, και κατά συνέπεια και από την παρακράτηση του φόρου. Τα φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής απαλλάσσονται τόσο από το φόρον εισοδήματος όσο και από την εισφορά αλληλεγγύης. Οι διατάξεις αυτές σύμφωνα με την αντίστοιχη πρόβλεψη στη μεταβατική ρύθμιση πρόκειται να εφαρμοστούν για πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά.

Ως απόρροια της ανωτέρω απαλλαγής ορίζεται επιπλέον με τροποποίηση της αρ. 9 του άρθρου 64 ΚΦΕ ότι για το εισόδημα αυτό (από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και από τόκους εταιρικών ομολογιών) που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς και φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής δεν γίνεται παρακράτηση φόρου. Τέλος, για τα φυσικά πρόσωπα, εφόσον πρόκειται για φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής, ορίζεται ότι δεν έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εφόσον έχουν εισόδημα αποκλειστικά και μόνο από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και από τόκους εταιρικών ομολογιών.

Όταν κάτοχοι των ομολόγων είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, ως υπόχρεοι για την παρακράτηση του φόρου ορίζονται ειδικότερα οι φορείς που καταβάλλουν τους τόκους και όχι οι εκδότες.

Από το πλέγμα των προτεινόμενων διατάξεων αναμένεται να ενισχυθεί το επενδυτικό ενδιαφέρον για τα ομόλογα του ελληνικών επιχειρήσεων και να διευκολυνθεί η χρηματοδότησή τους, με τελικό σκοπό την τόνωση και ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1120/25.4.2014.- Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και παρόμοιες υπηρεσίες. Κοινοποίηση διατάξεων της περ. δ της παρ. 1, των παρ. 2 και 8 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 και οδηγίες εφαρμογής.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 669)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Β 1035675/24.2.2014.- Παρακράτηση φόρου εισοδήματος στις αμοιβές που καταβάλλονται σε ιδιωτικές κλινικές.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 672)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1052367/27.3.2014.- Δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου είκοσι τοις εκατό (20%) οι μεταφορείς - φυσικά πρόσωπα, για τις υπηρεσίες χερσαίων εμπορευματικών μεταφορών που παρέχουν σε επιχειρήσεις.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 674)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1066053/28.4.2014.- Παρακράτηση φόρου επί των αμοιβών των συμβολαιογράφων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 674)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. 1158078/28.11.2014.- Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών, που εισπράττουν οι συμβολαιογράφοι.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 674)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1109180/24.7.2014.- Παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 675)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1220/5.10.2015.- Συντελεστές παρακράτησης φόρου.- Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 64 του ν.4172/2013, όταν οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης καταβάλλουν ποσά για εξόφληση δαπάνης αγοράς φαρμάκων η προμήθεια των οποίων αφορά ασφαλισμένους ταμείων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 676)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1166032/21.12.2015.- Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που αποκτούν οι μέτοχοι των ΚΤΕΛ ΑΕ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 677)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1097116/23.6.2016.- Παρακράτηση φόρου σε τόκους ομολογιακού δανείου το ποσό των οποίων καταβάλλεται με την έκδοση νέων ομολογιών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 678)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1110286/18.7.2016.- Σχετικά με την υποχρέωση διενέργειας παρακράτησης φόρου από τους φορείς γενικής κυβέρνησης, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, σε περίπτωση που η πληρωμή των προμηθευτών πραγματοποιείται, σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης, με κατάσχεση εις χείρας τρίτων (πιστωτικών ιδρυμάτων).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 680)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1110696/18.7.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με τον χρόνο διενέργειας παρακράτησης φόρου στις αμοιβές της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, καθώς και τον χρόνο συμψηφισμού του φόρου που παρακρατείται με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, στα εισοδήματα φορολογικού έτους 2014 και επόμενων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 681)

ΕΓΓΡ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1004699/11.1.2017.- Σχετικά με τη διενέργεια παρακράτησης φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, επί του ποσού που καταβάλλεται για προμήθεια ηλεκτρικού ρεύματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 683)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1012/23.1.2017.- Διευκρινίσεις σχετικά με την παρακράτηση φόρου σε περίπτωση διανομής κερδών ημεδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων τα οποία διατηρούν και κλάδο τα κέρδη του οποίου απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 683)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2104/10.6.2019.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, όπως αυτές τέθηκαν με την παρ. 13 του άρθρου 115 του ν.4549/2018, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των μη διανεμηθέντων κερδών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων σε περίπτωση αλλαγής κατηγορίας βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 684)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2069/13.5.2020.- Απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου επί τόκων ΟΕΔ που αποκτά νομικό πρόσωπο ή οντότητα φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 530)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2022/25.2.2022.- Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 165/2021 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους για το εάν οι διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 (Α' 167) καταλαμβάνουν το εισόδημα που αποκτούν τα πιστωτικά ιδρύματα από τόκους ομολογιακών δανείων που έχουν εκδοθεί από ανώνυμες εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ν.4548/2018 (Α 104).

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας κοινοποιούμε την υπ' αριθμ. 165/2021 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), που έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την οποία το ΝΣΚ γνωμοδότησε ομόφωνα ότι η διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 64 του ΚΦΕ δεν καταλαμβάνει τα εισοδήματα που αποκτούν τα πιστωτικά ιδρύματα από τόκους ομολογιακών δανείων που έχουν εκδοθεί από ανώνυμες εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ν.4548/2018.

Καθώς τα όσα έγιναν δεκτά με την ως άνω γνωμοδότηση δεν θέτουν σε αμφιβολία τη θέση της υπηρεσίας στην ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιο με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013, η ΠΟΛ.1042/2015 εξακολουθεί να ισχύει.

ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

ΑΡΘΡΟ 65

ΚΡΑΤΗ ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΚΡΑΤΗ ΜΕ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ

1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου.

2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή Κ.Φ.Ε. νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών.

3.⁽¹⁾ Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους, σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα, έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και δεν έχει χαρακτηριστεί «ως σε μεγάλο βαθμό συμμορφούμενη», και τα οποία:

α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα ή δεν έχουν υπογράψει την Κοινή Σύμβαση Συμβουλίου της Ευρώπης – ΟΟΣΑ για αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και

β) δεν έχουν δεσμευθεί για αυτόματη ανταλλαγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών με έναρξη το έτος 2018, το αργότερο.

4. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής:

α) Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει και εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής.

β) Προστίθενται τα κράτη που:

αα) ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας,

(1) Η παράγραφος 3 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «3. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία: α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.»

ββ) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης.

γ) Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντιστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των συμβαλλόμενων μερών.

5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη εφαρμόζονται για αυτά που προστίθενται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου, από την 1η Ιανουαρίου του επομένου της δημοσίευσης έτους. Γι αυτά που αφαιρούνται από τον κατάλογο, η εφαρμογή των διατάξεων παύει από τη δημοσίευσή του.

6. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β)⁽¹⁾ υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το εξήντα τοις εκατό (60%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα.

7. Τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

Α.Υ.Ο. ΔΟΣ Α 1177722 ΕΞ/30.12.2011.- Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51 Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως προστέθηκε με το άρθρο 78 του ν. 3842/2010 (Α' 58) «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις».

Έχοντας υπόψη:

(1) Η περίπτωση β' της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 25 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 23 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορο-λογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα.»

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Καθορίζουμε τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51 Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ισχύει, με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, ως ακολούθως:

α/α		
1.	Ανδόρα	Andorra
2.	Αγκουίλα	Anguilla
3.	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua & Barbuda
4.	Αρούμπα	Aruba
5.	Μπαχάμες	the Bahamas
6.	Μπαχρέιν	Bahrain
7.	Μπαρμπάντος	Barbados
8.	Βερμούδες	Bermuda
9.	Μπελίζ	Belize
10.	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
11.	Μπρουνεί	Brunei
12.	Νήσοι Κέιμαν	Cayman Islands
13.	Νήσοι Κουκ	the Cook Islands
14.	Κόστα Ρίκα	Costa Rica
15.	Χιλή	Chile
16.	Ντομίνικα	Dominica
17.	Γιβραλτάρ	Gibraltar
18.	Γρενάδα	Grenada
19.	Γουατεμάλα	Guatemala
20.	Γκέρνσεϋ	Guernsey
21.	Νήσος Μαν	Isle of Man
22.	Τζέρσεϋ	Jersey
23.	Λίβανος	Lebanon
24.	Λιβερία	Liberia
25.	Λιχτενστάιν	Liechtenstein
26.	Μαλαισία	Malaysia
27.	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
28.	Μοντσεράτ	Montserrat
29.	Μαυρίκιος	Mauritius
30.	Μονακό	Monaco
31.	Ναούρου	Nauru
32.	Ολλανδικές Αντίλλες	Netherland Antilles

33.	ΠΓΔΜ	FYROM
34.	Νιούε	Niue
35.	Παναμάς	Panama
36.	Φιλιππίνες	Philippines
37.	Αγία Λουκία	St. Lucia
38.	Αγιος Χριστόφορος και Νέβις	St. Kitts and Nevis
39.	Αγιος Βικέντιος και Γρεναδίνες	St. Vincent and the Grenadines
40.	Σαμόα	Samoa
41.	Σεϋχέλλες	Seychelles
42.	Σιγκαπούρη	Singapore
43.	Νήσοι Τέρκς και Κάικος	Turks and Caicos
44.	Παρθένοι νήσοι των Η ΠΑ	US Virgin Islands
45.	Βανουάτου	Vanuatu
46.	Ουρουγουάη	Uruguay
47.	Χόνγκ-Κόνγκ	Hong-Kong

2. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και να αναρτηθεί στο Διαδίκτυο.

Α.Υ.Ο. ΔΟΣ Α 1011408 ΕΞ/20.1.2012.- Τροποποίηση της Υπουργικής Απόφασης ΔΟΣ Α 1177722 ΕΞ 2011 ως προς τον καθορισμό των μη συνεργάσιμων κρατών με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 51Α του ΚΦΕ για το έτος 2012.

Έχοντας υπόψη:

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Καθορίζουμε τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51 Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ισχύει, με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, ως ακολούθως:

α/α		
1.	Ανδόρα	Andorra
2.	Αγκουίλα	Anguilla
3.	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua & Barbuda
4.	Αρούμπα	Aruba
5.	Μπαχάμες	the Bahamas
6.	Μπαχρέιν	Bahrain
7.	Μπαρμπάντος	Barbados
8.	Βερμούδες	Bermuda
9.	Μπελιζ	Belize
10.	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands

11.	Μπρουνέι	Brunei
12.	Νήσοι Κέιμαν	Cayman Islands
13.	Νήσοι Κουκ	the Cook Islands
14.	Κόστα Ρίκα	Costa Rica
15.	Ντομίνικα	Dominica
16.	Γιβραλτάρ	Gibraltar
17.	Γρενάδα	Grenada
18.	Γουατεμάλα	Guatemala
19.	Γκέρνσεϋ	Guernsey
20.	Νήσος Μαν	Isle of Man
21.	Τζέρσεϋ	Jersey
22.	Λίβανος	Lebanon
23.	Λιβερία	Liberia
24.	Λιχτενστάιν	Liechtenstein
25.	Μαλαισία	Malaysia
26.	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
27.	Μοντσεράτ	Montserrat
28.	Μαυρίκιος	Mauritius
29.	Μονακό	Monaco
30.	Ναούρου	Nauru
31.	Ολλανδικές Αντίλλες	Netherland Antilles
32.	ΠΓΔΜ	FYROM
33.	Νιούε	Niue
34.	Παναμάς	Panama
35.	Φιλιππίνες	Philippines
36.	Αγία Λουκία	St. Lucia
37.	Άγιος Χριστόφορος και Νέβις	St. Kitts and Nevis
38.	Άγιος Βικέντιος και Γρεναδίνες	St. Vincent and the Grenadines
39.	Σαμόα	Samoa
40.	Σεϋχέλλες	Seychelles
41.	Σιγκαπούρη	Singapore
42.	Νήσοι Τέρκς και Κάικος	Turks and Caicos
43.	Παρθένοι νήσοι των ΗΠΑ	US Virgin Islands
44.	Βανουάτου	Vanuatu
45.	Ουρουγουάη	Uruguay
46.	Χόνγκ-Κόνγκ	Hong-Kong

2. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και να αναρτηθεί στο Διαδίκτυο.

Η ανωτέρω απόφαση ίσχυσε και για το έτος 2013 (βλ. ΔΟΣ Α 1053151/25.3.2013).

Α.Υ.Ο. Δ12Α 1039188/4.3.2014.- Καθορισμός των Κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παρ. 6 και 7 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α/23.07.2013).

Αποφασίζουμε

Καθορίζουμε τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά τη έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα.

Με βάση το πιο πάνω κριτήριο τα κράτη αυτά, για το φορολογικό έτος 2014, είναι τα ακόλουθα:

1.	Άγιος Μαρίνος	San Marino
2.	Αλβανία	Albania
3.	Ανδόρα	Andorra
4.	Βανουάτου	Vanuatu
5.	Βερμούδες	Bermuda
6.	Βοσνία - Ερζεγοβίνη	Bosnia-Herzegovina
7.	Βουλγαρία	Bulgaria
8.	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
9.	Γιβραλτάρ	Gibraltar
10.	Γκέρνσεϋ	Guernsey
11.	Ιρλανδία	Ireland
12.	Κατάρ	Qatar
13.	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arab Emirates
14.	Κύπρος	Cyprus
15.	Λίχτενσταϊν	Liechtenstein
16.	Μαυροβούνιο	Montenegro
17.	Μακάο	Macao
18.	Μονακό	Monaco
19.	Μονσεράτ	Montserrat
20.	Μπαχάμες	the Bahamas
21.	Μπαχρέϊν	Bahrain

22.	Μπελίτζ	Belize
23.	Ναουρού	Nauru
24.	Νήσοι Κέϋμαν	Cayman Islands
25.	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
26.	Νήσος του Μάν	Isle of Man
27.	Νήσοι Τέρκς και Κάϊκος	Turks and Cairos
28.	Ομάν	Oman
29.	Παραγουάη	Paraguay
30.	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia
31.	Σεϋχέλλες	Seychelles
32.	Τζέρσεϋ	Jersey
33.	ΠΓΔΜ	FYROM

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΥΟ ΠΟΛ. 1277/29.12.2015.- Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν.4172/2013 για το έτος 2015.

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167).

.....
Αποφασίζουμε

1. Καθορίζουμε τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα. Με βάση το πιο πάνω κριτήριο τα κράτη αυτά, για το φορολογικό έτος 2015, είναι τα ακόλουθα:

α/α		
1	Άγιος Ευστάθιος	St Eustatius
2	Άγιος Μαρίνος	San Marino
3	Αλβανία	Albania
4	Ανδόρα	Andorra
5	Αγκουίλα	Anguilla
6	Βανουάτου	Vanuatu
7	Βερμούδες	Bermuda

8	Βοσνία –Ερζεγοβίνη	Bosnia–Herzegovina
9	Βουλγαρία	Bulgaria
10	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
11	Γιβραλτάρ	Gibraltar
12	Γκέρνσεϋ	Guernsey
13	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arab Emirates
14	Ιορδανία	Hashemite Kingdom of Jordan
15	Ιρλανδία	Ireland
16	Κατάρ	Qatar
17	Κύπρος	Cyprus
18	Λίχτενσταϊν	Liechtenstein
19	Μακάο	Macau
20	Μαλδίβες	Republic of Maldives
21	Μαυροβούνιο	Montenegro
22	Μολδαβία	Republic of Moldova
23	Μονακό	Monaco
24	Μονσεράτ	Montserrat
25	Μπαχάμες	The Bahamas
26	Μπαχρέϊν	Bahrain
27	Μπελίζ	Belize
28	Μποναίρ	Bonair
29	Ναουρού	Nauru
30	Νήσοι Κέϋμαν	Cayman Islands
31	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
32	Νήσοι Τέρκς και Κάϊκος	Turks and Caicos
33	Νήσος του Μάν	Isle of Man
34	Ομάν	Oman
35	Παραγουάη	Paraguay
36	ΠΓΔΜ	FYROM
37	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia
38	Σεϋχέλλες	Seychelles
39	Τζέρσεϋ	Jersey

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 2905Β/ 31.12.2015).

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1279/29.12.2015.- Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013 για το έτος 2015.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 (Α 167).

.....
Αποφασίζουμε

1. Τα μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες-χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 65), για το έτος 2015 είναι τα εξής:

α/α		
1	Αγία Λουκία	St.Lucia
2	Άγιος Βικέντιος και Γρεναδίνες	St.Vincent and the Grenadines
3	Άγιος Χριστόφορος και Νέβις	St.Kitts and Nevis
4	Ανδόρα	Andorra
5	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua and Barbuda
6	Βανουάτου	Vanuatu
7	Γουατεμάλα	Guatemala
8	Γρενάδα	Grenada
9	Λίβανος	Lebanon
10	Λιβερία	Liberia
11	Λιχτενστάιν	Liechtenstein
12	Μαλαισία	Malaysia
13	Μαυρίκιος	Mauritius
14	Μονακό	Monaco
15	Μπαρμπάντος	Barbados
16	Μπαχάμες	The Bahamas
17	Μπαχρέιν	Bahrain
18	Μπρουνέι	Brunei
19	Ναούρου	Nauru
20	Νήσοι Κουκ	The Cook Islands
21	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
22	Νιούε	Niue
23	Ντομίνικα	Dominica
24	Ουρουγουάη	Uruguay
25	Παναμάς	Panama
26	Παρθένοι νήσοι των ΗΠΑ	US Virgin Islands
27	ΠΓΔΜ	FYROM
28	Σαμόα	Samoa
29	Σεϋχέλλες	Seychelles
30	Σιγκαπούρη	Singapore

31	Φιλιππίνες	Philippines
32	Χόνγκ-Κόνγκ	Hong-Kong

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 2905B/ 31.12.2015).

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΠΟΛ.1173/10.11.2017.- Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167).

.....

Αποφασίζουμε

1. Καθορίζουμε τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του ν.4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα.

Με βάση το πιο πάνω κριτήριο τα κράτη αυτά, για το φορολογικό έτος 2016, είναι τα ακόλουθα:

1	Άγιος Ευστάθιος	St Eustatius
2	Άγιος Μαρίνος	San Marino
3	Αλβανία	Albania
4	Ανδόρα	Andorra
5	Αγκουίλα	Anguilla
6	Βανουάτου	Vanuatu
7	Βερμούδες	Bermuda
8	Βοσνία -Ερζεγοβίνη	Bosnia-Herzegovina
9	Βουλγαρία	Bulgaria
10	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
11	Γιβραλτάρ	Gibraltar
12	Γκέρνσεϋ	Guernsey
13	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arab Emirates
14	Ιορδανία	Hashemite Kingdom of Jordan
15	Ιρλανδία	Ireland

16	Κατάρ	Qatar
17	Κόσσοβο	Kosovo
18	Κύπρος	Cyprus
19	Λίχτενσταϊν	Liechtenstein
20	Μακάο	Macau
21	Μαλδίβες	Republic of Maldives
22	Μαυροβούνιο	Montenegro
23	Μολδαβία	Republic of Moldova
24	Μονακό	Monaco
25	Μονσεράτ	Montserrat
26	Μπαχάμες	the Bahamas
27	Μπαχρέϊν	Bahrain
28	Μπελίζ	Belize
29	Μποναίρ	Bonaire
30	Ναουρού	Nauru
31	Νήσοι Κέϋμαν	Cayman Islands
32	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
33	Νήσοι Τέρκς και Κάϊκος	Turks and Caicos
34	Νήσος του Μάν	Isle of Man
35	Ουζμπεκιστάν	Uzbekistan
36	Ομάν	Oman
37	Παραγουάη	Paraguay
38	ΠΓΔΜ	FYROM
39	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia
40	Σεϋχέλλες	Seychelles
41	Σρι - Λάνκα	Sri Lanka
42	Τζέρσεϋ	Jersey

2. Για το φορολογικό έτος 2017 ως κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς λαμβάνονται αυτά της παραγράφου 1 με την προσθήκη και της Ουγγαρίας (Hungary).

3. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ ΠΟΛ.1024/13.2.2018.- Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2017.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 55 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α').

Αποφασίζουμε

1. Τα μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 65), του ν. 4172/2013, για το έτος 2017 είναι τα εξής:

1	Αγία Λουκία	St. Lucia έως 28/02/2017
2	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua and Barbuda
3	Βανουάτου	Vanuatu
4	Γουατεμάλα	Guatemala έως 30/09/2017
5	Γρενάδα	Grenada
6	Λιβερία	Liberia
7	Λίβανος	Lebanon έως 31/08/2017
8	Μαλαισία	Malaysia έως 30/04/2017
9	Μπαχάμες	Bahamas
10	Μπαχρέιν	Bahrain
11	Μπρουνέι	Brunei
12	Μονακό	Monaco έως 31/03/2017
13	Νήσοι Κούκ	Cook Islands έως 31/08/2017
14	Νήσοι Μάρσαλ	Marhsall Islands έως 31/03/2017
15	Ντομίνικα	Dominica
16	Παναμάς	Panama έως 30/06/2017
17	Παρθένοι Νήσοι ΗΠΑ	US Virgin Islands
18	ΠΓΔΜ	FYROM
19	Φιλιππίνες	Philippines
20	Χόνγκ Κόνγκ	Hong Kong

2. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και αναρτήθηκε στο Διαδίκτυο. (ΦΕΚ 542 Β'/16.2.2018)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ. Α. 1352/19.9.2019.- Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών για το φορολογικό έτος 2018 δυνάμει της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 4 και των κριτηρίων της παρ. 3 σε συνδυασμό με τις παρ. 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παραγράφου 4 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 (Α 167) σε συνδυασμό με τις παρ. 1, 2, 3, και 5 του ίδιου άρθρου.

Αποφασίζουμε

1. Τα μη συνεργάσιμα κράτη στο φορολογικό τομέα κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου

65 του ν. 4172/2013, δηλαδή κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, για το φορολογικό έτος 2018, είναι τα εξής:

α/α	Ονομασία στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία στην αγγλική γλώσσα
1	Άγιος Μαρτίνος	Sint Maarten
2	Αγκουίλα	Anguilla
3	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua and Barbuda
4	Βανουάτου	Vanuatu
5	Βασίλειο του Λεσότο	Kingdom of Lesotho
6	Γκαμπόν	Gabon
7	Γκάνα	Ghana
8	Γουατεμάλα	Guatemala
9	Δημοκρατία της Βόρειας Μακεδονίας	Republic of North Macedonia
10	Δομινικανή Δημοκρατία	Dominican Republic
11	Ελ Σαλβαδόρ	El Salvador
12	Ισημερινός	Ecuador
13	Κένυα	Kenya
14	Κουρασάο	Cura çao
15	Καζαχστάν	Kazakhstan
16	Λιβερία	Liberia
17	Μαυριτανία	Mauritania
18	Μποτσουάνα	Botswana
19	Μπουρκίνα Φάσο	Burkina Faso
20	Μπρουνέι	Brunei
21	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
22	Ντομίνικα	Dominica
23	Παραγουάη	Paraguay
24	Τζαμάικα	Jamaica
25	Τρινιδάδ και Τομπάγκο	Trinidad and Tobago
26	Φιλιππίνες	Philippines

2. Από το συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1, 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 και του ν. 4153/2013, καθώς και της κατάθεσης στο Θεματοφύλακα της Πολυμερούς Σύμβασης Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ για τη Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters/MAC), μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης) είναι, αναφορικά με το διάστημα που περιλαμβάνεται στον ακόλουθο πίνακα, και τα εξής:

α/α	Όνομασία στην ελληνική γλώσσα	Όνομασία στην αγγλική γλώσσα	Διάστημα εντός του 2018 κατά το οποίο είναι μη συνεργάσιμο κράτος
1	Γρενάδα	Grenada	1.1.2018-1.9.2018
2	Μακάο	Macao	1.1.2018-1.9.2018
3	Μπαχάμες	the Bahamas	1.1.2018-1.8.2018
4	Μπαχρέιν	Bahrain	1.1.2018-1.9.2018
5	Περου	Peru	1.1.2018-1.9.2018
6	Χονγκ Κονγκ	Hong Kong	1.1.2018-1.9.2018

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως στο ΦΕΚ 3558 Β/23.9.2019.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α.1353/19.9.2019.-Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών για το φορολογικό έτος 2019 δυνάμει της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 4 και των κριτηρίων της παρ. 3 σε συνδυασμό με τις παρ. 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 65 του ν. 41Α72/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παραγράφου 4 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 (Α 167) σε συνδυασμό με τις παρ. 1, 2, 3, και 5 του ίδιου άρθρου.

.....
Αποφασίζουμε

1. Τα μη συνεργάσιμα κράτη στο φορολογικό τομέα κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013, δηλαδή κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, για το φορολογικό έτος 2019, είναι τα εξής:

α/α	Όνομασία στην ελληνική γλώσσα	Όνομασία στην αγγλική γλώσσα
1	Άγιος Μαρτίνος	Sint Maarten
2	Αγκουίλα	Anguilla
3	Βανουάτου	Vanuatu
4	Βασίλειο του Λεσότο	Kingdom of Lesotho
5	Γκαμπόν	Gabon
6	Γκάνα	Ghana
7	Γουατεμάλα	Guatemala
8	Δημοκρατία της Βόρειας Μακεδονίας	Republic of North Macedonia
9	Ισημερινός	Ecuador
10	Κένυα	Kenya
11	Κουρασάο	Curacao
12	Καζαχστάν	Kazakhstan
13	Λιβερία	Liberia
14	Μαυριτανία	Mauritania

15	Μποτσουάνα	Botswana
16	Μπουρκίνα Φάσο	Burkina Faso
17	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
18	Παραγουάη	Paraguay
19	Τρινιδάδ και Τομπάγκο	Trinidad and Tobago
20	Φιλιππίνες	Philippines

2. Από το συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1, 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 και του ν. 4153/2013, καθώς και της κατάθεσης στο Θεματοφύλακα της Πολυμερούς Σύμβασης Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ για τη Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters/MAC), μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης) είναι, αναφορικά με το διάστημα που περιλαμβάνεται στον ακόλουθο πίνακα, και τα εξής:

α/α	Ονομασία στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία στην αγγλική γλώσσα	Διάστημα εντός του 2018 κατά το οποίο είναι μη συνεργάσιμο κράτος
1	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua and Barbuda	1.1.2019 - 1.2.2019
2	Δομινικανή Δημοκρατία	Dominican Republic	1.1.2019 - 1.12.2019
3	Ελ Σαλβαδόρ	El Salvador	1.1.2019 - 1.6.2019
4	Μπρουνέι	Brunei	1.1.2019 - 1.7.2019
5	Ντομίνικα	Dominica	1.1.2019 - 1.8.2019
6	Τζαμάικα	Jamaica	1.1.2019 - 1.3.2019

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 3558 Β/23.9.2019).

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1267/7.12.2020.- Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παρ. 6 και 7 του άρθρου 65 του ν.4172/2013 για το φορολογικό έτος 2019.

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις των παρ. 6 και 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

1. Καθορίζουμε ως κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το εξήντα τοις εκατό (60%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισο-

δήματος στην Ελλάδα.

Με βάση το πιο πάνω κριτήριο τα κράτη αυτά, για το φορολογικό έτος 2019, είναι τα ακόλουθα:

1.	Άγιος Ευστάθιος	St Eustatius
2.	Αλβανία	Albania
3.	Αγκουίλα	Anguilla
4.	Ανδόρα	Andorra
5.	Βανουάτου	Vanuatu
6.	Βερμούδες	Bermuda
7.	Βόρεια Μακεδονία	North Macedonia
8.	Βοσνία -Ερζεγοβίνη	Bosnia- Herzegovina
9.	Βουλγαρία	Bulgaria
10.	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
11.	Γιβραλτάρ	Gibraltar
12.	Γκέρνσεϋ	Guernsey
13.	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arab Emirates
14.	Ιορδανία	Hashemite Kingdom of Jordan
15.	Ιρλανδία	Ireland
16.	Κατάρ	Qatar
17.	Κόσσοβο	Kosovo
18.	Κύπρος	Cyprus
19.	Λίχτενσταϊν	Liechtenstein
20.	Μακάο	Macau
21.	Μαλδίβες	Republic of Maldives
22.	Μαυροβούνιο	Montenegro
23.	Μολδαβία	Republic of Moldova
24.	Μονακό	Monaco
25.	Μονσεράτ	Montserrat
26.	Μπαχάμες	The Bahamas
27.	Μπαχρέϊν	Bahrain
28.	Μπελιζ	Belize
29.	Μποναίρ	Bonaire
30.	Ναουρού	Nauru
31.	Νήσοι Κέϋμαν	Cayman Islands
32.	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
33.	Νήσοι Τέρκς και Κάϊκος	Turks and Caicos
34.	Νήσος του Μάν	Isle of Man

35.	Ουγγαρία	Hungary
36.	Ουζμπεκιστάν	Uzbekistan
37.	Παραγουάη	Paraguay
38.	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia
39.	Σρι-Λάνκα	Sri Lanka
40.	Τζέρσεϋ	Jersey

2. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5520 Β' /17.12.2020)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α 1186/12.8.2021.- Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, με βάση τις διατάξεις των παρ. 6 και 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος 2020.

Έχοντας υπόψη:

α) Τις παρ. 6 και 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Καθορίζουμε ως κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το εξήντα τοις εκατό (60%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα.

Με βάση το πιο πάνω κριτήριο τα κράτη αυτά, για το φορολογικό έτος 2020, είναι τα ακόλουθα:

1	Άγιος Ευστάθιος	St. Eustatius
2	Αλβανία	Albania
3	Ανατολικό Τιμόρ	Timor-Leste
4	Αγκουίλα	Anguilla
5	Ανδόρρα	Andorra
6	Βανουάτου	Vanuatu
7	Βερμούδες	Bermuda
8	Βόρεια Μακεδονία	North Macedonia
9	Βοσνία - Ερζεγοβίνη	Bosnia and Herzegovina
10	Βουλγαρία	Bulgaria
11	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
12	Πιβραλτάρ	Gibraltar

13	Γκέρνσεϋ	Guernsey
14	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arab Emirates
15	Ιρλανδία	Ireland
16	Κατάρ	Qatar
17	Κιργιστάν	Kyrgyzstan
18	Κόσσοβο	Kosovo
19	Κύπρος	Cyprus
20	Λιχτενστάιν	Liechtenstein
21	Μακάο	Macau
22	Μαλδίβες	Maldives
23	Μαυροβούνιο	Montenegro
24	Μολδαβία	Republic of Moldova
25	Μογγολία	Mongolia
26	Μονακό	Monaco
27	Μπαρμπάντος	Barbados
28	Μπαχάμες	Bahamas
29	Μπαχρέιν	Bahrain
30	Μπελίζ	Belize
31	Μποναίρ	Bonaire
32	Νήσοι Κέϋμαν	Cayman Islands
33	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
34	Νήσοι Τέρκς και Κάϊκος	Turks and Caicos Islands
35	Νήσος του Μάν	Isle of Man
36	Ουγγαρία	Hungary
37	Παραγουάη	Paraguay
38	Σάμπα	Saba
39	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia
40	Σρι-Λάνκα	Sri Lanka
41	Τζέρσεϋ	Jersey
42	Τουρκμενιστάν	Turkmenistan

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3852 Β'/18.8.2021)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1246/23.11.2021.- Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών για το φορολογικό έτος 2020 δυνάμει της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 4 και των κριτηρίων της παρ. 3 σε συνδυασμό με τις παρ. 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 4 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 (Α' 167) σε συνδυασμό με τις παρ. 1, 2, 3, και 5 του ίδιου άρθρου.

.....
Αποφασίζουμε

1. Τα μη συνεργάσιμα κράτη στο φορολογικό τομέα κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013, δηλαδή κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, για το φορολογικό έτος 2020, είναι τα εξής:

α/α	Ονομασία στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία στην αγγλική γλώσσα
1	Άγιος Μαρτίνος	Sint Maarten
2	Αϊτή	Haiti
3	Ακτή Ελεφαντοστού	Cote d' Ivoire
4	Αnguίλλα	Anguilla
5	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua and Barbuda
6	Βανουάτου	Vanuatu
7	Βασίλειο του Λεσότο	Kingdom of Lesotho
8	Γκαμπόν	Gabon
9	Γκάνα	Ghana
10	Γουιάνα	Guyana
11	Γουινέα	Guinea
12	Γουατεμάλα	Guatemala
13	Εσουατίνι	Eswatini
14	Ιορδανία	Jordan
15	Καζαχστάν	Kazakhstan
16	Καμπότζη	Cambodia
17	Λιβερία	Liberia
18	Μαδαγασκάρη	Madagascar
19	Μαλδίβες	Maldives
20	Μάλι	Mali
21	Μαυριτανία	Mauritania
22	Μπαρμπάντος	Barbados
23	Μπενίν	Benin
24	Μποτσουάνα	Botswana
25	Μπουρκίνα Φάσο	Burkina Faso
26	Ναμίμπια	Namibia
27	Νίγηρας	Niger

28	Ντομίνικα	Dominica
29	Ομάν	Oman
30	Ονδούρα	Honduras
31	Παλάου	Palau
32	Παναμάς	Panama
33	Παπούα Νέα Γουϊνέα	Papua New Guinea
34	Παραγουάη	Paraguay
35	Ρουάντα	Rwanda
36	Σεϋχέλλες	Seychelles
37	Ταϊλάνδη	Thailand
38	Τανζανία	Tanzania
39	Τόγκο	Togo
40	Τρινιδάδ και Τομπάγκο	Trinidad and Tobago
41	Τζιμπουτί	Djibouti
42	Τσάντ	Chad
43	Φιλιππίνες	Philippines

2. Από το συνδυασμό των διατάξεων των παρ. 1, 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 και του ν. 4153/2013, καθώς και της κατάθεσης στο Θεματοφύλακα της Πολυμερούς Σύμβασης Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ για τη Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters/MAC), μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης) είναι, αναφορικά με το διάστημα που περιλαμβάνεται στον ακόλουθο πίνακα, και τα εξής:

α/α	Ονομασία στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία στην αγγλική γλώσσα	Διάστημα εντός του 2020 κατά το οποίο είναι μη συνεργάσιμο κράτος
1	Κένυα	Kenya	1.1.2020-31.10.2020
2	Μαυροβούνιο	Montenegro	1.1.2020-30.4.2020
3	Μονγκολία	Mongolia	1.1.2020-30.4.2020
4	Πράσινο Ακρωτήρι	Cabo Verde	1.1.2020-30.4.2020

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5497 Β'/29.11.2021)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 65 Ν. 4172/2013

Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 65 καθορίζεται η έννοια του κράτους για την εφαρμογή των οριζομένων στο κεφάλαιο αυτό.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 καθορίζεται η έννοια της σύμβασης διοικητικής συνδρομής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζονται οι προϋποθέσεις για τον καθορισμό των μη συνεργάσιμων κρατών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών για τον καθορισμό των μη συνεργάσιμων κρατών, λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνείς πρακτικές σχετικά με τη διοικητική συνεργασία για την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών κατά τα πρότυπα του ΟΟΣΑ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ρυθμίζεται ο χρόνος έναρξης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 καθορίζονται τα ειδικά προνομιακά καθεστάτα σε κράτη εκτός Ελλάδας, για την εφαρμογή των προβλέψεων του άρθρου αυτού, ακολουθώντας διεθνή πρότυπα για τη διαπίστωση της πραγματικής ή μη φορολόγησης.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25 Ν. 4646/2019

Με την προτεινόμενη διάταξη γίνεται η αναγκαία προσαρμογή στο ποσοστό του άρθρου 65 παράγραφος 5 του ΚΦΕ, το οποίο εφαρμόζεται επί του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, προκειμένου να κριθεί εάν ένα πρόσωπο μπορεί να χαρακτηριστεί ότι βρίσκεται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς μετά και την μείωση του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος των ως άνω προσώπων με την τροποποίηση του άρθρου 58 του ν. 4172/2013, ήτοι από 28% σε 24% από 1.1.2020.

ΑΡΘΡΟ 66⁽¹⁾

ΚΑΝΟΝΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

1. Ως Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία νοείται το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η αλλοδαπή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην ημεδαπή, όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

(α) στην περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ο φορολογούμενος μόνος του ή από κοινού με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις, κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό

(1) Το άρθρο 66 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του ν. 4607/2019 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής:

«ΑΡΘΡΟ 66

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ (ΕΑΕ)

1. Το φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

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

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

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

δ) δεν πρόκειται για εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε. Ε., εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλευση κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

Σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται, εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλευση κατάσταση, που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

3. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή του στοιχείου γ της παραγράφου 1, εφόσον άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας προέρχεται από συναλλαγές με τη φορολογούμενη εταιρεία ή τα συνδεδεμένα με αυτή πρόσωπα:

α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,

β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,

γ) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών,

δ) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία,

ε) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος(49) του φορολογούμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα,

στ) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

4. Οι κατηγορίες εισοδήματος που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο υπολογίζονται στη βάση του φορολογικού έτους και με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος του παρόντα Κώδικα ή με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων σύμφωνα με το Τρίτο Μέρος, κατά περίπτωση.»

(50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

(β) ο πραγματικός εταιρικός φόρος που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, είναι μικρότερος από τη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα και του πραγματικού εταιρικού φόρου που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση. Για τον υπολογισμό της διαφοράς της παρούσας, η μόνιμη εγκατάσταση μίας ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας που δεν υπόκειται σε φόρο ή απαλλάσσεται του φόρου στη χώρα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας δεν λαμβάνεται υπόψη. Ο φόρος που θα οφειλόταν στην ημεδαπή υπολογίζεται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία,

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

2. Για την εφαρμογή του παρόντος ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται:

(α) νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στην οποία ο φορολογούμενος κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω,

(β) φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο.

Αν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο και σε ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όλα τα σχετικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, περιλαμβανομένου του φορολογούμενου, θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

3. Στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, που προκύπτει από τις εξής κατηγορίες εισοδήματος:

α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,

β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,

γ) μερίσματα και εισόδημα από την εκποίηση μετοχών,

δ) εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση,

ε) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,

στ) εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική

αξία.

4. (α) Το εισόδημα που περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου και με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων, σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος ή με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών, οντοτήτων, σύμφωνα με το Τρίτο Μέρος, κατά περίπτωση.

(β) Το εισόδημα περιλαμβάνεται σε εκείνο το φορολογικό έτος του φορολογουμένου, στη διάρκεια του οποίου λήγει το φορολογικό έτος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας και υπολογίζεται κατ' αναλογία προς τη συμμετοχή του φορολογουμένου στο νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

(γ) Αν το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιούν σε ένα φορολογικό έτος ζημίες, αυτές δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση του φορολογουμένου, αλλά συμψηφίζονται με μελλοντικά κέρδη, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 27.

5. Όταν το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα διανέμει κέρδη ή, σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης, αποδίδει κέρδη στον φορολογούμενο, τα οποία περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα του τελευταίου, τα ποσά του εισοδήματος που είχαν περιληφθεί σε προηγούμενο φορολογικό έτος στη φορολογητέα βάση σύμφωνα με την παράγραφο 3 αφαιρούνται από τη φορολογητέα βάση κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου επί των διανεμομένων κερδών.

6. Σε περίπτωση εκποίησης των συμμετοχών του φορολογουμένου στο αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή της δραστηριότητας της μόνιμης εγκατάστασης στην αλλοδαπή, κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου, αφαιρείται από τη φορολογητέα βάση το μέρος εκείνο που έχει ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενα φορολογικά έτη με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

7. Ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβάλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση, καθώς και οι συνδεδεμένες εταιρείες σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, μειώνει τη φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου. Η μείωση αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

8. Οι διατάξεις του παρόντος δεν εφαρμόζονται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1, ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα που υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά στοιχεία και περιστάσεις. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία έχει φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση σε τρίτη χώρα η οποία δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 66 Ν. 4172/2013

Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ).- Με τις διατάξεις του άρθρου 66 η εσωτερική φορολογική νομοθεσία προσαρμόζεται στις υποδείξεις/οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου της 8ης Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών

(ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ (2010/C 156/01) αλλά και της Ανακοίνωσης της Επιτροπής (COM (2007) 785), με την οποία συστήνεται η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες με Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ).

Συγκεκριμένα, εισάγονται για πρώτη φορά στο εσωτερικό δίκαιο κανόνες για την αποτροπή της φοροαποφυγής των εγχώριων εταιρειών μέσω της μεταφοράς των εσόδων σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία και όπως κρίθηκε από το ΔΕΕ, οι κανόνες ΕΑΕ είναι κατά κανόνα αποτελεσματικοί για την επίτευξη του εν λόγω στόχου.

Το πεδίο εφαρμογής των κανόνων αυτών ορίζεται γενικά με αναφορά σε κριτήρια που αφορούν τον έλεγχο, το ικανοποιητικό επίπεδο φορολόγησης, τη δραστηριότητα και τον τύπο εσόδων των ΕΑΕ.

Σημειώνεται ότι ουσιώδους σημασίας για την εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας και εφαρμογής των ανωτέρω αντικαταχρηστικών μέτρων αποτελεί η διοικητική συνεργασία μέσω Σ.Α.Δ.Φ. και της κοινοτικής Οδηγίας ΕΕ 2011/16/Ε.Ε.

Ανάλογες διατάξεις κανόνων ΕΑΕ εφαρμόζουν και άλλα Κράτη-μέλη της Ε.Ε. όπως ενδεικτικά αναφέρουμε Γερμανία, Γαλλία, Η.Β. Σουηδία, Πορτογαλία, Γαλλία, Δανία, Φιλανδία, και Ιταλία.

Ειδικότερα, με το άρθρο 66 εισάγονται διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (Controlled Foreign Companies) που αφορούν στην συμπερίληψη στο φορολογητέο εισόδημα μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις, όπως ορίζονται στο άρθρο αυτό.

Επιπλέον ορίζεται ότι σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της Ε.Ε. ή κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ και υφίσταται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην οδηγία 2011/16/Ε.Ε. δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας πληροί τις προϋποθέσεις επίπλαστης κατάστασης ή σειράς επίπλαστων καταστάσεων που δημιουργήθηκαν με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή φορολογίας.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 Ν. 4607/2019

Με τις προτεινόμενες διατάξεις αντικαθίστανται οι διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4172/2013 για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες (ΕΑΕ) προς τον σκοπό της εναρμόνισης με την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου. Περαιτέρω, με τις προτεινόμενες διατάξεις εξασφαλίζεται η εφαρμογή των αποτελεσμάτων των ΒΕΡS (τελική έκθεση – δράση 3), προκειμένου τα κράτη-μέλη να περιορίσουν την τεχνητή εκτροπή εισοδήματος σε εταιρείες και μόνιμες εγκαταστάσεις εγκατεστημένες τόσο σε τρίτες χώρες όσο και εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 ορίζονται, βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 7 της Οδηγίας, οι σωρευτικές προϋποθέσεις (όπως τίθενται στις περιπτώσεις α', β' και γ' της παραγράφου 1) οι οποίες θα πρέπει να συντρέχουν προκειμένου ένα αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή μια αλλοδαπή νομική οντότητα ή μια μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην ημεδαπή να νοείται ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία. Πλέον, στην έννοια των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών περιλαμβάνονται και οι μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή τα κέρδη των οποίων δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην ημεδαπή.

Με τις προϋποθέσεις αυτές διατηρείται όπως ίσχυε και στο προγενέστερο καθεστώς η

προϋπόθεση συμμετοχής του φορολογούμενου στην ΕΑΕ με ποσοστό άνω του 50%, ενώ ως φορολογούμενος νοείται τόσο το φυσικό πρόσωπο όσο και το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Για τον καθορισμό του ποσοστού αυτού σε περίπτωση συμμετοχής της φορολογούμενης εταιρείας από κοινού με συνδεδεμένες με αυτή κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εταιρείες, καταρχήν εξετάζονται οι συνδεδεμένες εταιρείες βάσει της παραγράφου 2 και στη συνέχεια τα ποσοστά συμμετοχής αυτών στην ΕΑΕ αθροίζονται. Επίσης, διατηρείται το κριτήριο ποσοστού 30% στις κατηγορίες εισοδήματος της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, ενώ πλέον δεν παρέχεται εξαίρεση για τις εισηγμένες εταιρείες, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται τέτοια δυνατότητα από την Οδηγία. Τέλος, όσον αφορά την υπό στοιχείο β' προϋπόθεση περί ελάχιστης φορολόγησης στην αλλοδαπή, ενώ μέχρι πρότινος υπόκειντο σε φορολογία οι ΕΑΕ σε προνομιακό ή μη συνεργάσιμο κράτος, πλέον τίθεται κριτήριο πραγματικής εταιρικής φορολόγησης και όχι ονομαστικού συντελεστή φορολογίας όταν ο πραγματικός φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι μικρότερος από το ήμισυ του φόρου που θα οφειλόταν, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού δίδεται ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 της Οδηγίας. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 1, στην έννοια των συνδεδεμένων προσώπων επιχειρήσεων περιλαμβάνονται και τα φυσικά πρόσωπα, υπό τις ειδικότερες τιθέμενες προϋποθέσεις.

Με την παράγραφο 3 ορίζεται, βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 7 της Οδηγίας, ότι στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα της ΕΑΕ από συγκεκριμένες κατηγορίες παθητικού εισοδήματος οι οποίες λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1, ήτοι για τον υπολογισμό του ποσοστού εισοδήματος που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία. Επισημαίνεται ότι, σε σχέση με την παράγραφο 3 της τροποποιούμενης ρύθμισης, στις κατηγορίες εισοδημάτων προστίθενται και τα εισοδήματα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτές επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου αυτού προσδιορίζεται ο τρόπος συνυπολογισμού του εισοδήματος των ΕΑΕ στη φορολογητέα βάση του φορολογούμενου. Επιπλέον, ορίζεται ρητά ότι σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιούν σε ένα φορολογικό έτος ζημίες, αυτές δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση του φορολογούμενου, αλλά δύναται να συμψηφισθούν με μελλοντικά κέρδη με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 27 του νόμου αυτού. Τέλος, ρυθμίζονται οι περιπτώσεις διανομής κερδών από την ΕΑΕ, μεταβίβασης συμμετοχών στην ΕΑΕ, καθώς και η δυνατότητα συμψηφισμού του καταβληθέντος φόρου αλλοδαπής και των συνδεδεμένων εταιρειών, σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, κατά την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου, προκειμένου για την αποφυγή διπλής φορολογίας.

Με την παράγραφο 8 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται σε εγκατεστημένα εντός ΕΕ και ΕΟΧ νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες ή μόνιμες εγκαταστάσεις που ασκούν ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα που υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις, ενώ δεν προβλέπεται εξαίρεση σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες ή μόνιμες εγκαταστάσεις που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες, όπως ίσχυε και με το προγενέστερο καθεστώς.

Στην περίπτωση αυτή το βάρος της απόδειξης ότι η ΕΑΕ που είναι εγκατεστημένη χώρα μέλος

ΕΕ/ΕΟΧ δεν ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα, η οποία υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις φέρει η φορολογική αρχή (σχετ. το σημείο 12 του Προοιμίου της Οδηγίας είναι σημαντικό οι φορολογικές αρχές και οι φορολογούμενοι να συνεργάζονται προκειμένου να συλλέγουν συναφή πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις ώστε να προσδιορίζουν αν είναι εφαρμοστέος ο κανόνας εξαίρεσης στη βάση της ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας).

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1076/17.3.2014.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4172/2013 αναφορικά με τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 707)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1211/24.9.2014.- Συμπλήρωση της παραγράφου 8 της ΠΟΛ. 1076/2014 εγκυκλίου, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν.4172/2013 αναφορικά με τα κεφάλαια που προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα ή αποτελούν επενδύσεις από ναυτιλιακά κεφάλαια.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 710)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2018/23.2.2022.- Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες - Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4607/2019 (Α' 65).

A. ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4172/2013 (εφεξής ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4607/2019 θεσπίζεται ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας για την αποτροπή της φοροαποφυγής των εγχώριων εταιρειών μέσω της μεταφοράς των εσόδων τους σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία. Συγκεκριμένα, εισάγονται διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (Controlled Foreign Companies) που αφορούν στη συμπερίληψη στο φορολογητέο εισόδημα της εγχώριας εταιρείας μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας ή μη αποδοθέντος εισοδήματος μόνιμης εγκατάστασης στην αλλοδαπή, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο αυτό (σχετ. η Ε.2071/2019 εγκύκλιος κοινοποίησης διατάξεων).

2. Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΕ είναι ειδικότερες σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 38 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ). Κατά συνέπεια, περιπτώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 66 του ΚΦΕ εξετάζονται μόνο υπό το πρίσμα αυτού και όχι υπό το πρίσμα των γενικότερων διατάξεων, ούτε σωρευτικά ούτε εναλλακτικά (Ε.2167/2019).

B. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 66 ΚΦΕ

B.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 ΚΦΕ, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του ν.4607/2019 και οι οποίες έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, ορίζεται ότι ως Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία νοείται το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η αλλοδαπή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, τα κέρδη της οποίας δε φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην ημεδαπή, όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις (περιπτώσεις (α), (β) και (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 66 ΚΦΕ).

Β.2. ΤΟ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ (άρθρο 66 παράγραφος 1 εδάφιο α ΚΦΕ)

4. Στην περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ο φορολογούμενος μόνος του ή από κοινού με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις, κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, προκειμένου για τον καθορισμό του ποσοστού αυτού, πρώτα πρέπει να εξετάζεται η σύνδεση των ενδιάμεσων οντοτήτων με την εγχώρια εταιρεία κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 66 του ΚΦΕ., Εφόσον διαπιστωθεί ότι αυτές είναι συνδεδεμένες, στη συνέχεια πρέπει να ελέγχονται τα ποσοστά συμμετοχής αυτών στην υπό εξέταση ΕΑΕ αθροιστικά. Εφόσον το άθροισμα ξεπερνάει το 50%, πληρούται η σχετική προϋπόθεση (σχετ. η Ε.2122/2021 εγκύκλιός μας).

Β.3. ΤΟ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ (άρθρο 66 παράγραφος 1 εδάφιο β ΚΦΕ)

5. Ο πραγματικός εταιρικός φόρος που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, είναι μικρότερος από τη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα και του πραγματικού εταιρικού φόρου που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση.

6. Κατά συνέπεια, πλέον, με βάση τις νέες διατάξεις ως Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία νοείται, πέραν ενός αλλοδαπού νομικού προσώπου ή μίας αλλοδαπής νομικής οντότητας, και η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, υπό τις προϋποθέσεις της παρ. 1 άρθρου 66 ΚΦΕ. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης αυτής ορίζεται ότι, για τον υπολογισμό της διαφοράς φόρου, η μόνιμη εγκατάσταση μίας ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας που δεν υπόκειται σε φόρο ή απαλλάσσεται του φόρου στη χώρα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας δε λαμβάνεται υπόψη.

7. Το ανωτέρω εδάφιο είναι σύμφωνο και με τα αναφερόμενα στην τελική έκθεση της Δράσης 3 του Σχεδίου Δράσης BEPS του ΟΟΣΑ - Designing Effective Controlled Foreign Company Rules (τελευταίο εδάφιο παρ. 71).

8. Ο φόρος που θα οφειλόταν στην ημεδαπή υπολογίζεται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία.

9. Επομένως, με βάση την προϋπόθεση β' της παρ. 1 του άρθρου 66 ΚΦΕ., προκειμένου για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, θα πρέπει ο πραγματικός εταιρικός φόρος που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, να είναι μικρότερος του 50% του αναλογούντος φόρου που θα οφειλόταν από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα (όπως αυτός θα προέκυπτε από τον κωδικό 004 του εντύπου Ν αν η ΕΑΕ είχε υποβάλει δήλωση ως ημεδαπή εταιρεία).

10. Επισημαίνεται ότι με τις νέες διατάξεις, προκειμένου για την πλήρωση της ως άνω προϋπόθεσης αυτής, θεσπίζεται κριτήριο πραγματικής φορολόγησης, ώστε οι διατάξεις να ενεργοποιούνται όταν ο φόρος που πραγματικά καταβλήθηκε στη χώρα της ΕΑΕ είναι μικρότερος από το ήμισυ του φόρου που θα καταβλόταν με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων αν η ΕΑΕ (αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή μόνιμη εγκατά-

σταση) ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα. Συνεπώς δεν εξετάζεται πλέον το γεγονός εάν η ΕΑΕ είναι εγκατεστημένη και υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 65 ΚΦΕ), όπως ίσχυε με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Γ. ΤΟ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (άρθρο 66 παράγραφος 1 εδάφιο γ ΚΦΕ)

11. Άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 66 του ν.4172/2013, όπως ισχύει.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι η εξαίρεση που προβλεπόταν με τις προϊσχύουσες διατάξεις με βάση την οποία οι διατάξεις περί ΕΑΕ δεν είχαν εφαρμογή αν επρόκειτο για αλλοδαπή εταιρεία της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελούσε αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά, καταργήθηκε. Ως εκ τούτου και οι εισηγμένες εταιρείες καταλαμβάνονται από το πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται σε αυτό.

12. Παράδειγμα 1.

Ελληνική ανώνυμη εταιρεία διατηρεί συνδεδεμένη κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου αυτού αλλοδαπή εταιρεία εκτός ΕΕ η οποία δεν προβαίνει σε διανομές προς την Ελληνική και κατά συνέπεια η τελευταία δεν αποκτά εισόδημα προς φορολόγηση. Έστω ότι το σύνολο των εισοδημάτων της ΕΑΕ προέρχεται από δικαιώματα που αυτή αποκτά από τρίτες χώρες με μηδενική παρακράτηση, τα οποία ανέρχονται σε 50 εκατ. ευρώ ενώ ο πραγματικός φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ανέρχεται σε 100.000 ευρώ. Ο φόρος που θα καταβαλλόταν στην Ελλάδα αν το εισόδημα αυτό αποκτάτο από την Ελληνική ανώνυμη με δεδομένο ότι αυτά καταβάλλονται από τρίτες χώρες με μηδενική παρακράτηση θα ήταν 50 εκατ. ευρώ X 24% = 12 εκατ. Ο πραγματικός φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι μικρότερος των 6 εκατ. και κατά συνέπεια η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρθρου 66 πληρούται.

Δ. ΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΚΟΠΟΥΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 66

13. Με την παράγραφο 2 δίδεται ο ορισμός της συνδεδεμένης εταιρείας για τους σκοπούς του άρθρου αυτού. Ειδικότερα, ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται:

(α) νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στην οποία ο φορολογούμενος κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω,

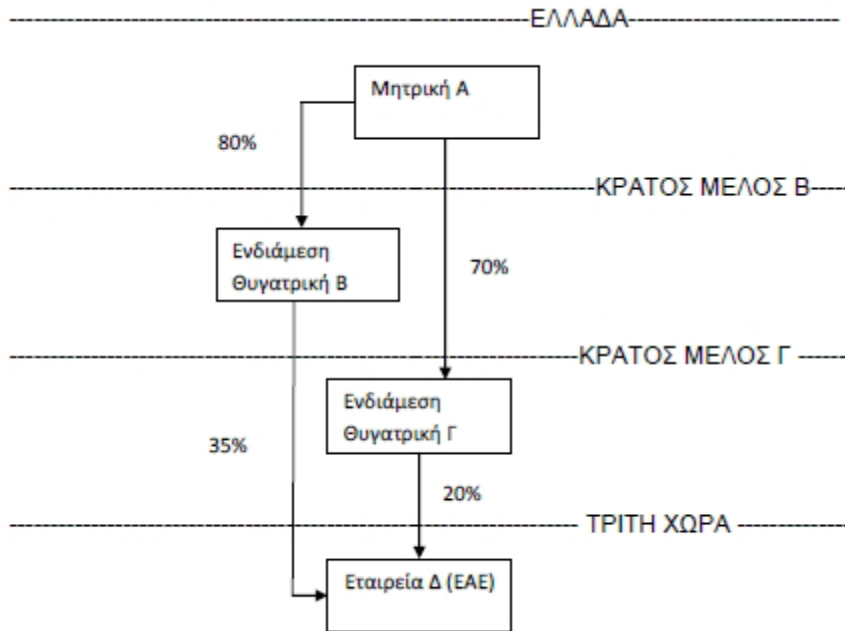
(β) φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο.

Αν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο και σε ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όλα τα σχετικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, περιλαμβανομένου του φορολογούμενου, θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

14. Με βάση το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 66 ΚΦΕ στην έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνονται όλα τα νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν κοινό μέτοχο τρίτο νομικό πρόσωπο ή οντότητα, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του εδαφίου αυτού.

15. Επισημαίνεται ότι ο πιο πάνω ορισμός των συνδεδεμένων προσώπων για σκοπούς του άρθρου 66 διαφοροποιείται από εκείνον του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

16. Παράδειγμα 2



Στο παραπάνω σχήμα με βάση τους ανωτέρω ορισμούς οι εταιρείες Μητρική Α (φορολογούμενος) και οι ενδιάμεσες Θυγατρική Β και Θυγατρική Γ είναι συνδεδεμένες διότι η Α συμμετέχει σε καθεμία από αυτές με ποσοστό άνω του 25%. Συνεπώς, για να ελέγξουμε εάν η εταιρεία Δ αποτελεί ΕΑΕ της Α, εξετάζουμε εάν το ποσοστό συμμετοχής στη Δ των δύο συνδεδεμένων Β και Γ είναι, από κοινού, άνω του 50%. Καθώς οι ενδιάμεσες Θυγατρική Β και Θυγατρική Γ συμμετέχουν από κοινού άμεσα κατά 55% στο μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας Γ, πληρούται το όριο του 50% και η Εταιρεία Δ είναι ΕΑΕ.

Σε περίπτωση που έστω ένα από τα δύο ποσοστά συμμετοχής της Μητρικής στις ενδιάμεσες είναι κάτω του 25%, τότε η εταιρεία Δ δεν αποτελεί ΕΑΕ.

Ε. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗ ΔΙΑΤΑΞΗ

17. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 66 ορίζεται ότι στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας) περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, που προκύπτει από τις εξής κατηγορίες εισοδήματος:

α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,

β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,

γ) μερίσματα και εισόδημα από την εκποίηση μετοχών,

δ) εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση,

ε) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,

στ) εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία.

18. Ενόψει των ανωτέρω για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, ως μη

διανεμηθέν εισόδημα λαμβάνονται τα κέρδη που προκύπτουν από τις κατηγορίες εισοδήματος που ρητά κατονομάζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 66 του ΚΦΕ και όχι το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος της ΕΑΕ.

19. Επισημαίνεται ότι στις παραπάνω κατηγορίες δεν συμπεριλαμβάνεται πλέον το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

20. Αντίθετα, από 01-01-2019 συμπεριλαμβάνεται το εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης (invoicing companies), πρόβλεψη η οποία δεν υπήρχε στις προϊσχύουσες διατάξεις (βλ. σχετ. και παρ. 78 της Τελικής Έκθεσης του Σχεδίου Δράσης 3 BEPS του ΟΟΣΑ).

21. Με τις νέες διατάξεις προκειμένου για τη φορολόγηση του συνολικού μη διανεμηθέντος εισοδήματος της ΕΑΕ δεν υφίσταται πλέον η προϋπόθεση το εισόδημα που προκύπτει έστω και από μία από τις κατηγορίες που κατονομάζονται στο άρθρο αυτό να υπερβαίνει το 50% των συναλλαγών του φορολογούμενου (ή των συνδεδεμένων με αυτόν μερών) με την ΕΑΕ.

22. Περαιτέρω τα μη διανεμηθέντα παθητικά εισοδήματα περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα χωρίς να εξετάζεται αν αυτά προέρχονται από πράξεις και συναλλαγές της ΕΑΕ με τη φορολογούμενη εταιρεία/οντότητα/πρόσωπο ή από πράξεις και συναλλαγές της ΕΑΕ με πρόσωπα που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τη φορολογούμενη εταιρεία/οντότητα/πρόσωπο (λειτουργία της ΕΑΕ ως εταιρεία που λαμβάνει μόνο παθητικά εισοδήματα από άλλες εταιρείες συνδεδεμένες με το φορολογούμενο προς όφελός του).

23. Με τις νέες διατάξεις, όπως προκύπτει και από την παρ. 12 του Προοιμίου της Οδηγίας και με την επιφύλαξη των οριζόμενων περί ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας - αντιμετώπιζεται η τεχνητή εκτροπή εισοδημάτων παθητικού χαρακτήρα που αποτελούν μέρος του παγκόσμιου εισοδήματος του φορολογούμενου και το οποίο χωρίς τις υπόψη διατάξεις θα παρέμενε αφορολόγητο.

ΣΤ. ΚΑΝΟΝΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΕΑΕ

24. Με την παράγραφο 4 ορίζονται οι κανόνες υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος της ΕΑΕ. Ειδικότερα, ορίζεται ότι το εισόδημα που περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ και με τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων, σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος του ΚΦΕ ή με τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με το Τρίτο Μέρος του ΚΦΕ, κατά περίπτωση (περ. α').

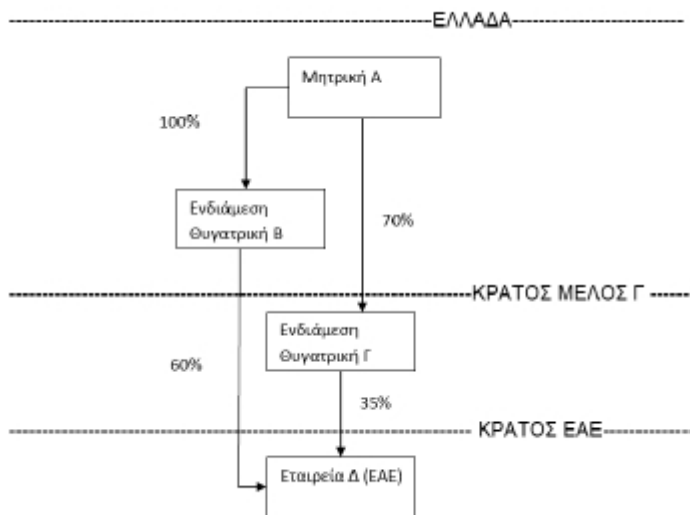
Το εισόδημα περιλαμβάνεται σε εκείνο το φορολογικό έτος του φορολογούμενου, στη διάρκεια του οποίου λήγει το φορολογικό έτος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που χαρακτηρίζεται ως ΕΑΕ και υπολογίζεται κατ' αναλογία προς τη συμμετοχή του φορολογούμενου στο νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα (περ. β'). Αν το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιούν σε ένα φορολογικό έτος ζημίες, αυτές δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση του φορολογούμενου, αλλά συμψηφίζονται με μελλοντικά κέρδη, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 27 ΚΦΕ (περ. γ').

25. Ειδικότερα, στο ανωτέρω παράδειγμα 2 της παρούσας το τελικό ποσοστό συμμετοχής της φορολογούμενης εταιρείας το οποίο θα εφαρμόζεται επί του μη διανεμηθέντος εισοδήματος της ΕΑΕ ισούται με $42\% = 80\% * 35\% + 70\% * 20\%$. Το τελικό ποσοστό συμμετοχής δύναται να διαφοροποιείται από το ποσοστό που αποτελεί κριτήριο αναγνώρισης μίας ΕΑΕ. Στην προκειμένη περίπτωση το ποσοστό (42%) είναι χαμηλότερο από το ποσοστό που αποτελεί κριτήριο αναγνώρισης της ΕΑΕ (55%) με βάση τα αναφερόμενα στην παρ. 16.

26. Ωστόσο, στην περίπτωση που μία εκ των ενδιάμεσων εταιρειών είναι επίσης φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, θα λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα της ΕΑΕ μόνο από την εταιρεία η οποία

διατηρεί άμεση και ευθεία συμμετοχή στην ΕΑΕ (πρώτη στην αλυσίδα εταιρεία που συναντάται στην Ελλάδα) και η οποία θα αποκτούσε εισόδημα από εισπραττόμενα μερίσματα, αν η ΕΑΕ προχωρούσε σε διανομή. Δηλαδή στο παρακάτω παράδειγμα 3 από την ενδιάμεση θυγατρική Β.

Παράδειγμα 3



27. Ομοίως, αν στο ανωτέρω παράδειγμα μεσολαβούσε αλυσίδα συνδεδεμένων αλλοδαπών εταιρειών το εισόδημα της ΕΑΕ θα λαμβάνονταν υπόψη επίσης από την πρώτη Ελληνική εταιρεία που μεσολαβεί στο σχήμα αυτό, δηλαδή την Β.

28. Περαιτέρω, αν στο ανωτέρω παράδειγμα και η εταιρεία Γ ήταν ελληνική με ποσοστό συμμετοχής άνω του 50% τότε το εισόδημα της ΕΑΕ θα επιμεριζόταν στις Β και Γ ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην ΕΑΕ.

Ζ. ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΑΕ

29. Με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι όταν η ΕΑΕ (το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα) διανέμει ή αποδίδει κέρδη στον φορολογούμενο κάτοικο Ελλάδος, τα οποία περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα του τελευταίου, τα ποσά του εισοδήματος που είχαν περιληφθεί σε προηγούμενο φορολογικό έτος στη φορολογητέα βάση στην Ελλάδα σύμφωνα με την παράγραφο 3 αφαιρούνται από τη φορολογητέα βάση κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου του φορολογούμενου επί των διανεμομένων κερδών (της ΕΑΕ.)

30. Συνεπώς, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται διανομή αφαιρούνται τα ποσά της ΕΑΕ που είχαν περιληφθεί σε προηγούμενα φορολογικά έτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Κ.Φ.Ε.. Με αυτόν τον τρόπο θα παχθούν σε φόρο κατά τον χρόνο αυτό μόνο τα τυχόν κέρδη που προέκυψαν κατά τον τελευταίο αυτό χρόνο, ήτοι στο έτος που πραγματοποιείται η διανομή και μόνο.

Η. ΕΚΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΕΑΕ

31. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι σε περίπτωση εκποίησης των συμμετοχών του φορολογουμένου στο αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή της δραστηριότητας της μόνιμης εγκατάστασης στην αλλοδαπή, κατά τον υπολογισμό

του ύψους του οφειλόμενου φόρου, αφαιρείται από τη φορολογητέα βάση το μέρος εκείνο που έχει ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενα φορολογικά έτη με βάση τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

32. Από τη διατύπωση προκύπτει ότι η διάταξη εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος κάτοικος Ελλάδος κατέχει άμεσα την εν λόγω συμμετοχή.

33. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στον κωδικό 478 του εντύπου Ν. Σε περίπτωση μεταβίβασης μέρους των συμμετοχών της ΕΑΕ, τότε το ποσό που καταχωρείται στον ανωτέρω κωδικό στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος περιορίζεται κατά το ποσοστό συμμετοχής που μεταβιβάζεται.

34. Παράδειγμα 4.

Έστω ημεδαπή εταιρεία η οποία συμμετέχει με ποσοστό 100% σε αλλοδαπή ΕΑΕ μεταβιβάζει το σύνολο των συμμετοχών της. Από τη μεταβίβαση αυτή προκύπτει με βάση τα βιβλία της υπεραξία ύψους 9 εκ. Επισημαίνεται, ότι η εν λόγω ημεδαπή εταιρεία φορολογήθηκε τα δύο προηγούμενα έτη, ως μη διανεμηθέν εισόδημα από την υπόψη αλλοδαπή ΕΑΕ, για ποσά που ανέρχονται σε 1 εκ. και 2 εκ. αντίστοιχα. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι η ημεδαπή εταιρεία τα δύο προηγούμενα έτη φορολογήθηκε με βάση το άρθρο 66 του ΚΦΕ για 3 εκ. συνολικά, το ποσό αυτό θα πρέπει να αφαιρεθεί από τη φορολογητέα βάση του έτους που λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση. Κατά συνέπεια το ποσό που θα ληφθεί υπόψη, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος της εν λόγω εταιρείας ανέρχεται στο ύψος των 6εκ. (9εκ - 3εκ).

35. Επίσης, αν η ανωτέρω ημεδαπή εταιρεία δεν μεταβιβάσει το σύνολο των συμμετοχών της ΕΑΕ αλλά μόνο το 30% των μετοχών της, από την οποία προκύπτει υπεραξία 2,7 εκ τότε το ποσό που θα πρέπει να αφαιρεθεί από τη φορολογητέα βάση του έτους μεταβίβασης είναι αυτό που αντιστοιχεί στο ποσοστό συμμετοχής που μεταβιβάζεται, δηλαδή 3 εκ. $X 30\% = 0,9$ εκ. Κατά συνέπεια το ποσό που θα ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος της εν λόγω εταιρείας ανέρχεται στο ύψος των 1,8εκ (2,7 εκ. - 0,9εκ.).

36. Περαιτέρω, αν εντός του ίδιου φορολογικού έτους:

α) η ΕΑΕ προβαίνει σε διανομή και β) στη συνέχεια ο φορολογούμενος εκποιεί το σύνολο των συμμετοχών του στην ΕΑΕ τότε στον κωδικό 478 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του έτους αυτού (έντυπο Ν), καταχωρείται το ποσό που διανέμεται το φορολογικό έτος αυτό με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4172/2013 ενώ το ποσό της υπεραξίας από την εκποίηση θα φορολογηθεί.

37. Σε περίπτωση που η υπεραξία από τη μεταβίβαση απαλλάσσεται, δεν υπάρχει διπλή φορολόγηση και, επομένως, δεν αφαιρείται από τη φορολογητέα βάση το μέρος εκείνο, που έχει ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενα φορολογικά έτη με βάση τις διατάξεις του άρθρου αυτού (σχετ. παρ. 134 της έκθεσης των ΒΕΡΕΠ του ΟΟΣΑ Δράση 3 Designing Effective Controlled Foreign Company Rules)

Θ. ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (ΠΙΣΤΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΑΕ)

38. Με την παράγραφο 7 ορίζεται ότι ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβάλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση, καθώς και οι συνδεδεμένες εταιρείες σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, μειώνει τη φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου. Η μείωση αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

39. Επιπροσθέτως, προκειμένου για την αποφυγή διπλής φορολόγησης σε περίπτωση κατά την οποία η φορολογική υποχρέωση μητρικής ημεδαπής εταιρείας μειώνεται και με τον φόρο που πληρώθηκε από τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες εφαρμόζοντας τη μέθοδο της πίστωσης, ο εκπιπτόμενος αυτός φόρος δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Με τον χειρισμό αυτό αποφεύγεται η διπλή φορολόγηση τόσο σε επίπεδο ΕΑΕ όσο και σε επίπεδο ενδιάμεσων συνδεδεμένων εταιρειών.

40. Ειδικότερα, στο ως άνω παράδειγμα 2 της παραγράφου 16 της παρούσας προκειμένου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας πιστώνεται ο φόρος που καταβλήθηκε τόσο στο επίπεδο της ΕΑΕ όσο και στο επίπεδο των εταιρειών που μεσολαβούν (κωδικοί 600 και 619 εντύπου Ν).

Ι. ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 66 ΕΠΙ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

41. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 66 ΚΦΕ ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1, ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα που υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά στοιχεία και περιστάσεις. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία έχει φορολογική κατοικία ή αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση σε τρίτη χώρα η οποία δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

42. Επισημαίνεται ότι η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης ότι η ΕΑΕ που είναι εγκατεστημένη σε χώρα μέλος ΕΕ/ΕΟΧ δεν ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα, η οποία υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις.

43. Αντίθετα, η φορολογική αρχή δεν έχει το βάρος αυτό αν η ΕΑΕ, όπως αυτή ορίζεται στην παρ.1, είναι κάτοικος σε τρίτη χώρα ή, στην περίπτωση που η ΕΑΕ είναι μόνιμη εγκατάσταση, αυτή είναι εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, η οποία δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Στην περίπτωση αυτή οι διατάξεις των ΕΑΕ εφαρμόζονται ακόμη και αν η ΕΑΕ ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα.

ΙΑ. ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

44. Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, όταν περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα φυσικού προσώπου, αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπολογίζεται με τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων, σύμφωνα με όσα ορίζονται με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 του ΚΦΕ και αναγράφεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) στον Πίνακα Γ2, στους κωδικούς 411 - 412 «Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα αλλοδαπής» (περίπτωση 8). Συνακόλουθα, ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβληθεί, ο οποίος, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του πιο πάνω άρθρου μειώνει τη φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου, αναγράφεται στους κωδικούς 653- 654 «Φόροι που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή» (περίπτωση 12).

ΙΒ. ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

45. Τέλος, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 66, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4607/2019 εξακολουθούν να μην εφαρμόζονται για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το ν.27/1975 και το ν.δ.2687/1953 καθόσον στις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 72 του ΚΦΕ ορίζεται ότι δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες αυτές οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του ίδιου Κώδικα.

46. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις εταιρείες, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά το μέρος που τα κεφάλαιά τους είτε προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα ή αποτελούν επενδύσεις από ναυτιλιακά κεφάλαια. Προϋπόθεση συνιστά τα κεφάλαια αυτά να ανήκουν σε συνδεδεμένα με τις εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με τον ν.27/1975 και το ν.δ.2687/1953 φυσικά πρόσωπα. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεδεμένων φυσικών προσώπων, μόνο σε σχέση με το εισόδημα που απορρέει από τις επιχειρήσεις αυτές, δεν θίγονται από τις διατάξεις του ίδιου νόμου (σχετ. η Π.Ο.Λ.1211/2014 εγκύκλιός μας).

ΑΡΘΡΟ 66Α⁽¹⁾

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ

1. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου δίδονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

α) «φορολογούμενος»: το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και οι μόνιμες εγκαταστάσεις που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή,

β) «αγοραία αξία»: το ποσό έναντι του οποίου μπορεί να ανταλλαγεί ένα περιουσιακό στοιχείο ή να διακανονιστούν αμοιβαίες υποχρεώσεις μεταξύ εθελουσίως ενεργούντων μη συνδεδεμένων προσώπων σε απευθείας συναλλαγή,

γ) «συνδεδεμένα πρόσωπα»: τα πρόσωπα ή οι οντότητες που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 66 του παρόντος Κώδικα,

δ) «αξία για φορολογικούς σκοπούς»: η αξία του περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτή προκύπτει με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας κατά τον χρόνο της εξόδου,

ε) «περιουσιακά στοιχεία»: οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία επί των οποίων ο φορολογούμενος ασκεί έλεγχο και από τα οποία αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

στ) «μεταφορά περιουσιακών στοιχείων»: η πράξη με την οποία ένα κράτος-μέλος χάνει το δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων, παρότι τα περιουσιακά στοιχεία παραμένουν υπό τη νομική ή την οικονομική κυριότητα του ίδιου φορολογούμενου,

ζ) «μεταφορά της φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα»: η πράξη με την οποία ένας φορολογούμενος παύει να είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς στην ημεδαπή και αποκτά φορολογική κατοικία σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα,

η) «μεταφορά της δραστηριότητας που ασκείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα»: η πράξη με την οποία ένας φορολογούμενος παύει να έχει φορολογητέα παρουσία στην ημεδαπή, και ταυτόχρονα αποκτά φορολογητέα παρουσία σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, χωρίς να καθίσταται κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς στο εν λόγω κράτος-μέλος ή στην τρίτη χώρα,

θ) «απώλεια του δικαιώματος φορολόγησης της Ελλάδας»: η μη απεικόνιση για λογιστικούς σκοπούς του μεταφερόμενου περιουσιακού στοιχείου μαζί με τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία του φορολογούμενου στην ημεδαπή, γεγονός που συνεπάγεται ότι η Ελλάδα δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογήσει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

2. Φορολογούμενος υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα επί ποσού που ισούται με την αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρει, κατά τη στιγμή της εξόδου αυτών, μείον την αξία τους για φορολογικούς σκοπούς, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων από την έδρα του στην ημεδαπή στη μόνιμη

(1) Το άρθρο 66Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 58 του ν. 4714/2020 και εφαρμόζεται για μεταφορές περιουσιακών στοιχείων, φορολογικής κατοικίας ή δραστηριότητας από την Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέλος ή τρίτη χώρα που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 56 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου.

εγκατάστασή του σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εφόσον η Ελλάδα παύει να έχει δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερομένων περιουσιακών στοιχείων, εξαιτίας της μεταφοράς,

β) μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων από τη μόνιμη εγκατάστασή του στην ημεδαπή στην έδρα του ή σε άλλη μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εφόσον η Ελλάδα παύει να έχει δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερομένων περιουσιακών στοιχείων, εξαιτίας της μεταφοράς,

γ) μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εκτός από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία παραμένουν ουσιαστικά συνδεδεμένα με μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή,

δ) μεταφοράς της δραστηριότητας που ασκεί η μόνιμη εγκατάστασή του, από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εφόσον η Ελλάδα παύει να έχει δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερομένων περιουσιακών στοιχείων, εξαιτίας της μεταφοράς.

Ο φόρος υπολογίζεται με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή του άρθρου 58 κατά το φορολογικό έτος της εξόδου.

3. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία συνιστά άμεσο προσδιορισμό του φόρου. Η δήλωση υποβάλλεται τρεις (3) εργάσιμες ημέρες πριν από την επέλευση των γεγονότων της παρ. 2 και ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ, με την υποβολή της δήλωσης, με την επιφύλαξη της παρ. 4. Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος του φορολογούμενου, των εταίρων, των μετόχων και των μελών για τα ποσά που προβλέπονται στην παρ. 2.

4. Αντί της εφάπαξ καταβολής, ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να καταβάλει τον φόρο σε πέντε (5) ισόποσες ετήσιες άτοκες δόσεις, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων από την έδρα του στην ημεδαπή στη μόνιμη εγκατάστασή του σε άλλο κράτος-μέλος ή σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (EOX) της 19ης.7.2016 (Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L 193/9),

β) μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων από τη μόνιμη εγκατάστασή του στην ημεδαπή στην έδρα του ή σε άλλη μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος-μέλος ή σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη συμφωνία για τον EOX,

γ) μεταφοράς της φορολογικής του κατοικίας σε άλλο κράτος-μέλος ή σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη συμφωνία για τον EOX,

δ) μεταφοράς της δραστηριότητας που ασκεί η μόνιμη εγκατάστασή του από την ημεδαπή σε άλλο κράτος-μέλος ή σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη συμφωνία για τον EOX.

Η παρούσα παράγραφος ισχύει για τρίτες χώρες που είναι συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας για τον EOX, εφόσον έχουν συνάψει συμφωνία με την Ελλάδα ή με την Ένωση περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων, ισοδύναμη με την αμοιβαία συνδρομή που προβλέπεται στην Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου.

Η πρώτη δόση καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης της παρ. 3 και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων (4) επόμενων ετών από το έτος υποβολής της δήλωσης.

Για την τμηματική καταβολή του φόρου του παρόντος ισχύουν αποκλειστικά τα

οριζόμενα στο παρόν άρθρο, μη εφαρμοζόμενης οποιασδήποτε άλλης γενικής ή ειδικής διάταξης για τη διευκόλυνση ή τη ρύθμιση τμηματικής καταβολής οφειλών ή τη χορήγηση διοικητικής αναστολής.

Εάν υπάρχει αποδεδειγμένος και πραγματικός κίνδυνος απώλειας του φόρου που προσδιορίστηκε, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει εγγύηση ως όρο για την καταβολή του φόρου σε δόσεις.

5. Η δυνατότητα καταβολής σε δόσεις της παρ. 4 αίρεται και το σύνολο του φόρου που δεν έχει καταβληθεί καταβάλλεται εφάπαξ κατά τα οριζόμενα στην παρ. 6, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα μεταφερθέντα περιουσιακά στοιχεία ή η δραστηριότητα που ασκεί η μόνιμη εγκατάσταση του φορολογουμένου πωλούνται ή διατίθενται κατ' άλλον τρόπο,

β) όταν τα μεταφερθέντα περιουσιακά στοιχεία του φορολογούμενου μεταφέρονται ακολούθως σε τρίτη χώρα,

γ) όταν η φορολογική κατοικία ή η δραστηριότητα που ασκεί η μόνιμη εγκατάσταση του φορολογουμένου μεταφέρεται ακολούθως σε τρίτη χώρα,

δ) όταν ο φορολογούμενος πτωχεύει ή τίθεται υπό εκκαθάριση,

ε) όταν ο φορολογούμενος δεν καταβάλλει μια δόση εντός τριμήνου από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής δόσης εντός τριμήνου από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της, υπολογίζονται τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής.

Οι περ. β) και γ) δεν εφαρμόζονται για τρίτες χώρες που είναι συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, εάν έχουν συνάψει συμφωνία με την Ελλάδα ή με την Ένωση περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων, ισοδύναμη με την αμοιβαία συνδρομή που προβλέπεται στην Οδηγία 2010/24/ΕΕ.

6. α) Στις περ. α) έως και δ) της παρ. 5, ο φορολογούμενος υποβάλλει στη Φορολογική Διοίκηση σχετική γνωστοποίηση εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών από την επέλευσή τους και ταυτόχρονα καταβάλλει το σύνολο του φόρου που δεν έχει καταβληθεί.

β) Στην περ. ε), το σύνολο του φόρου που δεν έχει καταβληθεί, καταβάλλεται την επομένη ημέρα από την πάροδο του τριμήνου.

7. Σε περίπτωση κατά την οποία η μεταφορά των περιουσιακών στοιχείων ή η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας ή της δραστηριότητας που ασκεί η μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιείται προς την ημεδαπή, ως αξία εκκίνησης (τιμή κτήσης) των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων για φορολογικούς σκοπούς λαμβάνεται η αξία που έχει οριστεί από το κράτος-μέλος του φορολογουμένου ή της μόνιμης εγκατάστασης, εκτός εάν αυτή δεν αντικατοπτρίζει την αγοραία αξία.

8. Το άρθρο αυτό δεν εφαρμόζεται επί μεταφορών περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση τίτλων ή περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρονται για την παροχή εμπράγματης ασφάλειας ή όταν η μεταφορά περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται για την κάλυψη κεφαλαιακών απαιτήσεων προληπτικής εποπτείας ή για σκοπούς της διαχείρισης ρευστότητας, υπό την προϋπόθεση ότι τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να επανέλθουν στην ημεδαπή εντός περιόδου δώδεκα (12) μηνών. Στην περίπτωση αυτή, υποβάλλεται μηδενική δήλωση με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 3 και η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει κατά τον χρόνο μεταφοράς

των περιουσιακών στοιχείων την κατάθεση ισόποσης με το ποσό του φόρου, που θα οφειλόταν από την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, εγγυητικής επιστολής. Φόρος που έχει καταβληθεί παρά τα προβλεπόμενα στο παρόν, επιστρέφεται ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

Αν τα περιουσιακά στοιχεία δεν επανέλθουν στην ημεδαπή εντός της ως άνω περιόδου των δώδεκα (12) μηνών, υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής για το σύνολο του οφειλόμενου φόρου, από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται στην παρούσα.

9. Η εξακρίβωση της αγοραίας αξίας των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος ή τρίτη χώρα διενεργείται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) Με τη σύνταξη έκθεσης αποτίμησης από δύο (2) ορκωτούς ελεγκτές ή ελεγκτική εταιρεία ή, κατά περίπτωση, από δύο ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές. Επιτρέπεται η πρόσληψη από τους ελεγκτές ή τους πιστοποιημένους εκτιμητές ειδικών εκτιμητών, ημεδαπών ή αλλοδαπών, για την εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων που απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις ή διεθνή εμπειρία. Τα πρόσωπα που προβαίνουν στην αποτίμηση ως εκτιμητές ή ειδικοί εκτιμητές δεν πρέπει να είναι:

αα) μέλη του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας,

αβ) πρόσωπα που διατηρούν επιχειρηματική ή άλλη επαγγελματική σχέση με την εταιρεία,

αγ) συγγενείς με τα πρόσωπα αυτά μέχρι δεύτερου βαθμού ή σύζυγοι αυτών.

Επιπλέον, για τους ορκωτούς ελεγκτές και για τις ελεγκτικές εταιρείες, των οποίων είναι μέλη, δεν πρέπει να συντρέχουν κωλύματα ή ασυμβίβαστα, που θα απέκλειαν τη διενέργεια τακτικού ελέγχου από τα πρόσωπα αυτά, ούτε τα τελευταία θα πρέπει να έχουν αναλάβει τον τακτικό έλεγχο της εταιρείας ή συνδεδεμένης με αυτήν εταιρείας κατά την έννοια του άρθρου 32 του ν. 4308/2014 κατά την τελευταία τριετία.

Η έκθεση αποτίμησης πρέπει να περιέχει την περιγραφή κάθε περιουσιακού στοιχείου που εμπίπτει στην παρούσα, να αναφέρει τις μεθόδους αποτίμησης που εφαρμόστηκαν και να εκφέρει την άποψη ότι η αγοραία αξία πληροί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Σε περίπτωση που η αποτίμηση καταλήγει σε εύρος τιμών, η έκθεση οφείλει να υποδεικνύει μια τελική τιμή.

β) Με βάση την αξία των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτή απεικονίζεται για λογιστικούς σκοπούς στα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου, εφόσον η επιμέτρηση των στοιχείων αυτών διενεργείται στην εύλογη αξία.

γ) Με βάση την αξία των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτή προσδιορίζεται για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 21 του ν. 4174/2013.

10. Με αποφάσεις του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης καταβολής του φόρου κατά την έξοδο, οι περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτεί εγγυητική επιστολή κατά το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 και της παρ. 8, το ύψος, και οι περιπτώσεις κατάπτωσης και αποδέσμευσης αυτής, η διαδικασία για την προσωρινή απαλλαγή από την καταβολή του φόρου κατά την έξοδο, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1231/20.10.2020.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φόρου κατά την έξοδο και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013 περί φορολόγησης κατά την έξοδο (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1**Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης του φόρου κατά την έξοδο**

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φόρου κατά την έξοδο του άρθρου 66Α του ν. 4172/ 2013, έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (έντυπο: «ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ»).

2. Η δήλωση φόρου κατά την έξοδο αποστέλλεται υποχρεωτικά (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά μέσω συστημένης επιστολής ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς ή με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.). Ο κατάλογος των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου των αρμοδίων Δ.Ο.Υ. της Α.Α.Δ.Ε. για την αποστολή των ως άνω μηνυμάτων δημοσιοποιείται στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. (www.aa4e.gr). Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση της δήλωσης και προς το γραφείο πρωτοκόλλου της αρμόδιας υπηρεσίας, εντός φακέλου.

Όταν με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 3 της παρούσας απαιτείται η κατάθεση εγγυητικής επιστολής, η δήλωση φόρου κατά την έξοδο, στον αντίστοιχο πίνακα της οποίας συμπληρώνονται τα σχετικά με την εγγυητική επιστολή στοιχεία, είτε κατατίθεται στο γραφείο πρωτοκόλλου αυτής, είτε αποστέλλεται αποκλειστικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της Α.Α.Δ.Ε., μέσω συστημένης επιστολής ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς με φυσικό φάκελο και διεκπεραιώνεται άμεσα.

3. Η δήλωση φόρου κατά την έξοδο υπογράφεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο και συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά της παρ. 9 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013, προκειμένου για την εξακρίβωση της αγοραίας αξίας των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα:

α) την έκθεση αποτίμησης που ορίζεται από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 9 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013, ή

β) το τελευταίο πριν την ημερομηνία αποστολής της δήλωσης αντίγραφο των βιβλίων τηςχείρησης (π.χ. ισοζύγιο, αναλυτικό καθολικό περιουσιακού στοιχείου κ.λπ.), από το οποίο να προκύπτει η αξία των μεταφερθέντων περιουσιακών στοιχείων για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η επιμέτρηση των στοιχείων διενεργείται στην εύλογη αξία, όπως ορίζεται στην περ. β' της παρ. 9 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013, ή

γ) την τεκμηρίωση της αγοραίας αξίας, σύμφωνα με μια από τις αποδεκτές μεθόδους καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα, αποστέλλεται μόνο η ανάλυση συγκρισιμότητας (TP comparability analysis), όπως αυτή διενεργείται με βάση τα όσα ορίζονται στο υπόψη άρθρο, καθώς και την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1097/2014 απόφαση, όπως ισχύει, χωρίς να απαιτείται η αποστολή πλήρους φακέλου τεκμηρίωσης. Επισημαίνεται ότι η περίπτωση αυτή δύναται να εφαρμοστεί και από φορολογούμενους για τους οποίους δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4174/2013.

Επιπλέον, συνοδεύονται από:

δ) οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο με το οποίο παρακολουθείται η φορολογική βάση των παγίων περιουσιακών στοιχείων για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014, από το οποίο να προκύπτει η αξία του μεταφερόμενου περιουσιακού στοιχείου για φορολογικούς σκοπούς και,

ε) τις τελευταίες επίσημες οικονομικές καταστάσεις από τις οποίες να προκύπτει ο δείκτης κυκλοφορούντος ενεργητικού προς το σύνολο των υποχρεώσεων, με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 3 της παρούσας,

στ) την εγγυητική επιστολή, εφόσον απαιτείται.

Σε περίπτωση αποστολής της δήλωσης με φυσικό φάκελο, ταχυδρομικά μέσω συστημένης επιστολής ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς, για την απόδειξη της ταυτοπροσωπίας των υπόχρεων σε δήλωση αποστέλλεται εκτυπωμένο αρχείο υπεύθυνης δήλωσης αυτών, η οποία έχει εκδοθεί μέσω της ιστοσελίδας dilosi.services.gov.gr της Ενιαίας Ψηφιακής Πύλης της Δημόσιας Διοίκησης www.gov.gr, με την οποία δηλώνουν ότι οι ίδιοι είναι οι υπογράφωντες τη δήλωση και καταχωρούν και πλήρη στοιχεία επικοινωνίας αυτών. Άλλως αποστέλλεται νόμιμη θεώρηση του γνησίου της υπογραφής του δηλούντος.

Σε περίπτωση αποστολής της δήλωσης ηλεκτρονικά, η ως άνω υπεύθυνη δήλωση αποστέλλεται ηλεκτρονικά μαζί με την υπόψη δήλωση.

4. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογουμένου, αποτελεί γι' αυτόν αποδεικτικό αποστολής της δήλωσης, ενώ ως χρόνος υποβολής της δήλωσης νοείται ο οριζόμενος στην παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας.

5. Οι δηλώσεις που παραλαμβάνονται χρεώνονται αυθημερόν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε υπάλληλο του αρμοδίου τμήματος. Σε περίπτωση αποστολής δήλωσης σε αναρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, διαβιβάζεται αυτή άμεσα στην αρμόδια, είτε ταχυδρομικά είτε ηλεκτρονικά, ανάλογα με τον τρόπο αποστολής της, και ενημερώνεται ο δηλών μέσω της προσωποποιημένης πληροφόρησης αυτού.

6. Για τις δηλώσεις, οι οποίες αποστέλλονται με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της Α.Α.Δ.Ε., δημιουργείται ηλεκτρονικός φάκελος, ο οποίος τηρείται στο αρχείο της υπηρεσίας.

7. Με την παραλαβή της δήλωσης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει την επισύναψη ή μη των απαιτούμενων και μόνο, κατά περίπτωση, δικαιολογητικών (έλεγχος πληρότητας του φακέλου). Εφόσον ο φάκελος είναι πλήρης, διενεργείται επαλήθευση του περιεχομένου της δήλωσης με βάση τα δικαιολογητικά που έχουν προσκομισθεί και απαιτούνται με βάση τα οριζόμενα στην παρούσα. Η δήλωση διεκπεραιώνεται υποχρεωτικά εντός των προθεσμιών που τίθενται στην παρ. 1 του άρθρου 2 της παρούσας.

Σε περίπτωση έλλειψης των ως άνω δικαιολογητικών ή μη συμπλήρωσης πεδίων της δήλωσης, με αποτέλεσμα την αδυναμία προσδιορισμού της φορολογικής υποχρέωσης, αναρτάται στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του υπόχρεου, το αργότερο εντός τριών (3) εργασιμών ημερών από την παραλαβή της δήλωσης, πρόσκληση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου ο υπόχρεος είτε να συμπληρώσει τη δήλωση είτε να προσκομίσει τα έγγραφα που λείπουν, ώστε να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη. Εάν ο φορολογούμενος δεν ανταποκριθεί, η δήλωση θεωρείται ότι δεν έχει αποσταλεί.

8. Εάν από την επαλήθευση της συμφωνίας του περιεχομένου της δήλωσης με τα οριζόμενα στην παρούσα διαπιστωθεί οποιοδήποτε σφάλμα που συνεπάγεται τον προσδιορισμό μειωμένου φόρου, ενημερώνεται ο υπόχρεος σχετικά και αναρτάται στην προσωποποιημένη πληροφόρησή του στο myTAXISnet πρόσκληση για την αποστολή εκ νέου της υπόψη δήλωσης διορθωμένης,

εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την παραλαβή της πρόσκλησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 5 του ΚΦΔ.

Άρθρο 2

Ψηφιακή κοινοποίηση ταυτότητας οφειλής -χορήγηση αντιγράφων

1. Με βάση τις δηλώσεις, που αποστέλλονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 1, η βεβαίωση του φόρου και η ταυτότητα οφειλής εκδίδονται αμελλητί και το αργότερο εντός τριών (3) εργασιμών ημερών από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης, τηρώντας αυστηρά σειρά χρονικής προτεραιότητας. Ως χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης του φόρου κατά την έξοδο θεωρείται η ημερομηνία βεβαίωσης του φόρου. Η προθεσμία καταβολής του φόρου είναι τρείς (3) εργάσιμες ημέρες από την ημερομηνία βεβαίωσης του φόρου κατά την έξοδο. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου πέραν της ως άνω προθεσμίας και πάντως μέχρι και την ημερομηνία επέλευσης των γεγονότων της παρ. 2 του άρθρου 66Α του ΚΦΕ, υπολογίζεται ο τόκος του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Σε περίπτωση μη καταβολής του φόρου από τον φορολογούμενο μέχρι και την ημερομηνία επέλευσης των γεγονότων, η υπόψη δήλωση δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Η καταχώριση του φόρου γίνεται από το υποσύστημα των εσόδων του TAXIS στο είδος φόρου 6153 «Φορολόγηση κατά την έξοδο άρθρου 66Α του ν. 4172/2013» με αναλυτικό λογαριασμό εσόδου (Α.Α.Ε.) 1150201001.

Μέσω της εφαρμογής «Ψηφιακής Κοινοποίησης», η βεβαίωση του φόρου και η ταυτότητα οφειλής αναρτώνται στη θυρίδα του φορολογουμένου στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του myTAXISnet της Α.Α.Δ.Ε., είτε υπογεγραμμένες ψηφιακά, εφόσον υπάρχει τέτοια δυνατότητα (υποχρεωτικά για τις Δ.Ο.Υ. Α' τάξης), είτε με ψηφιακή απεικόνιση (scan).

2. Αντίγραφα των υποβαλλομένων κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο δηλώσεων φόρου κατά την έξοδο αναρτώνται στην προσωποποιημένη πληροφόρηση των δηλούντων και έχουν ισχύ πρωτοτύπου.

Άρθρο 3

Περιπτώσεις κατάθεσης εγγυητικής επιστολής

Απαιτείται η κατάθεση εγγυητικής επιστολής από τον φορολογούμενο στις πιο κάτω περιπτώσεις:

(α) Όταν υπάρχει αποδεδειγμένος και πραγματικός κίνδυνος απώλειας του φόρου που προσδιορίστηκε στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η καταβολή του φόρου γίνεται σε πέντε (5) ετήσιες δόσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013.

Ως αποδεδειγμένος και πραγματικός κίνδυνος απώλειας του φόρου που προσδιορίστηκε θεωρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο δείκτης κυκλοφορούντος ενεργητικού προς το σύνολο των υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (Κυκλοφορούν Ενεργητικό/Υποχρεώσεις), όπως αυτά προκύπτουν από τις επίσημες οικονομικές καταστάσεις του τελευταίου φορολογικού έτους, είναι μικρότερος της μονάδας (1).

Το ποσό της εγγυητικής επιστολής πρέπει να είναι ίσο με το ποσό δύο (2) δόσεων και πρέπει να λήγει τρείς (3) μήνες και 2 εργάσιμες ημέρες μετά την καταληκτική ημερομηνία καταβολής της τελευταίας δόσης του φόρου που οφείλεται. Σε περίπτωση που η εγγυητική επιστολή έχει μικρότερο ποσό ή η ημερομηνία λήξης της είναι συντομότερη από την προβλεπόμενη, ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ.

Η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά το χρόνο που επέρχονται τα γεγονότα της παρ. 5 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013. Στην περίπτωση που διαπιστωθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. της Α.Α.Δ.Ε., ότι έχουν επέλθει τα γεγονότα της παρ. 5 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013, αίρεται η δυνατότητα καταβολής του φόρου σε δόσεις και η εγγυητική επιστολή καταπίπτει υπέρ του Δημοσίου.

Στην περίπτωση που έχουν επέλθει τα γεγονότα των περ. α' έως και δ' της παρ. 5 του άρθρου 66Α

του ν. 4172/ 2013, τυχόν επιπλέον ποσό φόρου πέραν του ποσού της εγγυητικής καταβάλλεται εφάπαξ εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών από την ημέρα που αποστέλλεται η γνωστοποίηση της περ. α' της παρ. 6 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013, με την διαδικασία που ορίζεται στις παρ. 2 και 5 του άρθρου 1 της παρούσας. Στην περίπτωση που έχει επέλθει το γεγονός της περ. ε' της παρ. 5 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013, τυχόν επιπλέον ποσό φόρου πέραν του ποσού της εγγυητικής καταβάλλεται εφάπαξ την επόμενη ημέρα από την πάροδο του τριμήνου, κατά τα οριζόμενα στην περ. β' της παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(β) Όταν τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να επανέλθουν στην ημεδαπή εντός περιόδου δώδεκα (12) μηνών, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013, προκειμένου για τον μη υπολογισμό του φόρου κατά την έξοδο, το ποσό της εγγυητικής επιστολής πρέπει να είναι ίσο με το συνολικό ποσό του φόρου που θα οφειλόταν από την εφαρμογή του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει έξι (6) εργάσιμες ημέρες μετά την ημερομηνία που συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από την ημερομηνία εξόδου του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον τα περιουσιακά στοιχεία επανήλθαν στην ημεδαπή. Σε περίπτωση που η εγγυητική επιστολή έχει μικρότερο ποσό ή η ημερομηνία λήξης της είναι συντομότερη από την προβλεπόμενη, ο φόρος είναι απαιτητός κατά τον χρόνο της εξόδου.

Ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλλει σχετική γνωστοποίηση στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. της Α.Α.Δ.Ε., εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία συμπλήρωσης των δώδεκα (12) μηνών, αναφορικά με την επαναφορά των περιουσιακών στοιχείων στην ημεδαπή, συνοποβάλλοντας αντίγραφο των λογιστικών εγγραφών από το οποίο να προκύπτει η σχετική επαναφορά. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία παραμείνουν στην αλλοδαπή για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία εξόδου ή ο φορολογούμενος δεν γνωστοποιήσει εντός της πιο πάνω προθεσμίας την επαναφορά των περιουσιακών στοιχείων στην ημεδαπή, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή, με τις κυρώσεις που ορίζονται με τις διατάξεις του ν. 4174/2013.

Άρθρο 4

Λοιπά θέματα

1. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. της Α.Α.Δ.Ε., για τους φορολογούμενους που καταβάλλουν τον φόρο σε δόσεις δυνάμει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013, παρακολουθεί σε όλο το χρονικό διάστημα καταβολής των δόσεων (5 έτη) την εκπρόθεσμη ή μη καταβολή αυτών.

Εάν διαπιστωθεί ότι μια δόση καταβάλλεται εκπρόθεσμα, αλλά εντός του τριμήνου από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της, υπολογίζονται τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 για το διάστημα αυτό και ενημερώνεται ο δηλών μέσω της προσωποποιημένης πληροφόρησης.

2. Η δυνατότητα καταβολής του φόρου κατά την έξοδο σε δόσεις εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων, φορολογικής κατοικίας ή της δραστηριότητας του φορολογούμενου (περ. α' έως και δ' της παρ. 4 του άρθρου 66Α του ν. 4172/2013) σε κράτη-μέλη ή σε τρίτες χώρες που είναι συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Ειδικά για τις τρίτες χώρες που είναι συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, η δυνατότητα αυτή παρέχεται μόνο για τις χώρες, οι οποίες έχουν συνάψει συμφωνία με την Ελλάδα ή με την Ένωση περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων, ισοδύναμη με την αμοιβαία συνδρομή που προβλέπεται στην Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου.

Για μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων σε λοιπές χώρες δεν παρέχεται η δυνατότητα καταβολής του φόρου κατά την έξοδο σε δόσεις.

Άρθρο 5

Μεταβατικές διατάξεις - Έναρξη ισχύος της απόφασης

1. Για τις μεταφορές περιουσιακών στοιχείων, φορολογικής κατοικίας ή δραστηριότητας που έχουν πραγματοποιηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2020 μέχρι και την δημοσίευση της παρούσας απόφασης, υποβάλλονται δηλώσεις της παρ. 3 του άρθρου 66Α, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, μέχρι και τις 2 Νοεμβρίου 2020.

2. Η απόφαση αυτή εφαρμόζεται για μεταφορές περιουσιακών στοιχείων, φορολογικής κατοικίας ή δραστηριότητας από την Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέλος ή τρίτη χώρα που πραγματοποιούνται από την 1-1-2020 και μετά.

3. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 4735 Β' /26.10.2020)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν. 4714/2020**Α. Γενικά**

Με τις προτεινόμενες διατάξεις προστίθεται νέο άρθρο 66Α στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προς τον σκοπό της εναρμόνισης με το άρθρο 5 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (Anti-tax Avoidance Directive, ATAD, στο εξής: η «Οδηγία»), με το οποίο θεσπίζονται κανόνες φορολόγησης κατά την έξοδο (exit tax).

Σύμφωνα με το Προοίμιο της Οδηγίας (παρ. 10), «λειτουργία της φορολόγησης κατά την έξοδο είναι να εξασφαλίζει ότι, όταν ένας φορολογούμενος μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία ή τη φορολογική του κατοικία εκτός της φορολογικής δικαιοδοσίας ενός κράτους, το εν λόγω κράτος φορολογεί την οικονομική αξία οποιουδήποτε κεφαλαιακού κέρδους που παράγεται στο έδαφός του, ακόμη και αν το εν λόγω κέρδος δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο της εξόδου. Είναι, επομένως, αναγκαίο να προσδιοριστούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι φορολογούμενοι υπόκεινται σε κανόνες φορολόγησης κατά την έξοδο και φορολογούνται επί του μη πραγματοποιηθέντος κεφαλαιακού κέρδους που έχει παραχθεί στα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία. Είναι επίσης σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων των μετρητών, μεταξύ μιας μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του προβλεπόμενου κανόνα σχετικά με τη φορολόγηση κατά την έξοδο. Προκειμένου να υπολογιστούν τα ποσά, είναι σημαντικό να καθοριστεί μια αγοραία αξία για τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία κατά την έξοδο των στοιχείων αυτών με βάση την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Για να εξασφαλιστεί η συμβατότητα του κανόνα με τη χρήση της μεθόδου καταλογισμού, είναι σκόπιμο να δοθεί η δυνατότητα στα κράτη-μέλη να ορίσουν τη χρονική στιγμή κατά την οποία χάνουν το δικαίωμα να φορολογούν τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία. Το δικαίωμα φορολόγησης θα πρέπει να καθορίζεται σε εθνικό επίπεδο. Είναι, επίσης, αναγκαίο να επιτρέπεται στο κράτος-μέλος υποδοχής να αμφισβητήσει την αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων που διαπιστώθηκε από το κράτος εξόδου, όταν δεν αντικατοπτρίζουν την αγοραία αξία. Τα κράτη-μέλη θα μπορούσαν στο πλαίσιο αυτό να χρησιμοποιήσουν τους υφιστάμενους μηχανισμούς επίλυσης διαφορών. Εντός της Ένωσης, είναι αναγκαίο να εξεταστεί η εφαρμογή της φορολόγησης κατά την έξοδο και να προσδιοριστούν οι όροι για τη συμμόρφωση με το ενωσιακό δίκαιο. Στις περιπτώσεις αυτές, θα πρέπει να παρέχεται στους φορολογούμενους το δικαίωμα είτε να καταβάλουν αμέσως το καταλογισθέν ποσό του φόρου εξόδου είτε να αναβάλουν την πληρωμή του ποσού του φόρου, μέσω της καταβολής του σε δόσεις επί ορισμένου αριθμού ετών, ενδεχομένως προσαυξημένου με τόκους και εγγύηση. Τα κράτη-μέλη θα μπορούσαν να ζητήσουν, για τον σκοπό αυτόν, οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι να υποβάλουν τις απαιτούμενες πληροφορίες σε σχετική δήλωση. Δεν θα πρέπει να επιβάλλεται η πληρωμή του φόρου εξόδου όταν η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων είναι προσωρινό

χαρακτήρα και τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να επανέλθουν στο κράτος-μέλος του μεταβιβάζοντος, σε περιπτώσεις όπου η μεταβίβαση πραγματοποιείται για λόγους συμμόρφωσης προς τις απαιτήσεις προληπτικής κεφαλαιακής εποπτείας ή για σκοπούς διαχείρισης ρευστότητας ή όταν πρόκειται για συναλλαγές χρηματοδότησης τίτλων ή περιουσιακών στοιχείων που παρέχονται ως εμπράγματα ασφάλεια».

Ως προς τη χρησιμοποιούμενη ορολογία, σημειώνεται ότι στο άρθρο γίνεται χρήση των όρων «μεταφορά» περιουσιακών στοιχείων, και «μεταφερόμενα» περιουσιακά στοιχεία, αντί των όρων «μεταβίβαση» περιουσιακών στοιχείων και «μεταβιβαζόμενα» περιουσιακά στοιχεία που απαντούν στην ελληνική μετάφραση της Οδηγίας (μετάφραση του αγγλικού όρου “transfer of assets”). Η χρήση του όρου «μεταφορά» επιλέχθηκε δεδομένου ότι κατά το ελληνικό δίκαιο ο όρος «μεταβίβαση» έχει το νόημα της μεταβίβασης προς άλλο πρόσωπο, περίπτωση που δεν συντρέχει κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Β. Ειδικά επί των άρθρων

Με την παρ. 1 του νέου άρθρου 66Α του ΚΦΕ δίδονται οι αναγκαίοι ορισμοί για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου, ως προς τους οποίους επισημαίνονται ειδικότερα τα ακόλουθα:

- Ως προς τον ορισμό της περ. α) (φορολογούμενος) λαμβάνεται υπόψη κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, καθώς και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων ή οντοτήτων στην ημεδαπή. Επομένως, στην παρούσα μορφή τους, οι υπόψη διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή για τα φυσικά πρόσωπα.

- Ως προς τον ορισμό της περ. β) (αγοραία αξία) εισάγεται ο ορισμός της παρ. 6 του άρθρου 5 της Οδηγίας.

- Ως προς τον ορισμό της περ. γ) (συνδεδεμένα πρόσωπα), γίνεται παραπομπή στην παρ. 2 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, όπως ισχύει μετά από την τροποποίηση του εν λόγω άρθρου από το άρθρο 12 του ν. 4607/2019, σε ενσωμάτωση της περ. 4 του άρθρου 2 της Οδηγίας.

- Ως προς τον ορισμό της περ. δ) (αξία για φορολογικούς σκοπούς), λαμβάνεται η αξία του περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτή προκύπτει από τα βιβλία του φορολογούμενου, με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα και άυλα) λαμβάνεται η αναπόσβεστη αξία τους, όπως προκύπτει με βάση τη φορολογική νομοθεσία.

- Ως προς τον ορισμό της περ. ε) (περιουσιακά στοιχεία), λαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία (ενεργητικό) του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, δηλαδή οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία επί των οποίων ο φορολογούμενος ασκεί έλεγχο και από τα οποία αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Σημειώνεται ότι ο ορισμός των περιουσιακών στοιχείων είναι αντίστοιχος με τον σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014. Επίσης, διευκρινίζεται ότι οι μεταφορές περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων των μετρητών, μεταξύ μιας μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του προβλεπόμενου κανόνα σχετικά με τη φορολόγηση κατά την έξοδο.

- Ως προς τους ορισμούς των περ. στ) (μεταφορά περιουσιακών στοιχείων), ζ) (μεταφορά της φορολογικής κατοικίας), και η) (μεταφορά της δραστηριότητας που ασκείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης), εισάγονται οι ορισμοί των παρ. 6 έως 8 του άρθρου 2 της Οδηγίας. Η οικονομική κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτή χρησιμοποιείται στον ορισμό «μεταφορά περιουσιακών στοιχείων», συνίσταται στο γεγονός ότι μια εγκατάσταση (κεντρικό ή μόνιμη εγκατάσταση) ενός νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας εκμεταλλεύεται το περιουσιακό στοιχείο, φέρει τους κινδύνους και απολαμβάνει τα οφέλη από την εκμετάλλευσή του, ενώ η νομική κυριότητα αυτού (ιδιοκτησία) μπορεί να ανήκει σε άλλη εγκατάστασή του.

- Ως προς τον ορισμό της περ. θ) (παύση του δικαιώματος φορολόγησης) κρίσιμος χρόνος

της φορολόγησης κατά την έξοδο θεωρείται η παύση της απεικόνισης για λογιστικούς σκοπούς του 36 αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου μαζί με τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας στην ημεδαπή, δηλαδή ο χρόνος που η Ελλάδα δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογήσει τα μεταφερθέντα περιουσιακά στοιχεία. Όσον αφορά τις περιπτώσεις που για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης εφαρμόζεται το σύστημα της πίστωσης του φόρου (credit method), για να εξασφαλιστεί η συμβατότητα του κανόνα με τη χρήση της μεθόδου της πίστωσης του φόρου, ο χρόνος κατά τον οποίο η Ελλάδα δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογεί τα μεταφερόμενα περιουσιακά στοιχεία θεωρείται η παύση της απεικόνισης για λογιστικούς σκοπούς του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου με τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας στην ημεδαπή. Στις περιπτώσεις που εφαρμόζεται η μέθοδος της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής, δηλαδή στην περ. α' της παρ. 1 του υπόψη άρθρου, η Ελλάδα ως κράτος αναχώρησης δεν χάνει το δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων, καθόσον το νομικό πρόσωπο που διενεργεί τη μεταφορά, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του στην ημεδαπή, με πίστωση του φόρου που τυχόν έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για το εισόδημα του. Ως εκ τούτου, κατ' ουσία στην περίπτωση αυτή δεν θα έχουν εφαρμογή οι υπόψη διατάξεις περί φορολόγησης κατά την έξοδο.

Με την παρ. 2 του νέου άρθρου 66Α ορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φορολογούμενος, όπως ορίζεται στην περ. α' της παρ. 1, υπόκειται σε φορολόγηση κατά την έξοδο, ήτοι σε φόρο εισοδήματος σε ποσό που ισούται με την αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρει, κατά τη στιγμή της εξόδου αυτών, μείον την αξία τους για φορολογικούς σκοπούς, στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο. Η φορολόγηση κατά την έξοδο εξασφαλίζει ότι όταν ένας φορολογούμενος μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία ή τη φορολογική του κατοικία εκτός της φορολογικής δικαιοδοσίας της Ελλάδας, η Ελλάδα φορολογεί την οικονομική αξία οποιουδήποτε κεφαλαιακού κέρδους που παράγεται στο έδαφός της, ακόμη και αν το εν λόγω κέρδος δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο της εξόδου. Ο φόρος υπολογίζεται με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή του άρθρου 58 του Κώδικα κατά το φορολογικό έτος της εξόδου.

Με την παρ. 3 του νέου άρθρου 66Α ορίζεται ο τρόπος που αποδίδεται στο Δημόσιο ο φόρος που προκύπτει κατά την έξοδο. Ειδικότερα, ορίζεται ότι ο φόρος αποδίδεται με ιδιαίτερη δήλωση η οποία συνιστά άμεσο προσδιορισμό του φόρου, η οποία υποβάλλεται τρεις (3) εργάσιμες ημέρες πριν από την επέλευση των γεγονότων της παρ. 2, και ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ, με την υποβολή της δήλωσης, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 4. Συνεπώς, ως προθεσμία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης τίθεται η ημερομηνία εξόδου, ενώ ως αφετηρία για τον υπολογισμό τυχόν τόκων εκπρόθεσμης καταβολής λαμβάνεται η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης. Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος του φορολογούμενου, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του για τα ποσά που υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις της παρ. 2, δεδομένου ότι το υπόψη εισόδημα, ως μη πραγματοποιηθέν εισόδημα, φορολογείται αυτοτελώς κατά τον χρόνο της εξόδου και δεν τίθεται θέμα διπλής φορολόγησης κατά τον χρόνο υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με την παρ. 4 του νέου άρθρου 66Α παρέχεται στους φορολογουμένους το δικαίωμα να καταβάλουν τον φόρο σε δόσεις, στις αναφερόμενες στην παράγραφο αυτή περιπτώσεις και ορίζεται ο χρόνος καταβολής κάθε δόσης.

Επίσης, ορίζεται ότι για την τμηματική καταβολή του φόρου του παρόντος ισχύουν αποκλειστικά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, μη εφαρμοζόμενης οποιασδήποτε άλλης γενικής ή ειδικής διάταξης για τη διευκόλυνση ή τη ρύθμιση τμηματικής καταβολής οφειλών ή τη χορήγηση διοικητικής αναστολής. Τούτο διότι στην Οδηγία προβλέπεται ειδική κύρωση σε περίπτωση μη καταβολής μίας δόσης, που συνίσταται στο ότι καθίσταται ληξιπρόθεσμο όλο το ποσό του φόρου

(παρ. 4 της Οδηγίας, η οποία ενσωματώνεται στην παρ. 5 του άρθρου 66Α), και συνεπώς δεν μπορεί να εφαρμοσθεί παράλληλα οποιοδήποτε σχετικό άλλο πλαίσιο ρυθμίσεων.

Επίσης, θεσπίζεται η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να απαιτήσει εγγύηση για την καταβολή του φόρου σε δόσεις, σε περίπτωση αποδεδειγμένου και πραγματικού κινδύνου μη ανάκτησης.

Με την παρ. 5 του νέου άρθρου 66Α προβλέπονται οι περιπτώσεις στις οποίες αίρεται η δυνατότητα της παρ. 4 καταβολής του φόρου σε δόσεις, καθώς και ο χρόνος απόδοσης του φόρου που υπολείπεται προς καταβολή.

Σημειώνεται ότι, αν και στη διατύπωση της Οδηγίας αναφέρεται ότι η αναβολή πληρωμών διακόπτεται πάραυτα και η φορολογική οφειλή καθίσταται ανακτήσιμη, υιοθετείται η διατύπωση που απαντά στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και στον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων («το σύνολο του φόρου που δεν έχει καταβληθεί καταβάλλεται εφάπαξ»). Επίσης, ως προς την περ. ε' της παρ. 5, χρήζει μνείας ότι, αν και στην περ. ε' της παρ. 4 του άρθρου 5 της Οδηγίας παρέχεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα εκπρόθεσμης καταβολής μιας δόσης για χρονικό διάστημα έως δώδεκα (12) μηνών χωρίς να καταστεί ληξιπρόθεσμο και απαιτητό το σύνολο του φόρου, επιλέγεται η αυστηρότερη προθεσμία του τριμήνου, για λόγους περιορισμού του κινδύνου ως προς την είσπραξη του φόρου.

Με την παρ. 6 του άρθρου 66Α τίθεται η υποχρέωση υποβολής γνωστοποίησης στη Φορολογική Διοίκηση, σε περίπτωση επέλευσης των γεγονότων των περ. α) έως και δ) της παρ. 5, εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών από την επέλευσή τους, με την υποχρέωση ταυτόχρονης καταβολής του συνόλου του φόρου που δεν έχει καταβληθεί. Επίσης, ορίζεται ότι σε περίπτωση επέλευσης του γεγονότος της περ. ε' της παρ. 5, το σύνολο του φόρου που δεν έχει καταβληθεί καταβάλλεται την επόμενη της παρόδου του τριμήνου.

Με την παρ. 7 του νέου άρθρου 66Α η οποία τίθεται σε ενσωμάτωση της παρ. 5 του άρθρου 5 της Οδηγίας, εισάγεται κανόνας σύνδεσης (linking rule) σύμφωνα με τον οποίο, όταν η μεταφορά γίνεται προς την ημεδαπή, ως αξία εκκίνησης των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων λαμβάνεται η αξία που έχει οριστεί από το άλλο κράτος-μέλος, εκτός εάν αυτή δεν αντικατοπτρίζει την αγοραία αξία. Η Ελλάδα ως κράτος-μέλος υποδοχής δύναται να αμφισβητήσει την αξία των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων που ορίστηκε από το κράτος εξόδου, όταν δεν αντικατοπτρίζουν την αγοραία αξία. Στο πλαίσιο αυτό, και σύμφωνα με τη διατύπωση της παρ. 10 του Προοιμίου της Οδηγίας, και για την επίλυση των σχετικών διαφορών, μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι υφιστάμενοι μηχανισμοί επίλυσης διαφορών, ήτοι η υφιστάμενη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού (ΔΑΔ) σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦ), ή η Οδηγία για τους μηχανισμούς επίλυσης φορολογικών διαφορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση (2017/1852/ΕΕ).

Σημειώνεται ότι η αξία εκκίνησης, όπως προσδιορίζεται στην υπόψη παράγραφο, συνιστά την τιμή κτήσης του περιουσιακού στοιχείου για φορολογικούς σκοπούς (άρα και για σκοπούς εύρεσης της υπεραξίας σε περίπτωση μεταγενέστερης διάθεσης). Με την αξία αυτή το περιουσιακό στοιχείο θα εγγραφεί στα λογιστικά αρχεία των νομικών προσώπων.

Με την παρ. 8 του νέου άρθρου 66Α ορίζεται ότι ο φόρος εξόδου δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση τίτλων ή περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρονται για την παροχή εμπράγματης ασφάλειας, ή όταν η μεταφορά περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται για την κάλυψη κεφαλαιακών απαιτήσεων προληπτικής εποπτείας ή για σκοπούς της διαχείρισης ρευστότητας, υπό την προϋπόθεση ότι τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να επανέλθουν στην ημεδαπή εντός περιόδου δώδεκα (12) μηνών από τη μεταφορά. Στην περίπτωση αυτή, υποβάλλεται μηδενική δήλωση και η Φορολογική Διοίκηση δύναται να απαιτήσει κατά τον χρόνο μεταφοράς των περιουσιακών στοιχείων την

κατάθεση, ισόποσης με το ποσό του οφειλόμενου φόρου, εγγυητικής επιστολής. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί ενώ συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής, επιστρέφεται ως αχρεωστήτως καταβληθείς. Επίσης, ορίζεται ότι σε περίπτωση μη επανόδου των περιουσιακών στοιχείων εντός των δώδεκα (12) μηνών, υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής για το σύνολο του οφειλόμενου φόρου από την ημερομηνία υποβολής της μηδενικής δήλωσης.

Με την παρ. 9 του νέου άρθρου 66Α τίθενται κανόνες εξακρίβωσης της αγοραίας αξίας των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων. Ως προς την περ. α) σημειώνεται ότι ως πρότυπο για τις ρυθμίσεις της ελήφθησαν οι ρυθμίσεις του άρθρου 17 (παρ. 3-5) του ν. 4548/2018, αναφορικά με την αποτίμηση των εισφορών σε είδος. Ως προς την περ. β) ως αξία των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων, λαμβάνεται αυτή που απεικονίζεται στα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου, εφόσον η επιμέτρηση των στοιχείων αυτών διενεργείται στην εύλογη αξία. Άλλος εναλλακτικός τρόπος προσδιορισμού της αγοραίας αξίας, σύμφωνα με την περ. γ), είναι η λήψη της αξίας του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προσδιορίζεται για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων περί τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας).

Με την παρ. 10 του νέου άρθρου 66Α παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων για τη ρύθμιση διαδικαστικών ζητημάτων εφαρμογής του άρθρου.

Τέλος, με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 49 ορίζεται η έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρ. 1, με την οποία εισάγεται το νέο άρθρο 66Α στον ΚΦΕ, καθώς επίσης ο χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης του φόρου κατά την έξοδο για τις περιπτώσεις μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων, φορολογικής κατοικίας ή δραστηριότητας που έχουν πραγματοποιηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2020 μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου.

ΑΡΘΡΟ 66B⁽¹⁾

ΑΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΣΤΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΥΒΡΙΔΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ

1. «Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων» (εφεξής «ασυμφωνία»): η κατάσταση στην οποία εμπλέκεται ένας φορολογούμενος ή, για την εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου αυτού, μια οντότητα εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, όταν:

α) η πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και:

αα) η πληρωμή αυτή δεν περιλαμβάνεται στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, και

αβ) το αποτέλεσμα της ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές στον χαρακτηρισμό του μέσου ή της πληρωμής που πραγματοποιείται στο πλαίσιο αυτού.

Για τους σκοπούς της περ. α), η πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος όταν:

i) η πληρωμή περιλαμβάνεται από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου στη φορολογική περίοδο, η οποία αρχίζει εντός δώδεκα (12) μηνών από τη λήξη του φορολογικού έτους της δικαιοδοσίας του πληρωτή, ή

ii) η πληρωμή αναμένεται εύλογα να συμπεριληφθεί από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου σε μελλοντικό φορολογικό έτος και οι όροι πληρωμής είναι εκείνοι που αναμένεται να συμφωνηθούν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Για τις ανάγκες της περ. α), πληρωμή που αντιπροσωπεύει την υποκείμενη απόδοση επί μεταβιβασθέντος χρηματοπιστωτικού μέσου δεν δημιουργεί ασυμφωνία, όταν η πληρωμή γίνεται από χρηματιστή βάσει αγοραίας υβριδικής μεταβίβασης, εφόσον η δικαιοδοσία του πληρωτή απαιτεί από τον χρηματιστή να περιλαμβάνει ως εισόδημα όλα τα ποσά που εισέπραξε σε σχέση με το μεταβιβασθέν χρηματοπιστωτικό μέσο,

β) η πληρωμή σε υβριδική οντότητα έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και το εν λόγω αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών προς την υβριδική οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου έχει ιδρυθεί ή είναι εγκατεστημένη η υβριδική οντότητα και της δικαιοδοσίας οποιουδήποτε προσώπου το οποίο διατηρεί συμμετοχή στην εν λόγω υβριδική οντότητα,

γ) η πληρωμή σε οντότητα με μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό το αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου δραστηριοποιείται η οντότητα,

δ) η πληρωμή έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη λόγω του ότι πραγματοποιείται προς μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη,

ε) η πληρωμή από υβριδική οντότητα που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό οφείλεται στο ότι, η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της

(1) Το άρθρο 66B του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του ν. 4714/2020 και εφαρμόζεται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 57 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου.

νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου,

στ) η τεκμαιρόμενη πληρωμή μεταξύ έδρας και μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου, ή

ζ) προκύπτει διπλή έκπτωση.

Για τους σκοπούς των περιπτώσεων ε), στ) και ζ), ασυμφωνία προκύπτει στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφίζεται έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής συμπερίληψης.

Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, ένα αποτέλεσμα ασυμφωνίας δεν θεωρείται ασυμφωνία, εκτός αν προκύπτει μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, μεταξύ φορολογούμενου και συνδεδεμένης επιχείρησης, μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης, μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, ή μέσω δομημένης ρύθμισης.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου νοούνται ως:

α) «Φορολογούμενος»: κάθε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων ή οντοτήτων στην ημεδαπή.

β) «Αποτέλεσμα ασυμφωνίας»: η διπλή έκπτωση ή η έκπτωση χωρίς συμπερίληψη.

γ) «Διπλή έκπτωση»: η έκπτωση της ίδιας πληρωμής, δαπάνης ή ζημίας στη δικαιοδοσία στην οποία έγινε η πληρωμή, έχει πραγματοποιηθεί η δαπάνη ή προκύπτει η ζημία (δικαιοδοσία του πληρωτή) και σε άλλη δικαιοδοσία (δικαιοδοσία του επενδυτή). Στην περίπτωση πληρωμής από υβριδική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση, η δικαιοδοσία του πληρωτή είναι εκείνη στην οποία έχει ιδρυθεί ή είναι εγκατεστημένη η υβριδική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση.

δ) «Έκπτωση χωρίς συμπερίληψη»: η έκπτωση πληρωμής ή τεκμαιρόμενης πληρωμής μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων σε οποιαδήποτε δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή αυτή ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή θεωρείται ότι πραγματοποιείται (δικαιοδοσία του πληρωτή) χωρίς αντίστοιχη συμπερίληψη για φορολογικούς σκοπούς της εν λόγω πληρωμής ή της τεκμαιρόμενης πληρωμής στη δικαιοδοσία του δικαιούχου. Η δικαιοδοσία του δικαιούχου είναι οποιαδήποτε δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή εισπράττεται ή αντιμετωπίζεται ως εισπραχθείσα, σύμφωνα με τη νομοθεσία οποιασδήποτε άλλης δικαιοδοσίας.

ε) «Έκπτωση»: το ποσό που θεωρείται ως εκπιπτόμενο από το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή ή του επενδυτή. Οι όροι «εκπιπτόμενο/η» ερμηνεύονται αναλόγως.

στ) «Συμπερίληψη»: το ποσό το οποίο λαμβάνεται υπόψη στο φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του δικαιούχου της πληρωμής. Πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου δεν αντιμετωπίζεται ως συμπεριληφθείσα, στον βαθμό που η πληρωμή τυγχάνει οποιασδήποτε φορολογικής ελάφρυνσης που οφείλεται αποκλειστικά στον χαρακτηρισμό της πληρωμής από τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του δικαιούχου της πληρωμής.

ζ) «Τεκμαιρόμενη πληρωμή»: η πληρωμή που θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί για

τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος.

η) «Φορολογική ελάφρυνση»: η φορολογική απαλλαγή, η μείωση του φορολογικού συντελεστή ή κάθε έκπτωση ή επιστροφή, πλην της πίστωσης φόρου για τους φόρους που παρακρατούνται στην πηγή.

θ) «Εισόδημα διπλής συμπερίληψης»: κάθε στοιχείο εισοδήματος, το οποίο περιλαμβάνεται με βάση τη νομοθεσία και των δύο δικαιοδοσιών, στις οποίες προέκυψε αποτέλεσμα ασυμφωνίας.

ι) «Πρόσωπο»: ένα φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

ια) «Υβριδική οντότητα»: κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή ρύθμιση που αντιμετωπίζεται ως φορολογητέα οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία μιας δικαιοδοσίας και της οποίας το εισόδημα ή οι δαπάνες θεωρούνται ως εισόδημα ή δαπάνες ενός ή περισσότερων άλλων προσώπων βάσει της νομοθεσίας άλλης δικαιοδοσίας.

ιβ) «Χρηματοπιστωτικό μέσο»: κάθε μέσο στον βαθμό που οδηγεί σε χρηματοδότηση ή απόδοση των ιδίων κεφαλαίων και που φορολογείται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τη φορολογική μεταχείριση ενός δανείου, μετοχικού κεφαλαίου ή παραγώγου σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας είτε του δικαιούχου είτε του πληρωτή. Στην έννοια του χρηματοπιστωτικού μέσου περιλαμβάνεται και η υβριδική μεταβίβαση.

ιγ) «Χρηματιστής»: το φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, τα οποία ασκούν σε τακτική βάση για ίδιο λογαριασμό και με σκοπό το κέρδος, επιχείρηση αγοραπωλησίας χρηματοπιστωτικών μέσων.

ιδ) «Υβριδική μεταβίβαση»: κάθε συμφωνία μεταβίβασης χρηματοπιστωτικού μέσου, όταν η υποκείμενη απόδοση του μέσου θεωρείται από φορολογική άποψη ότι αποκτάται ταυτόχρονα από περισσότερα του ενός μέρη στη συμφωνία.

ιε) «Αγοραία υβριδική μεταβίβαση»: κάθε υβριδική μεταβίβαση που συνάπτει ένας χρηματιστής κατά τη συνήθη επιχειρηματική του δραστηριότητα και η οποία δεν αποτελεί μέρος δομημένης ρύθμισης.

ιστ) «Μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη»: οποιαδήποτε ρύθμιση, η οποία θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας της έδρας και δεν θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη νομοθεσία της άλλης δικαιοδοσίας.

ιζ) «Ενοποιημένος όμιλος για λογιστικούς σκοπούς»: ο όμιλος ο οποίος αποτελείται από όλες τις οντότητες, των οποίων τα αποτελέσματα ενοποιούνται πλήρως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή το εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους μέλους.

ιη) «Δομημένη ρύθμιση» νοείται:

i) η ρύθμιση που αφορά ασυμφωνία, στους όρους της οποίας ενσωματώνεται η αξία του αποτελέσματος της ασυμφωνίας ή

ii) η ρύθμιση που έχει σχεδιαστεί με σκοπό να παράγει αποτέλεσμα ασυμφωνίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος ή μια συνδεδεμένη επιχείρηση ευλόγως δεν αναμένεται να είχε επίγνωση της ασυμφωνίας και δεν αποκόμισε φορολογικό όφελος το οποίο ήταν αποτέλεσμα της ασυμφωνίας.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου:

α) στις περιπτώσεις αποτελέσματος ασυμφωνίας των περ. β), γ), δ), ε), ζ) της παρ. 1 ή όπου απαιτείται προσαρμογή κατά την εφαρμογή της παρ. 6, ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται:

i) Νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στην οποία ο φορολογούμενος κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) και άνω.

ii) Φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) και άνω σε έναν φορολογούμενο. Αν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) και άνω σε έναν φορολογούμενο και σε ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όλα τα σχετικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένου του φορολογουμένου, θεωρούνται συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

β) Πρόσωπο το οποίο ενεργεί από κοινού με άλλο πρόσωπο ως προς τα δικαιώματα ψήφου ή τη συμμετοχή στο κεφάλαιο μίας οντότητας θεωρείται, ότι διατηρεί συμμετοχή στο σύνολο των δικαιωμάτων ψήφου ή της συμμετοχής στο κεφάλαιο της εν λόγω οντότητας τα οποία κατέχει το άλλο πρόσωπο.

γ) Ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται επίσης η οντότητα που ανήκει για λογιστικούς σκοπούς στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο, στον οποίο ανήκει και ο φορολογούμενος, η επιχείρηση επί της διαχείρισης της οποίας ο φορολογούμενος ασκεί σημαντική επιρροή ή η επιχείρηση που ασκεί σημαντική επιρροή στη διαχείριση του φορολογουμένου.

4. Στον βαθμό που μία ασυμφωνία έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή έκπτωση, η σχετική πληρωμή δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του επενδυτή και, σε περίπτωση που η πληρωμή αναγνωρίζεται προς έκπτωση στη δικαιοδοσία του επενδυτή, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του πληρωτή.

Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση εισοδήματος διπλής συμπερίληψης που προκύπτει σε τρέχον ή, εφόσον η πληρωμή αναγνωρίζεται σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος με βάση τις κείμενες διατάξεις, στο φορολογικό έτος αυτό.

5. Στον βαθμό που μία ασυμφωνία έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη, η σχετική πληρωμή δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του πληρωτή και, σε περίπτωση που η πληρωμή αναγνωρίζεται προς έκπτωση στη δικαιοδοσία του πληρωτή, είναι εκπεστέο στο κράτος του πληρωτή, το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στα φορολογητέα έσοδα του δικαιούχου της πληρωμής.

Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022 σε περίπτωση ασυμφωνιών που είναι αποτέλεσμα πληρωμής τόκου από χρηματοπιστωτικό μέσο προς συνδεδεμένη επιχείρηση, όταν:

α) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει χαρακτηριστικά μετατροπής (conversion), διάσωσης με ίδια μέσα (bail-in) ή απομείωσης (write-down), ή

β) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει εκδοθεί με μοναδικό σκοπό να ικανοποιήσει απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών που ισχύουν για τον τραπεζικό τομέα και αναγνωρίζεται ως τέτοιο στις απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών του φορολογουμένου, ή

γ) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει εκδοθεί:

γα) σε σχέση με άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα με χαρακτηριστικά μετατροπής, διάσωσης με ίδια μέσα ή απομείωσης στο επίπεδο μητρικής επιχείρησης,

γβ) σε επίπεδο που είναι αναγκαίο, ώστε να πληρούνται οι ισχύουσες απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών,

γγ) όχι ως μέρος δομημένης ρύθμισης και

δ) σε κάθε μία από τις περ. α), β) και γ), η συνολική καθαρή έκπτωση για τον ενοποιημένο όμιλο, βάσει των ανωτέρω πληρωμών τόκων, δεν υπερβαίνει το ύψος που θα είχε εάν ο φορολογούμενος είχε εκδώσει ένα τέτοιο χρηματοπιστωτικό μέσο απευθείας στην αγορά.

6. Δεν εκπίπτει οποιαδήποτε πληρωμή από φορολογούμενο στον βαθμό που η εν λόγω πληρωμή, άμεσα ή έμμεσα, χρηματοδοτεί εκπιπτόμενη δαπάνη, η οποία οδηγεί σε ασυμφωνία μέσω συναλλαγής ή σειράς συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή που αποτελεί μέρος μίας δομημένης ρύθμισης, εκτός και στον βαθμό που μία από τις δικαιοδοσίες που εμπλέκονται στη συναλλαγή ή στη σειρά συναλλαγών έχει προβεί σε ανάλογη διόρθωση όσον αφορά την εν λόγω ασυμφωνία.

7. Στον βαθμό που μια ασυμφωνία αφορά εισόδημα από μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη, το οποίο απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα που διαφορετικά θα αποδιδόταν στη μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη, συμπεριλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα του κεντρικού. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν σε περίπτωση που η απαλλαγή δίδεται βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) με τρίτη χώρα.

8. Στον βαθμό που μια υβριδική μεταβίβαση έχει σχεδιαστεί με σκοπό τη φορολογική ελάφρυνση για τον παρακρατούμενο φόρο στην πηγή επί μιας πληρωμής, συνεπεία μεταβιβασθέντος χρηματοπιστωτικού μέσου σε περισσότερα από ένα εκ των εμπλεκόμενων μερών, η φορολογική ελάφρυνση περιορίζεται κατ' αναλογία προς το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου που σχετίζεται με την πληρωμή αυτήν.

9. Στον βαθμό που η έκπτωση για πληρωμή, δαπάνες ή ζημιές φορολογουμένου, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος σε δύο ή περισσότερες δικαιοδοσίες, αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς σε δύο δικαιοδοσίες, δεν αναγνωρίζεται στο βαθμό που η άλλη δικαιοδοσία επιτρέπει η δεύτερη έκπτωση να συμψηφιστεί με εισόδημα που δεν αποτελεί εισόδημα διπλής συμπερίληψης. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι φορολογικός κάτοικος και άλλου κράτους-μέλους της ΕΕ, η έκπτωση δεν αναγνωρίζεται όταν ο φορολογούμενος δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος βάσει της σχετικής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 59 Ν. 4714/2020

Α. Γενικά

Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 προστίθεται νέο άρθρο 66B στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προς τον σκοπό της εναρμόνισης με το άρθρο 9 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (Anti-tax Avoidance Directive,

ΑΤΑΔ, στο εξής: η «Οδηγία»), όπως αυτή ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την Οδηγία 2017/952/ΕΕ του Συμβουλίου, με το οποίο θεσπίζονται κανόνες όσον αφορά στις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων (εφεξής: «ασυμφωνίες»).

Οι ασυμφωνίες είναι συνέπεια των διαφορών ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό των πληρωμών (χρηματοπιστωτικά μέσα) ή των οντοτήτων (υβριδικές οντότητες) μεταξύ δύο διαφορετικών δικαιοδοσιών. Οι επιπτώσεις αυτών των ασυμφωνιών είναι συχνά η διπλή έκπτωση (δηλαδή έκπτωση σε καθένα από τα δύο κράτη) ή η έκπτωση πληρωμής σε ένα κράτος χωρίς αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη φορολογική βάση του άλλου (έκπτωση χωρίς συμπερίληψη). Για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών, είναι απαραίτητο να καθοριστούν κανόνες, σύμφωνα με τους οποίους μία από τις δύο δικαιοδοσίες θα πρέπει να μην αναγνωρίσει την έκπτωση μιας πληρωμής που οδηγεί σε αυτό το αποτέλεσμα. Οι κανόνες αυτοί επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν περιπτώσεις ασυμφωνιών και δεν αποβλέπουν στο να επηρεάσουν τα γενικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος κράτους μέλους (παρ.13 προοιμίου Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ, παρ. 9 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 κάλυπτε μόνο τις υβριδικές ασυμφωνίες που οφείλονται στην αλληλεπίδραση μεταξύ των διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων των κρατών μελών, στο πεδίο εφαρμογής της νέας Οδηγίας, με την οποία αντικαθίστανται τα άρθρα 1 (πεδίο εφαρμογής), 2 (ορισμοί) και 9 (υβριδικές ασυμφωνίες) της Οδηγίας 2016/1164, εντάσσονται πλέον και οι περιπτώσεις υβριδικών ασυμφωνιών στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες (παρ. 5 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ), όταν τουλάχιστον ένα από τα εμπλεκόμενα μέρη είναι φορολογούμενη εταιρεία.

Τα παραπάνω είναι σύμφωνα με τη δήλωση που εξέδωσε το Συμβούλιο Ecofin στις 12 Ιουλίου 2016 με την οποία ζητούσε από την Επιτροπή να υποβάλει πρόταση έως τον Οκτώβριο του 2016 για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες, με σκοπό την επίτευξη συμφωνίας έως το τέλος του 2016, κατά την οποία θα θεσπίζονται κανόνες οι οποίοι συνάδουν και είναι εξίσου αποτελεσματικοί με τους κανόνες που εισάγει η έκθεση της Δράσης 2 του σχεδίου BEPS του ΟΟΣΑ.

Περαιτέρω, με την Οδηγία αυτή αντιμετωπίζονται και οι ασυμφωνίες που περιλαμβάνουν μόνιμες εγκαταστάσεις (παρ. 6 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ) ή ρυθμίσεις που αντιμετωπίζονται ως μόνιμες εγκαταστάσεις οντοτήτων που εδρεύουν στην αλλοδαπή (παρ. 8 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ), που οφείλονται στο γεγονός ότι μια μόνιμη εγκατάσταση δεν λαμβάνεται υπόψη με βάση τη νομοθεσία της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένη, Επιπλέον, αντιμετωπίζονται και οι περιπτώσεις υβριδικών μεταβιβάσεων (hybrid transfers), εισαγόμενων ασυμφωνιών (imported mismatches) και όλες οι περιπτώσεις ασυμφωνιών με αποτέλεσμα τη διπλή έκπτωση, περιλαμβανομένων ρητά και εκείνων που οφείλονται στη διπλή φορολογική κατοικία (παρ. 7 προοιμίου – άρθρο 9β Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Ως προς τη χρησιμοποιούμενη ορολογία, σημειώνεται ότι κατά την ενσωμάτωση της Οδηγίας επιλέγεται η χρήση των όρων «έκπτωση χωρίς συμπερίληψη», «συμπερίληψη», «εισόδημα διπλής συμπερίληψης», «δομημένη ρύθμιση», και «αποτέλεσμα ασυμφωνίας», αντί των όρων «έκπτωση χωρίς καταχώριση», «καταχώριση», «διπλή καταχώριση εισοδήματος», «διαρθρωμένη ρύθμιση» και «ασυμφωνίας», ενώ προστίθενται οι ορισμοί των όρων «φορολογούμενος» και «τεκμαιρόμενη πληρωμή». Η χρήση των όρων αυτών κρίνεται αναγκαία για να αποδοθεί καλύτερα το νόημα της Οδηγίας, με βάση το αγγλικό κείμενο, σε σχέση με την ελληνική απόδοση αυτού, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και να αποφευχθεί οιαδήποτε σύγχυση ως προς την έννοια των όρων αυτών κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου.

Για την ερμηνεία του παρόντος άρθρου πρέπει να χρησιμοποιούνται οι επεξηγήσεις και τα παραδείγματα της έκθεσης του ΟΟΣΑ της Δράσης 2 των BEPS στον βαθμό που αυτά συνάδουν

με τις διατάξεις της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ και του ενωσιακού δικαίου (παρ. 28 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Τέλος, αν οι διατάξεις που ενσωματώνουν άλλη Οδηγία, όπως την Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου (Οδηγία Μητρικών – θυγατρικών) έχουν ως αποτέλεσμα την εξάλειψη των όποιων αναντιστοιχιών (πρβλ. π.χ. παρ. 6 άρθρου 48 του ν. 4172/2013), δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Β. Ειδικότερα

Με την παρ. 1 του νέου άρθρου 66B δίδεται ο ορισμός της έννοιας «Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων» («ασυμφωνία») και διακρίνονται οι κατηγορίες ασυμφωνιών, στις οποίες είτε εμπλέκεται υβριδικό χρηματοπιστωτικό μέσο είτε υβριδική οντότητα, ως εξής:

α) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμές στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου (hybrid financial instrument).

Στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου, μια εκπεστέα πληρωμή, η οποία αναμένεται να περιληφθεί στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, θα πρέπει να θεωρείται ότι οδηγεί σε ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, εφόσον η κατάσταση έκπτωσης χωρίς συμπερίληψη που προκύπτει, μπορεί να αποδοθεί σε διαφορές μεταξύ των δικαιοδοσιών ως προς τον χαρακτηρισμό του χρηματοπιστωτικού μέσου ή των πληρωμών. Κατά συνέπεια, είναι δυνατόν να προκύψει κατάσταση ασυμφωνίας, αν η πληρωμή που πραγματοποιείται στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου δεν περιληφθεί στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος. Μια τέτοια πληρωμή για φορολογικούς σκοπούς αντιμετωπίζεται ως περιληφθείσα στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, εάν περιλαμβάνεται από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου στη φορολογική περίοδο, η οποία αρχίζει εντός δώδεκα (12) μηνών από τη λήξη του φορολογικού έτους του πληρωτή. Στο πλαίσιο του άρθρου αυτού επιλέγεται η χρήση του όρου «φορολογικό έτος», καθώς η έννοια αυτή απαντά στον ΚΦΕ, ενώ η έννοια της φορολογικής περιόδου αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου ο δικαιούχος είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα.

Οι όποιες αναντιστοιχίες οφείλονται αποκλειστικά σε διαφορές ως προς την αξία που αποδίδεται σε μια πληρωμή, για παράδειγμα λόγω ενδοομιλικών τιμολογήσεων, δεν εμπίπτουν στο πεδίο των ασυμφωνιών (παρ. 22 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ). Η φράση «the payment is included» που αναφέρεται στον ορισμό του εύλογου χρονικού διαστήματος στην περίπτωση πληρωμής στο πλαίσιο χρηματοπιστωτικού μέσου που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς συμπερίληψη (σημείο β' της παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ) αποδίδεται ως «η πληρωμή περιλαμβάνεται» και όχι ως «η πληρωμή συνοδεύεται», η οποία χρησιμοποιείται κατά την απόδοση της Οδηγίας στην ελληνική γλώσσα. Με το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου αυτής ενσωματώνεται η περίπτωση α' του τρίτου εδαφίου του σημείου 9 του άρθρου 2 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ για λόγους νομοτεχνικής τάξης, αναφορικά με την πληρωμή που γίνεται από χρηματιστή βάσει αγοραίας υβριδικής μεταβίβασης,

β) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή σε υβριδική οντότητα που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και το εν λόγω αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών προς την υβριδική οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου έχει ιδρυθεί ή είναι εγκατεστημένη η υβριδική οντότητα και της δικαιοδοσίας οποιουδήποτε προσώπου το οποίο διατηρεί συμμετοχή στην εν λόγω υβριδική οντότητα,

γ) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή σε οντότητα με μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό το αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου δραστηριοποιείται η οντότητα,

δ) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς

συμπερίληψη λόγω του ότι πραγματοποιείται προς μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη,

ε) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή από υβριδική οντότητα που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτή οφείλεται στο ότι η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου,

στ) ασυμφωνίες που προκύπτουν από τεκμαιρόμενη πληρωμή μεταξύ έδρας και μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτή η ασυμφωνία οφείλεται στο γεγονός ότι η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου, ή

ζ) ασυμφωνίες που προκύπτουν από διπλή έκπτωση.

Για τους σκοπούς των περ. ε', στ' και ζ', ασυμφωνία προκύπτει στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφίζεται έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής συμπερίληψης.

Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας παραγράφου, ένα αποτέλεσμα ασυμφωνίας δεν θεωρείται ασυμφωνία, εκτός αν προκύπτει μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, μεταξύ φορολογούμενου και συνδεδεμένης επιχείρησης, μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης, μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, ή μέσω δομημένης ρύθμισης.

Με τα ανωτέρω ενσωματώνονται οι περιπτώσεις β) και γ) του τρίτου εδαφίου του σημείου 9 του άρθρου 2 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ για λόγους νομοτεχνικής τάξης.

Με την παρ. 2 του νέου άρθρου 66B δίδονται οι αναγκαίοι ορισμοί για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου. Στην παράγραφο αυτή περιλαμβάνονται οι λοιποί ορισμοί που δίνονται με τις διατάξεις της περ. β) και δεν περιλήφθηκαν στην παρ. 1 του άρθρου 66B και οι ορισμοί της περ. γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ, οι οποίοι αφορούν στις ανάγκες του νέου άρθρου περί υβριδικών ασυμφωνιών, ο ορισμός της έννοιας του φορολογούμενου που δίδεται με την παρ. 1 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ, καθώς και η έννοια της τεκμαιρόμενης πληρωμής. Για τους ορισμούς αυτούς επισημαίνονται ειδικότερα τα ακόλουθα:

- Με τον όρο «φορολογούμενος» νοείται κάθε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων ή οντοτήτων στην ημεδαπή. Επομένως, οι υπόψη διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή για τα φυσικά πρόσωπα.

- Με τον όρο «αποτέλεσμα ασυμφωνίας» νοείται είτε η έκπτωση πληρωμών, δαπανών που δεν αντιμετωπίζονται ως πληρωμές (π.χ. αποσβέσεις), ζημιών σε δύο κράτη (διπλή έκπτωση), είτε η έκπτωση πληρωμής σε ένα κράτος χωρίς αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη φορολογική βάση του άλλου (έκπτωση χωρίς συμπερίληψη).

- Με τον όρο «διπλή έκπτωση» νοείται η έκπτωση της ίδιας πληρωμής, δαπάνης ή ζημιάς στη δικαιοδοσία στην οποία έγινε η πληρωμή (δικαιοδοσία του πληρωτή) ή προκύπτει (η δαπάνη ή η ζημία) και σε μία άλλη δικαιοδοσία (δικαιοδοσία του επενδυτή). Στην περίπτωση πληρωμής από υβριδική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση, η δικαιοδοσία του πληρωτή είναι εκείνη στην οποία έχει ιδρυθεί ή είναι εγκατεστημένη η υβριδική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση. Με τον όρο «επενδυτής» αποδίδεται η έννοια του εταίρου/μέλους που έχει καταβάλει κεφάλαια και προσδοκά κέρδη στην υβριδική οντότητα και είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος (ΕΕ ή τρίτο).

- Με τον όρο «έκπτωση χωρίς συμπερίληψη» νοείται η έκπτωση πληρωμής ή τεκμαιρόμενης πληρωμής μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων σε οποιαδήποτε δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή αυτή ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή θεωρείται ότι πραγματοποιείται (δικαιοδοσία του πληρωτή) χωρίς αντίστοιχη συμπερίληψη για φορολογικούς σκοπούς της εν λόγω πληρωμής ή της τεκμαιρόμενης πληρωμής στη δικαιοδοσία του δικαιούχου (επενδυτή). Η δικαιοδοσία του δικαιούχου είναι οποιαδήποτε

δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή εισπράττεται ή αντιμετωπίζεται ως εισπραχθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία οποιασδήποτε άλλης δικαιοδοσίας.

- Με τον όρο «έκπτωση» νοείται το ποσό που θεωρείται ως εκπιπτόμενο από το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή ή του επενδυτή.

- Με τον όρο «συμπερίληψη» νοείται το ποσό το οποίο λαμβάνεται υπόψη στο φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή. Πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου δεν αντιμετωπίζεται ως καταχωρημένη, στον βαθμό που η πληρωμή τυγχάνει οποιασδήποτε φορολογικής ελάφρυνσης που οφείλεται αποκλειστικά στον χαρακτηρισμό της πληρωμής από τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του δικαιούχου της πληρωμής. Το τρίτο εδάφιο της υποπερ. ε) του τελευταίου εδαφίου του σημείου 9 του άρθρου 2 της Οδηγίας 2106/1164/ΕΕ όπως τροποποιήθηκε με την περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ «Ο όρος «καταχωρισμένος» ερμηνεύεται αναλόγως» δεν περιλήφθηκε στον παραπάνω ορισμό καθόσον αυτός ενσωματώνεται στις επιμέρους διατάξεις όπου απαιτείται. Περαιτέρω, ο όρος «payee jurisdiction» που περιλαμβάνεται στον ορισμό του όρου αυτού αποδίδεται ως «δικαιοδοσία του δικαιούχου της πληρωμής» και όχι ως «δικαιοδοσία του πληρωτή» που έχει εσφαλμένα αποδοθεί στην ελληνική απόδοση του κειμένου της Οδηγίας.

- Με τον όρο «τεκμαιρόμενη πληρωμή» νοείται η πληρωμή που θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος άρθρου. Ο όρος αυτός, αν και δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της Οδηγίας, θεωρείται απαραίτητος καθότι χρησιμοποιείται σε αυτή.

- Με τον όρο «φορολογική ελάφρυνση» νοείται η φορολογική απαλλαγή, η μείωση του φορολογικού συντελεστή ή κάθε έκπτωση ή επιστροφή (πλην της πίστωσης φόρου για τους φόρους που παρακρατούνται στην πηγή).

- Με τον όρο «εισόδημα διπλής συμπερίληψης» νοείται κάθε στοιχείο εισοδήματος που περιλαμβάνεται με βάση τη νομοθεσία και των δύο δικαιοδοσιών στις οποίες προέκυψε αποτέλεσμα ασυμφωνίας.

- Με τον όρο «πρόσωπο» νοείται ένα φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Η Οδηγία στην έννοια του προσώπου περιλαμβάνει άτομο ή οντότητα, ωστόσο, προκειμένου η έννοια του προσώπου να συμβαδίζει με το εσωτερικό μας δίκαιο και για λόγους ασφάλειας δικαίου στον όρο αυτό περιλήφθηκε ρητά και το νομικό πρόσωπο.

- Με τον όρο «υβριδική οντότητα» νοείται κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή ρύθμιση που θεωρείται ως φορολογητέα οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία μιας δικαιοδοσίας και της οποίας το εισόδημα ή οι δαπάνες θεωρούνται ως εισόδημα ή δαπάνες ενός ή περισσότερων άλλων προσώπων βάσει της νομοθεσίας άλλης δικαιοδοσίας.

- Με τον όρο «χρηματοπιστωτικό μέσο» νοείται κάθε μέσο στον βαθμό που οδηγεί σε χρηματοδότηση ή απόδοση των ιδίων κεφαλαίων που φορολογείται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τη φορολογική μεταχείριση ενός δανείου, μετοχικού κεφαλαίου ή παραγώγου σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας είτε του δικαιούχου είτε του πληρωτή. Στην έννοια του χρηματοπιστωτικού μέσου περιλαμβάνεται και η υβριδική μεταβίβαση.

- Με τον όρο «χρηματιστής» νοείται το φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα τα οποία ασκούν σε τακτική βάση για ίδιο λογαριασμό και με σκοπό το κέρδος επιχείρηση αγοραπωλησίας χρηματοπιστωτικών μέσων.

- Με τον όρο «υβριδική μεταβίβαση» νοείται κάθε συμφωνία μεταβίβασης χρηματοπιστωτικού μέσου, όταν η υποκείμενη απόδοση του μέσου λογίζεται από φορολογική άποψη ότι προκύπτει ταυτόχρονα από περισσότερα του ενός μέρη στη συμφωνία.

- Με τον όρο «αγοραία υβριδική μεταβίβαση» νοείται κάθε υβριδική μεταβίβαση που συνάπτει ένας χρηματιστής κατά τη συνθήκη επιχειρηματική του δραστηριότητα και η οποία δεν αποτελεί

μέρος δομημένης ρύθμισης.

- Με τον όρο «μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη» νοείται οποιαδήποτε ρύθμιση, η οποία θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας της έδρας και δεν θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη νομοθεσία της άλλης δικαιοδοσίας.

- Με τον όρο «ενοποιημένος όμιλος για λογιστικούς σκοπούς» νοείται ο όμιλος, ο οποίος αποτελείται από όλες τις οντότητες, συμπεριλαμβανομένων των νομικών προσώπων, των οποίων τα αποτελέσματα ενοποιούνται πλήρως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή το εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους- μέλους.

- Με τον όρο «δομημένη ρύθμιση» νοείται η ρύθμιση (i), που αφορά υβριδική ασυμφωνία, στους όρους της οποίας ενσωματώνεται η αξία του αποτελέσματος της ασυμφωνίας ή (ii) η ρύθμιση που έχει σχεδιαστεί με σκοπό να παράγει αποτέλεσμα ασυμφωνίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος ή μια συνδεδεμένη επιχείρηση ευλόγως δεν αναμένεται να είχε επίγνωση της ασυμφωνίας και δεν αποκόμισε φορολογικό όφελος το οποίο ήταν αποτέλεσμα της ασυμφωνίας.

Με την παρ. 3 του νέου άρθρου 66B δίδεται ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ανάγκες των υβριδικών ασυμφωνιών, ο οποίος είναι ευρύτερος εκείνου του άρθρου 66 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

Με τον ορισμό αυτό προκύπτει ότι οι ασυμφωνίες λόγω υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου δεν καταλαμβάνονται από την περ. α' της παραγράφου αυτής αλλά μόνο από τις λοιπές περιπτώσεις.

Με την παρ. 4 του νέου άρθρου 66B θεσπίζεται πρωτεύων κανόνας με τον οποίο ρυθμίζονται οι ασυμφωνίες που έχουν ως αποτέλεσμα τη διπλή έκπτωση και σε περίπτωση που αυτός δεν έχει εφαρμογή, κυρίως στις περιπτώσεις που ο επενδυτής (δικαιούχος της πληρωμής) βρίσκεται σε Τρίτη χώρα, θεσπίζεται δευτερεύων κανόνας. Οι κανόνες αυτοί δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση εισοδήματος διπλής συμπερίληψης που προκύπτει σε τρέχον ή, εφόσον η πληρωμή αναγνωρίζεται σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος με βάση τις κείμενες διατάξεις, στο φορολογικό αυτό έτος. Ειδικότερα, στην παρ. 21 του προοιμίου της Οδηγίας αναφέρεται ότι η ασυμφωνία προκύπτει στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφιστεί έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής συμπερίληψης. Εάν με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία επιτρέπεται η έκπτωση να μεταφερθεί σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος, η διόρθωση αναβάλλεται έως τη χρονική στιγμή που η έκπτωση εν τοις πράγμασι θα συμψηφιστεί με ποσό που δεν συνιστά εισόδημα διπλής συμπερίληψης στη δικαιοδοσία του πληρωτή.

Με την παρ. 5 του νέου άρθρου 66B θεσπίζεται πρωτεύων κανόνας με τον οποίο ρυθμίζονται οι ασυμφωνίες που έχουν ως αποτέλεσμα έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και σε περίπτωση που αυτός δεν έχει εφαρμογή, κυρίως στις περιπτώσεις που ο πληρωτής βρίσκεται σε τρίτη χώρα, θεσπίζεται δευτερεύων κανόνας. Ο όρος «payee jurisdiction» που αναφέρεται στον δευτερεύοντα κανόνα στην περίπτωση έκπτωσης χωρίς συμπερίληψη (παρ. 4 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ) αποδίδεται ως «δικαιοδοσία του δικαιούχου της πληρωμής» και όχι ως «δικαιοδοσία του πληρωτή» όπως χρησιμοποιείται κατά την απόδοση της Οδηγίας στην ελληνική γλώσσα. Ως άνω, με την παρ. 20 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ αναφέρεται ότι εάν με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία επιτρέπεται η έκπτωση να μεταφερθεί σε μεταγενέστερη φορολογική περίοδο, η διόρθωση αναβάλλεται έως τη χρονική στιγμή που η έκπτωση εν τοις πράγμασι θα συμψηφιστεί με ποσό που δεν συνιστά εισόδημα διπλής συμπερίληψης στη δικαιοδοσία του πληρωτή.

Στις περιπτώσεις ασυμφωνιών που προκύπτουν από πληρωμές που πραγματοποιούνται από υβριδική οντότητα στον επενδυτή ή τεκμαιρόμενες πληρωμές μεταξύ της έδρας και μιας μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων, η ασυμφωνία προκύπτει

στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφιστεί έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής συμπερίληψης και η διόρθωση μπορεί να γίνει μόνο μέχρι του ύψους αυτού.

Η δυνατότητα εξαίρεσης από την εφαρμογή του δευτερεύοντος κανόνα στις περιπτώσεις καταβολών σε αντίστροφη υβριδική οντότητα, σε οντότητες με μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις, σε μόνιμη εγκατάσταση, η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη (disregarded PE), σε τεκμαιρόμενες πληρωμές μεταξύ έδρας και μόνιμης εγκατάστασης (περ. α' παρ. 4 άρθρου 9 της 2016/1164/ΕΕ) δεν ενσωματώνεται με τις υπόψη διατάξεις.

Επίσης, με την ίδια παράγραφο εισάγεται εξαίρεση από τον κανόνα της διόρθωσης, προκειμένου για πληρωμές τόκων χρηματοοικονομικών μέσων προς συνδεδεμένη εταιρεία.

Ειδικότερα, προκειμένου να αποφευχθούν ανεπιθύμητα αποτελέσματα κατά την αλληλεπίδραση των κανόνων για την αντιμετώπιση ασυμφωνιών λόγω υβριδικών χρηματοπιστωτικών μέσων και της υποχρέωσης που έχει επιβληθεί στις τράπεζες να καλύπτουν το απαιτούμενο ύψος κατά το οποίο θα απορροφώνται οι ζημίες των τραπεζών (συνολική ικανότητα απορρόφησης ζημιών) (Total Loss Absorbing Capacity- TLAC) με την έκδοση ομολόγων που καθίστανται κεφάλαια απορρόφησης ζημιών) και με την επιφύλαξη των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, εξαιρούνται τα χρηματοπιστωτικά μέσα που έχουν εκδοθεί μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών με αποκλειστικό σκοπό να ανταποκριθούν στην ανωτέρω απαίτηση που έχει ο εκδότης (τράπεζα) (παρ. 17 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ) μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022.

Με την παρ. 6 του νέου άρθρου 66B ορίζεται η περίπτωση των εισαγόμενων ασυμφωνιών. Αυτές μετατοπίζουν την επίπτωση μιας ασυμφωνίας μεταξύ μερών τρίτων χωρών στη δικαιοδοσία κράτους μέλους μέσω της χρήσης μη υβριδικού μέσου, υπονομεύοντας με τον τρόπο αυτό την αποτελεσματικότητα των κανόνων που εξουδετερώνουν τις ασυμφωνίες. Πληρωμή που εκπίπτει σε κράτος μέλος μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη χρηματοδότηση δαπάνης που ενέχει ασυμφωνία.

Περαιτέρω, προβλέπεται κανόνας διόρθωσης με τον οποίο δεν επιτρέπεται η έκπτωση μιας πληρωμής σε περίπτωση που το αντίστοιχο εισόδημα από την πληρωμή αυτή συμψηφίζεται, άμεσα ή έμμεσα, με έκπτωση που προκύπτει βάσει ασυμφωνίας, με αποτέλεσμα διπλή έκπτωση ή έκπτωση χωρίς συμπερίληψη μεταξύ τρίτων χωρών (παρ. 25 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Με την παρ. 7 του νέου άρθρου 66B ορίζεται η περίπτωση των πληρωμών προς μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη. Τέτοιο αποτέλεσμα μπορεί να έχει οποιαδήποτε ρύθμιση, η οποία θεωρείται ότι οδηγεί σε μόνιμη εγκατάσταση που αντιμετωπίζεται ως τέτοια με βάση τη νομοθεσία του κράτους όπου είναι εγκατεστημένο το κεντρικό αλλά δεν αντιμετωπίζεται ως μόνιμη εγκατάσταση βάσει της νομοθεσίας του κράτους όπου αυτό φέρεται να είναι εγκατεστημένο. Η ανωτέρω διάταξη διαφοροποιείται από τον γενικό κανόνα που εισαγάγουν οι παρ. 1 και 2 του νέου άρθρου 9 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ και έτσι, αν και οι περιπτώσεις μόνιμης εγκατάστασης που δεν λαμβάνεται υπόψη κυρίως έχουν ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη, η διόρθωση δεν επιτυγχάνεται με τη μη έκπτωση του ποσού στο κράτος-μέλος του πληρωτή αλλά στο κράτος-μέλος του φορολογουμένου στο οποίο είναι εγκατεστημένο το κεντρικό. Δεν απαιτείται διόρθωση σε περίπτωση που το εισόδημα εξαιρείται βάσει συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας που έχει συνάψει το εν λόγω κράτος μέλος με τρίτη χώρα.

Με την παρ. 8 του νέου άρθρου 66B ορίζεται κανόνας διόρθωσης της πλεονάζουσας πίστωσης φόρου στην περίπτωση υβριδικών μεταβιβάσεων. Αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες απόδοση του υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου φαίνεται να προκύπτει από περισσότερα του ενός μέρη που μετέχουν στην υπόψη μεταβίβαση. Οι περιπτώσεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα την έκπτωση της πληρωμής από τον καταβάλλοντα ενώ από τον δικαιούχο

αντιμετωπίζονται ως απόδοση του υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου. Η διαφορετική αυτή φορολογική αντιμετώπιση έχει ως αποτέλεσμα είτε την έκπτωση δίχως συμπερίληψη είτε τη δημιουργία πλεονάζουσας πίστωσης φόρου επί του παρακρατούμενου φόρου στην πηγή στο υποκείμενο μέσο. Στην περίπτωση έκπτωσης χωρίς συμπερίληψη, θα πρέπει να ισχύουν οι ίδιοι κανόνες για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών από πληρωμές στο πλαίσιο ενός υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου. Αντίθετα, στην περίπτωση πλεονάζουσας πίστωσης φόρου, θα πρέπει να περιορίζεται η πλεονάζουσα πίστωση στο επίπεδο του πληρωτή κάνοντας χρήση και του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα (General Anti-Avoidance Rule – GAAR) με βάση το άρθρο 6 της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 (παρ. 23 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Με την παρ. 9 του νέου άρθρου 66B ορίζεται η περίπτωση ασυμφωνίας που οδηγεί σε διπλή έκπτωση όταν πραγματοποιείται μία πληρωμή από φορολογούμενο που είναι φορολογικός κάτοικος σε δύο δικαιοδοσίες, καθότι αυτή εκπίπτει βάσει των νομοθεσιών δύο διαφορετικών δικαιοδοσιών. Η έκπτωση περιορίζεται στον βαθμό που η πληρωμή συμψηφίζεται με ποσό που δεν αντιμετωπίζεται ως εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της άλλης δικαιοδοσίας.

Ειδικότερα, προβλέπεται ότι στον βαθμό που η έκπτωση για πληρωμή, δαπάνες ή ζημιές φορολογούμενου ο οποίος είναι κάτοικος σε δύο ή περισσότερες δικαιοδοσίες τρίτων χωρών αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς σε δύο δικαιοδοσίες, αυτή δεν αναγνωρίζεται στον βαθμό που η άλλη δικαιοδοσία επιτρέπει να συμψηφιστεί η δεύτερη έκπτωση φόρου εισοδήματος με εισόδημα που δεν αποτελεί εισόδημα διπλής συμπερίληψης. Εφόσον και οι δύο δικαιοδοσίες είναι κράτη-μέλη, το κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογούμενος δεν λογίζεται ως κάτοικος σύμφωνα με τη Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας μεταξύ των δύο ενδιαφερομένων κρατών-μελών δεν αναγνωρίζει την έκπτωση.

ΜΕΡΟΣ ΕΚΤΟ

ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΑΡΘΡΟ 67

ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Φ. Π. ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ⁽¹⁾

1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. Ειδικά, φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους.⁽²⁾ Φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5B υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5, και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση.⁽³⁾ Δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης οι κεκαρμένοι μοναχοί για το καθαρό ποσό της σύνταξης που καταβάλλεται σε αυτούς κατά το χρονικό διάστημα που διατηρούν την ανωτέρω ιδιότητα εφόσον αυτό δεν υπερβαίνει το ποσό των εννέα χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ. Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 24 του άρθρου 72 του ανωτέρω νόμου.⁽⁴⁾ Ομοίως, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και από τόκους εταιρικών ομολογιών της παραγράφου 5 του άρθρου 37.⁽⁵⁾

(1) Οι λέξεις «και καταβολή του φόρου» του τίτλου του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ν. 4646/2019 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(3) Το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου.

(4) Το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 4283/2014 (ισχύς από 10.9.2014).

(5) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 21 του ν. 4646/2019 και έχει εφαρμογή για πληρωμές τόκων που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

2. Για όλα τα αυτοτελώς φορολογούμενα⁽¹⁾ εισοδήματα της παραγράφου 1 δηλώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος.

3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου⁽²⁾ του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.⁽³⁾

4.α)⁽⁴⁾ Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους. Υπόχρεος για την υποβολή της κοινής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.

β) Η δήλωση δύναται να υποβάλλεται χωριστά, εφόσον ένας τουλάχιστον εκ των συζύγων το επιλέξει, με ανέκκλητη δήλωσή του για κάθε φορολογικό έτος μέχρι την 28η Φεβρουαρίου του έτους υποβολής της δήλωσης. Η επιλογή αυτή είναι δεσμευτική ως προς το φορολογικό έτος που αφορά και για τον άλλο σύζυγο.

(1) Οι λέξεις «αυτοτελώς φορολογούμενα» της παραγράφου 2 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του Ν. 4467/2017 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους».

(3) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 8 του Ν. 4374/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 1.4.2016, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 4 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 59 του ν. 4583/2018 και ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και επόμενων, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή δήλωση δύναται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους.

Οι τυχόν ζημιές του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης.

Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα.

Ειδικότερα, οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

α. Έχει διακοπή η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος,

β. Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης που ασκεί τη γονική μέριμνα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 4 του άρθρου 11.»

γ) Στις χωριστές δηλώσεις συζύγων εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 11 για τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου.

δ) Κοινή δήλωση δύνανται να υποβάλλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους που υποβάλλουν κοινή δήλωση. Υπόχρεος της υποβολής φορολογικής δήλωσης είναι το μέρος του συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος και για τα εισοδήματα του άλλου μέρους.

ε) Στις κοινές δηλώσεις της παραγράφου αυτής οι τυχόν ζημιές του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης.

στ) Οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

αα) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος.

ββ) Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 11.

5. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι:

α) στις περιπτώσεις πτώχευσης ή σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο σύνδικος πτώχευσης ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος,

β) για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαράστατης,

γ) σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

6.⁽¹⁾ Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε τρεις (3) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των μηνών Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου, από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης.⁽²⁾

(1) Η παράγραφος 6 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 και ισχύει για το φορολογικό έτος 2014 και εξής, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου

Η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις φορολογούμενων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, γίνεται σε δύο (2) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Σεπτεμβρίου και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Νοεμβρίου κάθε έτους.⁽¹⁾

7.⁽²⁾ Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζονται οι όροι, η διαδικασία, καθώς και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.⁽³⁾

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Α.Γ.Γ.Δ.Ε.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1088/17.4.2015.- 1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και καταβολή του φόρου. 2. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή.

(Βλ. 46η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2015)

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1132/25.6.2015.- Δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.- Τροποποίηση της Πολ. 1088/17.4.2015.

(Βλ. 46η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2015)

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1041/4.4.2016.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή.

(Βλ. 47η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2016)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1034/9.3.2017 (ΦΕΚ Β' 759).- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή.

(Βλ. 48η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2017)

και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Η καταβολή του φόρου γίνεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την προβλεπόμενη προθεσμία υποβολής της δήλωσης και η καθεμία από τις επόμενες την τελευταία ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα αντιστοίχα από την υποβολή της δήλωσης, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους».

(1) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 15β του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 14.6.2018, σύμφωνα με το άρθρο 131 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 7 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 6.

(3) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 59 του ν. 4583/2018 και ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και επόμενων, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου και νόμου.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1068/12.04.2018.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνοποβάλλονται με αυτή.

(Βλ. 49η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2018)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1041/29.1.2019.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνοποβάλλονται με αυτή.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 715)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1201/21.5.2019.- Τροποποίηση της Α. 1041/2019 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνοποβάλλονται με αυτή».

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 584)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1017/15.1.2019.- Γνωστοποίηση επιλογής για υποβολή χωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 έγγαμων φορολογούμενων.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις

α) της παραγράφου 7 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 (Α' 167),

.....

Αποφασίζουμε

1. Οι έγγαμοι φορολογούμενοι που προτίθενται να υποβάλουν χωριστά δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, κατά τα οριζόμενα στην περ. β' της παραγράφου 4 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, οφείλουν να εκφράσουν ρητά την πρόθεσή τους.

Για την υποβολή χωριστών δηλώσεων, ένας τουλάχιστον εκ των συζύγων γνωστοποιεί την επιλογή του αυτή, μέσω της ειδικής ηλεκτρονικής εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε. στον διαδικτυακό τόπο www.aade.gr, (επιλέγοντας Πολίτες // Εισόδημα // Γνωστοποίηση χωριστής δήλωσης), μέχρι την 28η Φεβρουαρίου 2019, είτε με τους δικούς του κωδικούς πρόσβασης, είτε μέσω εξουσιοδοτημένου λογιστή φοροτεχνικού με ειδική εξουσιοδότηση, με τους προσωπικούς του κωδικούς πρόσβασης. Η ειδική εξουσιοδότηση προς τον λογιστή για την γνωστοποίηση της επιλογής υποβολής χωριστής δήλωσης γίνεται μέσω του TAXISnet.

2. Στην εφαρμογή αυτή δεν εισέρχονται τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, οι φορολογούμενοι σε διάσταση, πτώχευση και δικαστική συμπαράσταση.

3. Η γνωστοποίηση της επιλογής υποβολής χωριστής δήλωσης μπορεί να ανακαλείται αποκλειστικά μέχρι την 28η Φεβρουαρίου 2019. Μετά την παρέλευση της προθεσμίας αυτής, δεν είναι δυνατή η υποβολή κοινής δήλωσης και εάν μόνον ο ένας εκ των συζύγων γνωστοποίησε την επιλογή του για υποβολή χωριστών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, γίνεται ενημέρωση του άλλου συζύγου από την Α.Α.Δ.Ε., στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει στη διάθεσή της.

4. Η ειδική ηλεκτρονική εφαρμογή γνωστοποίησης της επιλογής για υποβολή χωριστής δήλωσης θα παραμείνει διαθέσιμη, αποκλειστικά για τους φορολογούμενους που συνάψουν ή δηλώσουν γάμο μετά την 28η Φεβρουαρίου 2019, μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η γνωστοποίηση της επιλογής υποβολής χωριστής δήλωσης στην περίπτωση αυτή πραγματοποιείται άπαξ και δεν ανακαλείται.

5. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 63 Β' /22.1.2019)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕΑ. 1264/24.12.2021.- Παράταση προθεσμίας υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οι οποίες έχουν καταληκτική ημερομηνία υποβολής την 31η Δεκεμβρίου 2021.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 6, 7, 14, 15, 18, 19, 30, 32, 34, 37, 41 και 45 του ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170),

β) των άρθρων 3, 59, 60, 61, 62, 64 και 67 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α' 167),

γ) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του Μέρους Πρώτου του ν. 4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α' 94) και ειδικότερα της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 2, του άρθρου 7, των παρ. 1 και 5 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, και

δ) της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» (Β' 4738).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Παρατείνεται έως την 28η Φεβρουαρίου 2022 η προθεσμία υποβολής των κάτωθι δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των οποίων η καταληκτική προθεσμία υποβολής είναι η 31η Δεκεμβρίου 2021:

1) Τροποποιητικές δηλώσεις με αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που ανάγονται σε προηγούμενα έτη, εφόσον η βεβαίωση για τα εν λόγω ποσά εκδόθηκε από τον ΟΠΕΚΕΠΕ εντός του 2021.

2) Δηλώσεις φορολογικού έτους 2020, σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, για τις οποίες υπόχρεοι σε υποβολή είναι οι κληρονόμοι του.

3) Δηλώσεις φορολογούμενων, των οποίων έγινε δεκτό το αίτημα μεταφοράς της φορολογικής τους κατοικίας στην αλλοδαπή εντός του 2021 ή δεν έγινε δεκτό το αίτημά τους, λόγω του γεγονότος ότι τα δικαιολογητικά που προσκόμισαν εμπρόθεσμα δεν κρίθηκαν επαρκή και ακριβή (σχετ. ΠΟΛ.1201/2017, άρθρο 5).

4) Τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αναδρομικά αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ, από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, καθώς και με λοιπά εισοδήματα, που, ομοίως, ανάγονται σε παλαιότερο έτος, εφόσον οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων εκδόθηκαν εντός του 2021.

5) Τροποποιητικές δηλώσεις, που υποβάλλονται μετά την καταληκτική προθεσμία, όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, αλλά εξαιτίας εκπρόθεσμης αποστολής αρχικού ή τροποποιητικού ηλεκτρονικού αρχείου στην Α.Α.Δ.Ε., μηνιαίου ή ετήσιου, ή εξαιτίας εκπρόθεσμης χορήγησης, για οποιονδήποτε λόγο, έντυπης βεβαίωσης από τον εργοδότη/αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση, εφόσον οι βεβαιώσεις από τον φορέα εκδόθηκαν ή τροποποιήθηκαν εντός του 2021.

6) Δηλώσεις που περιλαμβάνουν ανεισπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές προηγούμενων ετών και α) είτε φορολογούνται στο έτος που ανάγονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγήθηκε στον δικαιούχο εντός του 2021 ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, β) είτε φορολογούνται στο έτος καταβολής τους (φορολογικό έτος 2020), λόγω του ότι δεν χορηγήθηκε βεβαίωση αποδοχών και δεν μπορεί να αποδειχθεί με άλλο πρόσφορο μέσο το έτος ή τα έτη, στα οποία αυτές ανάγονται.

Άρθρο 2

1. Για όλες τις ανωτέρω, από 1 έως 6, περιπτώσεις, οι δηλώσεις υποβάλλονται μέχρι την 31.12.2021 με τους τρόπους που προβλέπονται στην υπό στοιχεία Α.1118/2021 (Β' 2226) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

2. Από την 01.01.2022 και μέχρι την 28.2.2022, οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά μέσω της εφαρμογής «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ» στην ψηφιακή πύλη myAADE (myaaade.gov.gr) και εκκαθαρίζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ..

3. Ειδικά οι τροποποιητικές δηλώσεις με αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις, που ανάγονται σε προηγούμενα έτη, πέραν του χρονικού διαστήματος από 01.01.2022 μέχρι και 28.02.2022, δύνανται να υποβάλλονται μέσω της εφαρμογής «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ» και μέχρι την 31.12.2021, προκειμένου να εκκαθαριστούν από τις Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις συνυποβαλλόμενες βεβαιώσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ.

Άρθρο 3

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 6278 Β'/29.12.2021)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1118/26.5.2021.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 587)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α 1034/9.3.2022.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 (Α' 167).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις

α) Της παρ. 7 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 (Α' 167),

β) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα της περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 2, του άρθρου 7, των παρ. 1 και 5 του άρθρου 14 και του άρθρου 41,

γ) των άρθρων 4, 5, 6, 10, 11, 14, 15, 18, 19, 20, 30, 32, 34, 35, 36, 37, 41 και 45 του ν. 4174/2013 (Α' 170),

δ) του ν. 4172/2013 (Α' 167),

ε) του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 (Α' 152),

στ) του άρθρου 44 του ν. 4111/2013 (Α' 18),

ζ) του ν. 27/1975 (Α' 77),

η) της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» (Β' 4738),

θ) της υπό στοιχεία Α.1017/2019 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Γνωστοποίηση επιλογής για υποβολή χωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 έγγαμων φορολογούμενων» (Β' 63).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. α. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, των υπόχρεων της παρ. 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, εφεξής ΚΦΕ), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και συγκεκριμένα με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας Υποβολής Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της ΑΑΔΕ, μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που, κατ' εξαίρεση, δε θα υποβληθούν με τον ανωτέρω τρόπο αλλά σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ.

β. Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και έπειτα, υποβάλλονται υποχρεωτικά με τη χρήση της ανωτέρω διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE.

γ. Οι δηλώσεις που, κατ' εξαίρεση, δεν υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, κατά τα αναφερόμενα ανωτέρω, υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (χειρόγραφες δηλώσεις) είτε με αποστολή αιτήματος μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE (<https://www1.aade.gr/gsisapps5/myaade/#!/arxiki>), στο οποίο επισυνάπτεται αρχείο σάρωσης (scan) του εντύπου Ε1 της δήλωσης και των συνυποβαλλόμενων εντύπων (συμπληρωμένων), των συνοδευτικών δικαιολογητικών και λοιπών εγγράφων είτε με αποστολή των ανωτέρω με φυσικό φάκελο, ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ στο διαδίκτυο (www.aade.gr/menou/aade/epikoinonia) > Στοιχεία Επικοινωνίας Υπηρεσιών ΑΑΔΕ για ραντεβού). Ως ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. θεωρείται είτε η ημερομηνία αποστολής του αιτήματος στην πλατφόρμα «Τα Αιτήματά μου» της ΑΑΔΕ είτε η ημερομηνία αποστολής του φυσικού φακέλου που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αποτελεί αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης και υπέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

Επίσης, είναι δυνατή η υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων με κατάθεση στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Μέσω της εφαρμογής «τα Ραντεβού μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE παρέχεται η δυνατότητα προγραμματισμού ραντεβού για την υποβολή των δηλώσεων.

2. α. Τα παραπάνω ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται είτε από τους ίδιους τους φορολογούμενους με τους προσωπικούς τους κωδικούς πρόσβασης, είτε από εξουσιοδοτημένο φοροτεχνικό - λογιστή - λογιστικό γραφείο με τους προσωπικούς του κωδικούς πρόσβασης.

β. Η εξουσιοδότηση προς τον φοροτεχνικό - λογιστή - λογιστικό γραφείο αφορά στη διαχείριση των εντύπων Ε1, Ε2 και Ε3 και πραγματοποιείται διαδικτυακά στην εφαρμογή διαχείρισης εξουσιοδοτήσεων του λογαριασμού του φορολογούμενου, μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE.

γ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 93 ν. 4764/2020, σε περίπτωση που λογιστής - φοροτεχνικός βεβαιωμένα πάσχει από κορωνοϊό COVID-19 και εξαιτίας αυτού έχει νοσηλευτεί σε δημόσιο νοσοκομείο που παρέχει νοσηλεία για κορωνοϊό COVID-19, όπως αυτό αποδεικνύεται από τη σχετική βεβαίωση του εν λόγω νοσοκομείου, οι προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του ίδιου και των εντολών πελατών του που λήγουν σε ημερομηνίες που συμπίπτουν με τη διάρκεια της νοσηλείας του, παρατείνονται μέχρι το τέλος του επόμενου

μήνα που ακολουθεί τον μήνα του εξιτηρίου. Η εν λόγω ρύθμιση ισχύει για τους εντολείς πελάτες για τους οποίους ο λογιστής φοροτεχνικός αποδεδειγμένα έχει εξουσιοδοτηθεί με τον ανωτέρω αναφερόμενο τρόπο, κατά τον προηγούμενο μήνα της ημερομηνίας εισαγωγής του στο νοσοκομείο και παραμένει εξουσιοδοτημένος, σύμφωνα με τα στοιχεία της σχετικής εξουσιοδότησης. Σε περίπτωση θανάτου λογιστή φοροτεχνικού λόγω κορωνοϊού COVID-19, οι ως άνω προθεσμίες παρατείνονται μέχρι την εξουσιοδότηση του εντολέα πελάτη του σε άλλον λογιστή φοροτεχνικό και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν των τριών μηνών από την ημερομηνία θανάτου. Στις συγκεκριμένες περιπτώσεις η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται εντός των νέων προθεσμιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του παρόντος, χωρίς την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 και υπολογισμού του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εφεξής ΚΦΔ).

3. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει η δυνατότητα υποβολής με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, λόγω αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας που δεν μπορεί να αντιμετωπιστεί ή εφόσον κρίνεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν συντρέχει αντικειμενική και πραγματική αδυναμία υποβολής της δήλωσης με τον ανωτέρω τρόπο, επιτρέπεται να υποβληθούν αυτές στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του παρόντος. Αυτό ισχύει και στις περιπτώσεις που η προθεσμία υποβολής της δήλωσης λήγει στο τέλος του έτους, εφόσον υπάρχει αδυναμία υποβολής με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE.

4. α. Σε περίπτωση που οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 των συζύγων/ ΜΣΣ υποβάλλονται ως κοινές με βάση τα οριζόμενα στην περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 67 ΚΦΕ, δεν απαιτείται καμία επιπλέον ενέργεια από τους συζύγους. Σε αυτή την περίπτωση διενεργείται ξεχωριστή βεβαίωση του φόρου και εκδίδονται δύο πράξεις προσδιορισμού φόρου, μία για κάθε σύζυγο. Στις πράξεις προσδιορισμού φόρου αναφέρονται τα εισοδήματα και των δύο συζύγων/ΜΣΣ και διαφοροποιείται μεταξύ τους ο Πίνακας Γ' της πράξης, στον οποίο αναγράφονται τα ποσά του κάθε συζύγου/ ΜΣΣ χωριστά.

β. Πιστωτικά ποσά του ενός συζύγου/ΜΣΣ δεν συμψηφίζονται με τυχόν χρεωστικά του άλλου και στην περίπτωση που έχουν και οι δύο πιστωτικά ποσά επιστρέφονται στον κάθε δικαιούχο χωριστά. Ο φόρος των συζύγων/μερών συμφώνου συμβίωσης που προκύπτει από την κοινή τους δήλωση βεβαιώνεται στη Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου, ακόμη και στις περιπτώσεις που οι σύζυγοι έχουν διαφορετική Δ.Ο.Υ. λόγω του ότι ένας εκ των δύο (ή και οι δύο) ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή λόγω διαφορετικής φορολογικής κατοικίας. Ως εκ τούτου, οι πράξεις προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται με την υποβολή κοινής δήλωσης αναγράφουν και στους δύο συζύγους/ΜΣΣ τη Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου συζύγου.

γ. Οι σύζυγοι ωστόσο δύνανται να υποβάλουν χωριστή δήλωση, κατά τα οριζόμενα στην περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 67 ΚΦΕ, εφόσον έχουν επιλέξει να υποβάλουν χωριστή δήλωση, ακολουθώντας την διαδικασία που περιγράφεται στην υπό στοιχείο Α.1017/2019 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (Β' 63), μέχρι την 28η Φεβρουαρίου του έτους υποβολής της δήλωσης.

δ. Οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, χωρίς να απαιτείται γνωστοποίηση στην ειδική ψηφιακή εφαρμογή, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης ή ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος. Απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ενημέρωση του Τμήματος Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με τις παραπάνω μεταβολές.

5. Τα φυσικά πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, στην περίπτωση που ενημερώ-

σουν το Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με δήλωση μεταβολής, δύνανται να υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους και υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι εκείνο το μέρος του συμφώνου συμβίωσης το οποίο, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δηλώνεται ως υπόχρεος και για τα εισοδήματα του άλλου μέρους του συμφώνου συμβίωσης.

6. Οι δηλώσεις των κατοίκων εξωτερικού υποβάλλονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις και για τους κατοίκους ημεδαπής. Σε περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας μετέφερε την κατοικία του στο εξωτερικό εντός του 2021, η δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και το αργότερο έως τις 31.12.2022 (ΠΟΛ.1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, Β' 4441).

7. Οι δηλώσεις των αποβιωσάντων για τα εισοδήματα που απέκτησαν το έτος 2021 μέχρι την ημερομηνία του θανάτου τους, υποβάλλονται από τους νόμιμους κληρονόμους τους (περ. γ', παρ. 5, άρθ. 67 του ΚΦΕ), στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του παρόντος, εμπρόθεσμα έως 31.12.2022. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ενημέρωση του Τμήματος ή του Γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. του αποβιώσαντος, με βάση τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ 1006/2013 (Β' 19), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει πριν από την υποβολή της δήλωσης με την ημερομηνία θανάτου και τα στοιχεία των νόμιμων κληρονόμων/εγγυτέρων συγγενών, με την προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών. Οι νόμιμοι κληρονόμοι έχουν δικαίωμα προβολής και εκτύπωσης των στοιχείων της βεβαίωσης αποδοχών των κληρονομούμενων, καθώς και των δηλώσεων φόρου εισοδήματος παρελθόντων ετών.

8. Στην περίπτωση που ανήλικο άγαμο τέκνο υποβάλλει ξεχωριστή φορολογική δήλωση για μια ή και για τις δύο περιπτώσεις της παρ. 4 του άρθρου 11 ΚΦΕ και παράλληλα αποκτά και εισοδήματα άλλης κατηγορίας, όπως για παράδειγμα εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αυτά αναγράφονται στη δήλωση του υπόχρεου γονέα, όπως ορίζουν οι διατάξεις της ίδιας παραγράφου.

9. Σε περίπτωση υποβολής εντύπου Ε3 για ανήλικο τέκνο, του οποίου τα εισοδήματα φορολογούνται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 11 του ΚΦΕ, η δήλωση του γονέα με το Ε3 του ανήλικου τέκνου υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του παρόντος.

10. Σε περίπτωση πτώχευσης υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μια δήλωση από τον σύνδικο πτώχευσης για τα εισοδήματα από την πτωχευτική περιουσία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του παρόντος και μια δήλωση από τον πτωχό για τα τυχόν εισοδήματα από τη μη πτωχευτική περιουσία με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE.

11. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, και εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οφείλουν οι φορολογούμενοι να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους και τον λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ, προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας των 30 ημερών, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται, χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιφύλαξη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ΚΦΔ, η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου.

12. Οι τροποποιητικές δηλώσεις για αναδρομικά ποσά μισθών, συντάξεων, επιδομάτων και λοιπών αναδρομικών ποσών φορολογικού έτους 2015 και επόμενων, για την καταβολή των οποίων

αποστέλλεται σχετική πληροφορία στη φορολογική διοίκηση από τον καταβάλλοντα αυτά, υποβάλλονται κατ' εξαίρεση με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας Υποβολής Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE.

13. Στις πιο πάνω περιπτώσεις των παραγράφων 3, 7, 9, 10, 11 και 12 που οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται και οι Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου εκδίδονται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., αυτές κοινοποιούνται στους υποβάλλοντες την αντίστοιχη δήλωση από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος ή ο νόμιμος κληρονόμος ή ο ασκών τη γονική μέριμνα ή ο σύνδικος πτώχευσης λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του (καρτέλα e-Κοινοποιήσεις, που είναι προσβάσιμη μέσω της εφαρμογής Μητρώο και Επικοινωνία της ψηφιακής πύλης myAADE), σχετική ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της ΑΑΔΕ, όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα, αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

14. Στην περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο (φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα) σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 ΚΦΕ, ο φόρος (3%) που βαρύνει τον ανάδοχο εκπίπτει (συμψηφίζεται) από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας. Επειδή στην περίπτωση αυτή διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου (3%) από τον κύριο του έργου κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο (φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα) και περαιτέρω υποβλήθηκε και το σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων φορολογικού έτους 2021, ο αρχικός ανάδοχος υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του παρόντος, δήλωση χωρίς την έκπτωση (συμψηφισμό) του παρακρατούμενου φόρου (3%) που διενεργήθηκε από τον κύριο του έργου (σχετ. Α.1275/2021 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, Β' 6375).

15. Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, καταχωρούνται πρώτα τα έντυπα Ε2 και Ε3, όταν απαιτούνται και κατόπιν το έντυπο Ε1. Η σειρά καταχώρισης των συνυποβαλλόμενων Εντύπων Ε2 και Ε3 επιλέγεται από τον φορολογούμενο. Το έντυπο Ε16 δεν υποβάλλεται ηλεκτρονικά.

Άρθρο 2

Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και συνυποβαλλόμενων εντύπων

Για το φορολογικό έτος 2021 ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) (παράρτημα Α), καθώς και των συνυποβαλλόμενων εντύπων:

α) της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (Φ-01.002)-(Ε2) (παράρτημα Β),

β) της κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) (παράρτημα Γ) καθώς και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης (παράρτημα Ε) που τη συνοδεύει και

γ) της δήλωσης κατοχής μηχανημάτων έργων (Ε16) (παράρτημα Δ), έχουν, όπως τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στην παρούσα στα σχετικά παραρτήματά της και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της.

Άρθρο 3

Πράξεις Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου

1. Ο τύπος της πράξης του Διοικητικού/Διορθωτικού προσδιορισμού, κατά περίπτωση, του

φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται η οφειλή ή η απαίτηση του υπόχρεου και της συζύγου/ΜΣΣ, είναι αυτός που ορίστηκε στο Παράρτημα Ε' «Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται οφειλή» και στο Παράρτημα ΣΤ' «Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται απαίτηση», αντιστοίχως, της υπό στοιχεία Α. 1041/2019 απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ (Β' 353) και ισχύει για το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα {όπως τροποποιήθηκε με την υπό στοιχεία Α. 1201/2019 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (Β' 1861)}.

2. Για τον φορολογούμενο που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5B ΚΦΕ, εκδίδεται μία πράξη διοικητικού/ διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ΚΦΔ, για τη συνολική φορολογική του υποχρέωση, που αντιστοιχεί στα εισοδήματα που φορολογούνται κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων του ΚΦΕ ή διατάξεων υπέρτερης τυπικής ισχύος και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση. Ο τύπος της ανωτέρω πράξης για το φορολογικό έτος 2021 και εφεξής, είναι αυτός που ορίζεται στο Παράρτημα ΣΤ' της παρούσας «Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται οφειλή υπαγόμενου στο άρθρο 5B ΚΦΕ» και στο Παράρτημα Ζ' της παρούσας «Πράξη Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται απαίτηση και οφειλή υπαγόμενου στο άρθρο 5B ΚΦΕ», αντιστοίχως που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτής.

3. Η πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση την αρχική ή τις εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ή με βάση κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 32 ΚΦΔ.

Η πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 34 ΚΦΔ.

4. Ανάλογα με το είδος, το έτος και το περιεχόμενο της δήλωσης, ή όταν η εκκαθάρισή της γίνεται σύμφωνα με στοιχεία που έχει η ΑΑΔΕ στη διάθεσή της (σχετ. η Ε. 2162/2020 εγκύκλιος), εμφανίζονται διάφορα μηνύματα, κατά περίπτωση, προς ενημέρωση των φορολογουμένων.

5. Εάν από την εκκαθάριση των δηλώσεων προκύπτει ποσό για καταβολή, τότε ενσωματώνεται στην Πράξη Προσδιορισμού του Φόρου η ειδοποίηση πληρωμής ολικής εξόφλησης, η ταυτότητα οφειλής (Τ.Ο.) και μήνυμα ότι η ενημέρωση για την ανάλυση των δόσεων (πλήθος δόσεων, ποσό κάθε δόσης, ημερομηνία πληρωμής κάθε δόσης) γίνεται μέσω της προσωποποιημένης πληροφόρησης.

Εάν προκύπτει ποσό για καταβολή για εισοδήματα που φορολογούνται κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 5B ΚΦΕ, ενσωματώνεται στην Πράξη Προσδιορισμού του Φόρου διακριτή ειδοποίηση πληρωμής εξόφλησης και ταυτότητα οφειλής (Τ.Ο.).

Η ειδοποίηση επιστροφής ενσωματώνεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου εάν από την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης προκύπτει ποσό προς επιστροφή.

6. Στις πράξεις που εκδίδονται μετά από εκκαθάριση τροποποιητικών δηλώσεων, αναγράφεται, διακριτά, το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της αμέσως προηγούμενης δήλωσης του ίδιου έτους, καθώς και το αποτέλεσμα της νέας εκκαθάρισης, χωρίς να γίνεται μνεία αν έχουν καταβληθεί ή επιστραφεί τα ποσά της προηγούμενης δήλωσης που έχει εκκαθαριστεί.

7. Στις πράξεις που εκδίδονται μετά από εκκαθάριση τροποποιητικών και αρχικών δηλώσεων παρελθόντων ετών από τη Δ.Ο.Υ., δεν αναγράφονται στοιχεία που αφορούν δόσεις ή επιστροφή φόρου.

8. Οι φορολογούμενοι δύνανται να βλέπουν, να αποθηκεύουν και εάν είναι αναγκαίο να εκτυ-

πώνουν ακριβές αντίγραφο της Πράξης Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, από την διαδικτυακή Υπηρεσία υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE χρησιμοποιώντας τους κωδικούς πρόσβασης που διαθέτουν. Το ακριβές αντίγραφο φέρει ημερομηνία έκδοσης της πράξης και ημερομηνία έκδοσης αντιγράφου και τη σήμανση για την εγκυρότητα της πράξης διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Την αποθήκευση και εκτύπωση των δύο (2) πράξεων προσδιορισμού φόρου δύνανται να την πραγματοποιούν και οι δύο σύζυγοι/τα δύο ΜΣΣ, στην περίπτωση κοινής δήλωσης έγγαμων/ΜΣΣ ο καθένας με τους δικούς του κωδικούς πρόσβασης. Στην περίπτωση που η σύζυγος/ΜΣΣ δεν διαθέτει κωδικούς πρόσβασης, οι πράξεις προσδιορισμού φόρου θα εκτυπώνονται με τους κωδικούς πρόσβασης του συζύγου/του άλλου ΜΣΣ.

Επίσης, μπορούν να εκτυπώνουν την ταυτότητα οφειλής για την τρέχουσα δόση κάθε μήνα, στην οποία συμπεριλαμβάνονται τυχόν μη καταβληθείσες προηγούμενες δόσεις και οι αναλογούσες για αυτές προσαυξήσεις, από την πλατφόρμα πληροφόρησης για τις «Οφειλές, Πληρωμές & Επιστροφές» μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE. Η εκτύπωση αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί στα πιστωτικά ιδρύματα, για την εξόφληση της οφειλής.

Η Δ/ση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.), μετά την ανάρτηση των Πράξεων Προσδιορισμού Φόρου στο λογαριασμό των φορολογουμένων, αποστέλλει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Άρθρο 4

Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

1. Η ΑΑΔΕ πραγματοποιεί την εκκαθάριση των δηλώσεων Φ.Π. που υπεβλήθησαν με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, και την έκδοση των Πράξεων Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου κατά περίπτωση, με τις οποίες συνιστάται και βεβαιώνεται η οφειλή ή η απαίτηση του φορολογούμενου. Παράλληλα, κοινοποιεί τις πράξεις στους φορολογούμενους, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο λογαριασμό του (καρτέλα e-Κοινοποιήσεις, που είναι προσβάσιμη μέσω της εφαρμογής Μητρώο και Επικοινωνία της ψηφιακής πύλης myAADE), ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε, όπου έχει τη δυνατότητα να δει, να αποθηκεύσει και εάν είναι αναγκαίο να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η παραπάνω διαδικασία δύναται να εκτελείται όλο το εικοσιτετράωρο και όλες τις ημέρες της εβδομάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπ. γ' της περ. 3 της υποπ. Ε2, της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222) (όπως προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4223/2013, Α' 287).

2. Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται μέσω μηνύματος να προσκομίσουν ή να αποστείλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE και τους λοιπούς τρόπους που προβλέπονται στην παρ. 1γ του άρθρου 1, τα δικαιολογητικά εντός δεκαπέντε (15) ημερών. Μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας ή διορθώνοντας, όπου απαιτείται, ποσά τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου, τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία ούτε προσκομίζονται για αυτά τα κατάλληλα δικαιολογητικά σε φυσική μορφή και στη συνέχεια εκδίδονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ (σχετ. η Ε.2162/2020 εγκύκλιος). Οι Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, στις περιπτώσεις αυτές,

εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης και κοινοποιούνται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.

Η μη ανταπόκριση από τους φορολογούμενους στην πρόσκληση της ΑΑΔΕ να προσκομίσουν στοιχεία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στην περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

3. Κατά την υποβολή των αρχικών δηλώσεων με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση για ορισμένα εισοδήματα και φόρους, δύναται να μην εκκαθαρίζεται άμεσα η δήλωση και να ζητηθεί να προσκομισθούν ή να αποσταλούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE και τους λοιπούς τρόπους που προβλέπονται στην παρ. 1γ του άρθρου 1, τα δικαιολογητικά εντός δεκαπέντε (15) ημερών. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών που αφορούν μόνο σε κωδικούς της δήλωσης οι οποίοι κατά τον χρόνο υποβολής της δεν είναι προσυμπληρωμένοι, ούτε υπάρχει αναρτημένη πληροφορία για αυτούς. Σε κάθε περίπτωση μπορούν να ζητηθούν επιπλέον δικαιολογητικά, εφόσον κριθεί απαραίτητο από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Στη συνέχεια εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης οι Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, οι οποίες κοινοποιούνται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.

4. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οποίων η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE και ζητούνται δικαιολογητικά, προσκομίζονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους μόνο τα δικαιολογητικά που αφορούν σε κωδικούς της δήλωσης για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση. Η τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας, εφόσον και η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί σε χειρόγραφη μορφή στη Δ.Ο.Υ.

5. Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στη Δ.Ο.Υ. Ειδικά οι τροποποιητικές δηλώσεις που αφορούν αναδρομικά αγροτικών επιδοτήσεων υποβάλλονται με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 και προηγούμενα υποβάλλονται ή αποστέλλονται με τους προβλεπόμενους τρόπους στη Δ.Ο.Υ.

6. α. Οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, αλλά εξαιτίας εκπρόθεσμης αποστολής αρχικού ή τροποποιητικού ηλεκτρονικού αρχείου στην ΑΑΔΕ, μηνιαίου ή ετήσιου, από τον εργοδότη/αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση, όπως και σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης έκδοσης, διόρθωσης και χορήγησης βεβαίωσης από υπόχρεο φορέα, όταν αυτή είναι απαραίτητη για την συμπλήρωση και την υποβολή δήλωσης, θεωρούνται εμπρόθεσμες εφόσον υποβάλλονται εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις από τον φορέα. Προκειμένου να μην επιβληθούν πρόστιμα και να μην υπολογιστούν τόκοι, οι τροποποιητικές δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στην Δ.Ο.Υ.

κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας. Πρόστιμα δεν επιβάλλονται και τόκοι δεν υπολογίζονται και στις περιπτώσεις που οι βεβαιώσεις αυτές χορηγούνται εκπρόθεσμα από φορέα αλλοδαπής.

β. Όταν αποστέλλεται εκπρόθεσμα στην ΑΑΔΕ μηνιαίο ή ετήσιο αρχείο, σύμφωνα με τις Α.1099/2019 (Β' 949), Α.1100/2019 (Β' 951), Α.1101/2019 (Β' 948), Α.1204/2020 (Β' 3972) αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ ή την Α.1275/2021 (Β' 6375) απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ή διορθώνεται αρχείο από οποιονδήποτε εργοδότη/φορέα, τότε ο εργοδότης/ φορέας ενημερώνει υποχρεωτικά τον φορολογούμενο ότι έχει αποσταλεί ηλεκτρονικά τροποποιημένο αρχείο και του χορηγεί έντυπη βεβαίωση προκειμένου ο φορολογούμενος να λάβει γνώση ότι έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1275/2021 απόφασης (Β' 6375), όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ΚΦΕ, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της υπό στοιχεία Α.1275/2021 απόφασης καθώς και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο αυτό, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.

7. Οι ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράχθηκαν το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται (όπως βεβαίωση από πιστοποιημένο λογιστή-φοροτεχνικό βάσει αναλυτικών περιοδικών δηλώσεων (Α.Π.Δ.) του ασφαλιστικού φορέα, κ.λπ. ή παλαιότερες βεβαιώσεις αποδοχών από τις οποίες προκύπτει το ύψος των αποδοχών που είχαν καταστεί ανείσπρακτες, δικαστική απόφαση, κ.α.), υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται. Οι τροποποιητικές δηλώσεις, με τις οποίες δηλώνονται οι ως άνω αποδοχές, θεωρούνται εμπρόθεσμες, εφόσον υποβληθούν εντός του έτους χορήγησης της ετήσιας βεβαίωσης αποδοχών.

Στην περίπτωση που οι εν λόγω ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές δεν συμπεριλαμβάνονται σε ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή δεν αναγράφονται σε αυτή διακεκριμένα κατ' έτος ή δεν μπορεί να αποδειχθεί με άλλο πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, οι αποδοχές αυτές φορολογούνται στο έτος καταβολής τους. Εάν δεν χορηγείται βεβαίωση αποδοχών και αποδεικνύεται με άλλο πρόσφορο μέσο η καταβολή των αποδοχών αλλά όχι το έτος ή τα έτη στα οποία αυτές ανάγονται, υποβάλλεται δήλωση, αρχική ή τροποποιητική, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη, ακόμη και αν υποβληθεί έως το τέλος του έτους που έπεται της καταβολής τους.

Σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις που υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις με ανείσπρακτες αποδοχές προηγούμενων χρόνων, δεν υπολογίζεται η προσαύξηση φόρου επί της διαφοράς μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού αποδείξεων, επειδή υπάρχει χρονική απόκλιση μεταξύ του χρόνου απόκτησης του εισοδήματος και είσπραξης του. Στις περιπτώσεις που καταβλήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2021 ανείσπρακτες αποδοχές, είτε εξ ολοκλήρου είτε μέρος αυτών, ο εργοδότης/φορέας τις έχει περιλάβει σε μηνιαίο ηλεκτρονικό αρχείο ΦΜΥ του έτους 2021 (στον κωδικό 6 «καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται ή στο έτος που ανάγονται εφόσον υποβληθούν διακεκριμένα στο έτος που αφορούν»), ενώ ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών έχει αποδοθεί στην ΑΑΔΕ σε προγενέστερο φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται και συνεπώς δεν περιλήφθηκε στο αντίστοιχο μηνιαίο

αρχείο ΦΜΥ, τότε:

α) αν η έντυπη βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται από τον εργοδότη/φορέα αναγράφει τις καταβληθείσες κατά το φορολογικό έτος 2021 αποδοχές διακεκριμένα κατ' έτος που ανάγονται, ο εργοδότης έχει αναγράψει το έτος/τα έτη αναφοράς κατά την συμπλήρωση του κωδικού 6 της υπό στοιχεία Α. 1099/2019, ή η διάκριση στα έτη μπορεί να αποδειχθεί από τον φορολογούμενο με κάποιο άλλο πρόσφορο μέσο, ο φορολογούμενος υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις στη Δ.Ο.Υ. για τα έτη που οι αποδοχές αυτές ανάγονται.

β) αν η έντυπη βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται από τον εργοδότη/φορέα δεν αναγράφει τις καταβληθείσες κατά το φορολογικό έτος 2021 αποδοχές διακεκριμένα κατ' έτος που ανάγονται και η διάκριση δεν μπορεί να αποδειχθεί από τον φορολογούμενο με κάποιο άλλο πρόσφορο μέσο, οι αποδοχές προσυμπληρώνονται στους κωδικούς 301-302 (μισθοί, ημερομίσθια) του φορολογικού έτους 2021, ο φορολογούμενος υποβάλλει για το φορολογικό έτος 2021 δήλωση με επιφύλαξη, αφού δεν έχει συμπεριληφθεί ο παρακρατούμενος φόρος και η δήλωση εκκαθαρίζεται από τη Δ.Ο.Υ. Κατά την εκκαθάριση λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των κωδικών 301-302, αλλά και ο παρακρατηθείς φόρος που αναλογεί στο καταβληθέν μέρος των αποδοχών, με βάση την χορηγούμενη από τον εργοδότη και προσκομιζόμενη στη Δ.Ο.Υ. έντυπη βεβαίωση αποδοχών.

Στις περιπτώσεις που καταβλήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2021 ανείσπρακτες αποδοχές, ενώ ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών δεν είχε αποδοθεί στον μήνα και έτος αναφοράς, όπως έπρεπε, τότε ο εργοδότης αποδίδει το οφειλόμενο φόρο με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης απόδοσης ΦΜΥ στον μήνα και έτος αναφοράς και ο φορολογούμενος, για την υποβολή της δήλωσής του, ακολουθεί την πιο πάνω διαδικασία, ανάλογα με το αν οι αποδοχές φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται ή στο έτος που ανάγονται.

8. Η καταβολή του φόρου γίνεται σε τρεις (3) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των μηνών Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου, από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Ειδικά η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις φορολογούμενων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, οι οποίοι μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, πραγματοποιείται σε δύο (2) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Σεπτεμβρίου 2022 και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Νοεμβρίου 2022.

Ο φόρος του άρθρου 5B του ΚΦΕ, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, καταβάλλεται σε μία (1) δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου εκάστου έτους και δε συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα του προσώπου που έχει υπαχθεί στις συγκεκριμένες διατάξεις. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου για το εισόδημα αυτό. Επί του φόρου που προκύπτει κατ' εφαρμογή του άρθρου 5B για το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης από επιχειρηματική δραστηριότητα, δε βεβαιώνεται η προβλεπόμενη από το άρθρο 69 ΚΦΕ προκαταβολή φόρου.

9. Η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις που υποβάλλονται καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους, γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ για τις δηλώσεις αυτής της περίπτωσης που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα και η πράξη προσδιορισμού φόρου εκδίδεται το επόμενο έτος, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου. Οι Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου, στις περιπτώσεις αυτές, εκδίδονται και κοι-

νοποιούνται στους φορολογούμενους από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.

10. Για τις δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας που θα έπρεπε ο φόρος να είχε αρχικά καταβληθεί. Ειδικότερα, για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα και οδηγούνται για έλεγχο στη Δ.Ο.Υ. δεν λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό των τόκων, το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την υποβολή της δήλωσης μέχρι την εκκαθάριση αυτής από τη Δ.Ο.Υ.

11. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που οφείλεται με βάση την πράξη προσδιορισμού φόρου, εφόσον αυτό δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) ευρώ ανά σύζυγο (παρ. 1 του άρθρου 18 του ν.3522/2006 - Α' 276).

12. Δεν επιστρέφεται ποσό φόρου με βάση την πράξη προσδιορισμού φόρου μικρότερο των πέντε (5) ευρώ ανά σύζυγο (παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 3522/2006).

13. Στο εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή των φυσικών προσώπων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ΚΦΕ δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43A ΚΦΕ (Α.1217/2020).

14. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34. Κατόπιν τούτων, αν στο φορολογικό έτος 2021 προκύψει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων που φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή μισθωτή εργασία, προκειμένου να μην επιβληθεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, πρέπει για τα δύο προηγούμενα φορολογικά έτη (2019 και 2020), είτε να μην υπάρχει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων είτε αυτή να έχει καλυφθεί έστω και με εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση (σχετ. η Ε.2204/2020 εγκύκλιος). Η απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στην προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων που φορολογείται ως μισθωτή εργασία, χορηγείται μόνο εφόσον ο φορολογούμενος αποκτά πραγματικό εισόδημα από μισθωτή εργασία εκτός δημοσίου τομέα και συντάξεων.

15. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 (Α' 152) εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους επιτηδεύματος, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητα τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Για τη διαπίστωση των πληθυσμιακών εξαιρέσεων από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος ή την επιβολή μειωμένου τέλους, λαμβάνεται υπόψη η τελευταία επίσημη Απογραφή Μόνιμου Πληθυσμού της Χώρας. Στην περίπτωση που η δραστηριότητα δεν ασκείται ολόκληρο το φορολογικό έτος σε περιοχή που απαλλάσσεται, αλλά λόγω μεταφοράς έδρας ασκείται κάποιους μήνες και σε περιοχή που δεν υπάρχει η πληθυσμιακή εξαίρεση, το τέλος επιτηδεύματος επιβάλλεται αναλογικά για τους μήνες λειτουργίας στη μη απαλλασσόμενη περιοχή.

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4484/2017 (Α' 110) τροποποιήθηκε η παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, ως προς την έννοια του υποκαταστήματος για την εφαρμογή των διατάξεων επιβολής του τέλους επιτηδεύματος και δόθηκαν σχετικές οδηγίες με την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1156/2017 εγκύκλιο, καθώς και με την υπό στοιχεία Ε. 2229/2021 εγκύκλιο. Συνεπώς, για τις εγκαταστάσεις που δεν νοούνται ως υποκαταστήματα για τις ανάγκες επιβολής του τέλους επιτηδεύματος και οι οποίες δηλώνονται στον κωδικό 008 του εντύπου Ε3, δεν υπολογίζεται τέλος επιτηδεύματος.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 4577/2018 (Α' 199), που τροποποίησαν την παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος, οι αγρότες - μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν. 4384/2016 (Α' 78), καθώς και όσοι έχουν πραγματοποιήσει έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά βρίσκονται σε κατάσταση πτώχευσης ή αδράνειας. Σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας.

16. Σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 (Α' 201) απαλλάσσονται από το τέλος επιτηδεύματος οι πλοιοκτήτες των υπό ελληνική σημαία αλιευτικών πλοίων και πλοιαρίων, καθώς και των ρυμουλκών των οποίων ο χρόνος δραστηριοποίησης σε υπηρεσίες θαλασσίων μεταφορών δεν υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρόνου δραστηριοποίησής τους (Σχετ. η Ε. 2115/2021 Εγκύκλιος).

Τα φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.4646/2019 (Α' 201), ήτοι είναι πλοιοκτήτες αποκλειστικά ρυμουλκών ή κατ' εντολή του πλοιοκτήτη ή οποιασδήποτε αρχής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, διαχειρίζονται το ρυμουλκό πλοίο και εισπράττουν ναύλους υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 ΚΦΔ και προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ., εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών, τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος.

Άρθρο 5

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

A. ΓΕΝΙΚΑ

1. Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αναγράφεται υποχρεωτικά ο ΑΜΚΑ του υπόχρεου και της συζύγου, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που δεν υποχρεούνται σε απόκτηση ΑΜΚΑ. Υποχρεωτική είναι επίσης και η αναγραφή ΑΜΚΑ των εξαρτώμενων μελών, στον Πίνακα 8. Περαιτέρω, εξαιρούνται από την αναγραφή του ΑΜΚΑ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και οι φορολογούμενοι οι οποίοι για λόγους που άπτονται ευαίσθητων προσωπικών τους δεδομένων, δεν επιθυμούν να γνωστοποιήσουν τον ΑΜΚΑ, ούτε για τους ίδιους, ούτε για τα εξαρτώμενα μέλη τους, καθώς και οι υπάλληλοι της Τράπεζας Εμπορίου και Ανάπτυξης Εύξεινου Πόντου.

2. Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων των υπόχρεων, ανεξάρτητα από το αν φορολογούνται ή όχι, καθώς και ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος.

3. Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ, με τις υπό στοιχεία Α. 1099/2019 (Β' 949), Α. 1100/2019 (Β' 951), Α. 1101/2019 (Β' 948), Α.1204/2020 (Β' 3972) και Α.1275/2021 (Β' 6375) αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ και την ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276), όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1054/2015 (Β' 495), ΠΟΛ.1260/2015 (Β' 2637), Α.1177/2019 (Β' 1509) και Α.1271/2021 (Β' 6476) αποφάσεις, είτε προσυμπληρώνονται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις κ.λπ.) και οι παρακρατηθέντες φόροι στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (πχ. δόσεις δανείων).

4. Τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης αναγράφονται στους κωδικούς που προβλέπονται σε κάθε κατηγορία εισοδημάτων (από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου) στους Υποπίνακες 4Α, 4Β, 4Γ, 4Δ, 4Ε. Η αναγραφή γίνεται σε ευρώ και στις περιπτώσεις που τα εισοδήματα έχουν αποκτηθεί σε ξένο νόμισμα λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή

προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής. Σε περίπτωση περιοδικών καταβολών, η μετατροπή γίνεται με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

Σε όποιους από τους κωδικούς εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης υφίσταται πίνακας, ο φορολογούμενος θα συμπληρώνει τον πίνακα αυτό ως εξής:

- 1) θα επιλέγει τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες απέκτησε εισόδημα και
- 2) θα αναγράφει το σχετικό ποσό που απέκτησε σε κάθε μία από αυτές.

Για το εισόδημα όλων των κατηγοριών (από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), που έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή, από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής και έχει καταβληθεί γι' αυτό ή έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον έχει δικαίωμα να φορολογήσει και η αλλοδαπή χώρα και η Ελλάδα, δηλαδή είτε προβλέπεται με βάση τις διμερείς συμβάσεις να φορολογήσουν και οι δύο χώρες, είτε δεν υπάρχει σύμβαση με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, ο φόρος πιστώνεται μέχρι το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 9 ΚΦΕ).

Όταν το εισόδημα αποκτάται από χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ, για το οποίο εισόδημα έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, και στη Σύμβαση περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας οι οποίες προβλέπουν την μέθοδο της πίστωσης, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 ΚΦΕ, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43 Α ΚΦΕ κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής (Ε. 2147/2019 εγκύκλιος).

Για τις λοιπές περιπτώσεις που το εισόδημα αποκτάται από χώρες με τις οποίες δεν υφίσταται ΣΑΔΦ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 ΚΦΕ, δεν θα περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43 Α ΚΦΕ κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

Το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή αναγράφεται στους σχετικούς κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, όπως αναλύονται κατωτέρω και σε κάθε ένα από τους κωδικούς αυτούς θα επιλέγεται:

- εάν το ποσό φόρου παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε σε χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ και στη ΣΑΔΦ προβλέπεται η μέθοδος της πίστωσης
- λοιπές περιπτώσεις.

Οι φορολογούμενοι που έχουν αναγράψει ποσά στους πιο πάνω κωδικούς, δύνανται να καλούνται στη Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση δικαιολογητικών. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτησή του, αποδεικνύεται με συγκεκριμένα δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ (άρθρο 9 ΚΦΕ) και στον ΚΦΔ (άρθρο 16 ΚΦΔ) και, όπως αυτά καθορίστηκαν στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1026/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (Β' 170).

Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή. Σε περίπτωση όμως, περιοδικών καταβολών, η μετατροπή γίνεται με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

Προκειμένου για εισοδήματα από τις Η.Π.Α. πιστώνεται μόνο το ποσό του ομοσπονδιακού φόρου των Η.Π.Α. και όχι ο πολιτειακός φόρος.

Β. ΕΝΤΥΠΟ Ε2

Για την υποβολή με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της

ψηφιακής πύλης myAADE, της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (έντυπο Ε2), ορίζονται τα κάτωθι:

5. Στο έντυπο Ε2 καταχωρείται η οικοδομημένη ακίνητη περιουσία, κάθε υπόχρεου, ανεξάρτητα αν αποκτά από αυτή εισόδημα, ενώ η μη οικοδομημένη ακίνητη περιουσία καταχωρείται μόνο αν αποφέρει εισόδημα πραγματικό ή τεκμαρτό. Στην περίπτωση που η οικοδομημένη ακίνητη περιουσία είναι ΚΕΝΗ για όλο το χρόνο ή για συγκεκριμένο διάστημα συμπεριλαμβάνεται στο έντυπο με την ένδειξη ΚΕΝΟ και συμπληρώνεται και το χρονικό διάστημα για το οποίο ήταν κενή.

6. Για τη συμπλήρωση της **στήλης 4**, γίνεται επιλογή της κατηγορίας του δηλούμενου ακινήτου σύμφωνα με την ακόλουθη κατηγοριοποίηση των ακινήτων, που ισχύει για τη συμπλήρωση του εντύπου Ε9: Κατοικία, Μονοκατοικία, Επαγγελματική Στέγη, Οικόπεδο, Αποθήκη, Θέση Στάθμευσης, Σταθμός Αυτοκινήτων ΔΧ, Βιομηχανικό Κτίριο, Ξενοδοχείο, Νοσηλευτήριο, Εκπαιδευτήριο, Αθλητική Εγκατάσταση, Άλλο Κτίριο (Θέατρο, Κινηματογράφος, Μουσείο κ.λπ.), Αγροτεμάχιο, Άλλη Χρήση. Αντίστοιχη συμπλήρωση θα γίνεται και σε περίπτωση υποβολής της δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας.

7. Οι **στήλες 13, 14 και 15** συμπληρώνονται με το ακαθάριστο εισόδημα των ακινήτων που αναλογεί στον υπόχρεο κατά κατηγορία, όπως εμφανίζεται στους τίτλους των στήλων. Στις στήλες αυτές συμπληρώνονται και τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας (παρ. 4 άρθρου 39 ΚΦΕ) που δηλώθηκαν στα φορολογικά έτη 2015-2020 στους κωδικούς 125-126 και εισπράχθηκαν κατά το έτος 2021.

8. Η **στήλη 16** συμπληρώνεται με τα ποσά των ανείσπρακτων εισοδημάτων από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έχει εκδοθεί σε βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων που συνοδεύεται από το αποδεικτικό επίδοσής της, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 39 του ΚΦΕ και έχουν προσκομιστεί στη Δ.Ο.Υ. ευκρινή φωτοαντίγραφα αυτών πριν από την υποβολή της δήλωσης. Στην περίπτωση ασκηθείσας αγωγής στην οποία αναγράφεται ότι διεκδικούνται μισθώματα μέχρι την εκδίκαση αυτής, η αγωγή γίνεται δεκτή ως δικαιολογητικό, εφόσον συνοδεύεται από υπεύθυνη δήλωση, όπου θα αναγράφεται το χρονικό διάστημα για το οποίο οφείλονται τα μισθώματα. Ειδικά, για την περίπτωση που ο μισθωτής/υπομισθωτής έχει πτωχέψει, αρκεί η προσκόμιση αντιγράφου του πίνακα αναγγελίας χρεών στον οποίο εμφανίζεται η απαίτηση του εκμισθωτή/υπεκμισθωτή.

9. Επιπλέον, ο φορολογούμενος που το φορολογικό έτος 2020, δήλωσε ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, με την προσκόμιση εξώδικης καταγγελίας της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής του μισθώματος ή εξώδικης όχλησης για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων οφείλει, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, να προσκομίσει διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μισθίου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, προκειμένου να μη φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά στο φορολογικό έτος 2020 [(άρθρο 72 παρ. 66 ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 32 του ν. 4797/2021 (Α' 66)].

Σε περίπτωση που προσκομιστούν τα εν λόγω δικαιολογητικά, τα συγκεκριμένα εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση του άρθρου 8 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση που τα ως άνω δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει τα μισθώματα αυτά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας,

χωρίς τόκους και πρόστιμα μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022. Η Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, στην περίπτωση αυτή, εκδίδεται και κοινοποιείται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ από τη Δ.Ο.Υ. που εκκαθάρισε τη δήλωση, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.

Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2022, κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ., πράξη διοικητικού προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ (σχετ. η Ε.2162/2020 εγκύκλιος).

10. Εξαιρετικά και προκειμένου να δηλωθούν ανεισπρακτα εισοδήματα για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την έκδοση της απόφασης αποβολής ή της διαταγής απόδοσης χρήσης μισθίου μέχρι την εκτέλεση αυτής, η οποία έλαβε χώρα μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αρκεί η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης και έκθεσης αποβολής και εγκατάστασης που έχει συνταχθεί από τον δικαστικό επιμελητή, ότι για το ανωτέρω διάστημα τα μισθώματα δεν έχουν εισπραχθεί. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο καταλαμβάνουν και τη μη εισπραχθείσα αποζημίωση για εξωσυμβατική χρήση του ακινήτου. Τα απαραίτητα δικαιολογητικά προσκομίζονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου ελέγχονται και καταχωρούνται πριν από την υποβολή της δήλωσης.

11. Στη **στήλη 17** συμπληρώνεται το είδος μίσθωσης και η χρήση του ακινήτου.

Η στήλη αυτή συμπληρώνεται, ανά κατηγορία χρήσης ακινήτου, και όταν εισπράττεται αποζημίωση για εξωσυμβατική χρήση του ακινήτου, σύμφωνα με το άρθρο 601 ΑΚ η οποία επιπίπτει στο εισόδημα από ακίνητα (ΠΟΛ.1069/2015).

Επιλέγοντας τον κωδικό 60 της στήλης αυτής θα δηλώνονται συγκεντρωτικά ανά ακίνητο όλα τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από τη βραχυχρόνια εκμίσθωση ακινήτων μέσω ψηφιακών πλατφορμών (Airbnb, Booking κ.λπ.), ενώ επιλέγοντας τον κωδικό 61 της στήλης θα δηλώνονται συγκεντρωτικά ανά ακίνητο όλα τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από τη βραχυχρόνια υπεκμίσθωση ακινήτων μέσω ψηφιακών πλατφορμών (Airbnb, Booking κ.λπ.) κατά το φορολογικό έτος 2021, σύμφωνα με το άρθρο 39Α ΚΦΕ, όπως ισχύει.

Στον **κωδικό 62**: «Εκμίσθωση κατοικίας που υπεκμισθώνεται» δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα που αποκτά ο εκμισθωτής από την εκμίσθωση κατοικίας η οποία στη συνέχεια υπεκμισθώνεται από τον μισθωτή. Το εν λόγω εισόδημα μεταφέρεται από την υπηρεσία στους κωδικούς 105-106 του εντύπου Ε1.

Στον **κωδικό 63**: «Εκμίσθωση κατοικίας που υπεκμισθώνεται για βραχυχρόνια μίσθωση μέσω ψηφιακής πλατφόρμας» δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα που αποκτά ο εκμισθωτής από την εκμίσθωση κατοικίας η οποία υπεκμισθώνεται βραχυχρόνια στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού μέσω ψηφιακής πλατφόρμας από τον μισθωτή. Το εν λόγω εισόδημα μεταφέρεται από την υπηρεσία στους κωδικούς 105-106 του εντύπου Ε1.

12. Κατά τη συμπλήρωση της **στήλης 18** «Αριθμός Παροχής Ρεύματος» αναγράφεται υποχρεωτικά ο εννιαψήφιος αριθμός παροχής ρεύματος όλων των ακινήτων, εφόσον υπάρχει παροχή, ανεξάρτητα από τη λειτουργία της ή μη, από την εταιρεία που το παρέχει (ΔΕΗ ή οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση), από το είδος του παρεχόμενου ρεύματος (συμβατικό, εργοταξιακό κ.λπ.) και ανεξάρτητα αν από την ίδια παροχή ηλεκτροδοτούνται περισσότερα ακίνητα (γραφεία, καταστήματα, αποθήκες, χώροι στάθμευσης κ.λπ.). Σε περίπτωση που δεν υπάρχει παροχή ρεύματος (μετρητής) ή πρόκειται για αποθήκη ή χώρο στάθμευσης που ηλεκτροδοτείται από τη κοινόχρηστη παροχή ρεύματος, η στήλη αυτή συμπληρώνεται με τον αριθμό «99999999».

13. Στη **στήλη 19** συμπληρώνεται ο αριθμός της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Για το φορολογικό έτος 2021, δύναται να συμπληρώνεται μόνο το συνολικό ακαθάριστο ποσό

του εισοδήματος από την εκμίσθωση, υπεκμίσθωση, δωρεάν παραχώρηση και ιδιοχρησιμοποίηση της ακίνητης περιουσίας ανά ακίνητο και ανά μισθωτή/χρήστη, χωρίς να απαιτείται η συμπλήρωση στη στήλη (11) του μηνιαίου μισθώματος/υπομίσθώματος ή τεκμαρτού ποσού που αντιστοιχεί στην ιδιοχρησιμοποίηση ή την δωρεάν παραχώρηση της ακίνητης περιουσίας.

14. Ως αύξων αριθμός του Πίνακα Ι «Εκμισθούμενα κ.τ.λ. Ακίνητα» των «Συμπληρωματικών Στοιχείων Ακίνητης Περιουσίας» αναγράφεται ο αύξων αριθμός του Πίνακα της 1ης σελίδας. Στην Αναλυτική Κατάσταση Μισθωμάτων (έντυπο Ε2) δηλώνεται και η ακίνητη περιουσία των εξαρτώμενων ανήλικων τέκνων από τον κατά περίπτωση υπόχρεο γονέα, όπως αυτός ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 11 του ΚΦΕ. Τα ακίνητα αυτά συμπληρώνονται και στον Πίνακα Ι της δεύτερης σελίδας του εντύπου, αναγράφοντας υποχρεωτικά και τον ΑΦΜ του τέκνου.

Γ. ΕΝΤΥΠΟ Ε1

Για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, ορίζονται τα κάτωθι:

15. Τα στοιχεία του φορολογούμενου απαιτείται να είναι επικαιροποιημένα, καθόσον χρησιμοποιούνται και ως στοιχεία επικοινωνίας από τη Φορολογική Διοίκηση. Κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης με χρήση της διαδικτυακής υπηρεσίας για την επιβεβαίωση στοιχείων, υποχρεωτικά θα πρέπει ο υπόχρεος και η σύζυγος να έχουν ήδη επικαιροποιήσει τα στοιχεία επικοινωνίας τους στο myAADE/Μητρώο και Επικοινωνία, μετά την 11/9/2021. Εάν δεν τα έχουν επικαιροποιήσει, μέσω συνδέσμου οδηγούνται στο myAADE για τη συμπλήρωση των στοιχείων επικοινωνίας.

Επισημαίνεται η ανάγκη να συμπληρώνεται ορθά η ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail) του φορολογούμενου, καθώς αυτή χρησιμοποιείται για την κοινοποίηση πράξεων σύμφωνα με το άρθρο 5 ΚΦΔ. Η κοινοποίηση που έχει πραγματοποιηθεί στη συγκεκριμένη διεύθυνση θεωρείται ότι έχει συντελεστεί νόμιμα με αποτέλεσμα να επιφέρει όλες τις συνέπειες που προβλέπονται από τον νόμο για τον φορολογούμενο.

16. Ειδικά, ο φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής υποχρεούται να επιβεβαιώσει και τη χώρα φορολογικής κατοικίας του, όπως αυτή είναι καταχωρημένη στα στοιχεία Μητρώου/φυσικού προσώπου, καθώς χρησιμοποιείται για σκοπούς ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών.

Επιπλέον, για τον ίδιο λόγο, συμπληρώνει υποχρεωτικά τον αριθμό φορολογικής ταυτοποίησης στην αλλοδαπή (ΑΦΤ). Αριθμός φορολογικής ταυτοποίησης μπορεί να είναι ο αντίστοιχος ΑΦΜ στην αλλοδαπή χώρα, ο αριθμός κοινωνικής ασφάλισης, ο αριθμός ταυτότητας ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο χρησιμοποιούν οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές. Συμπληρώνει, επίσης, την πλήρη διεύθυνση κατοικίας του στην αλλοδαπή με λατινικούς χαρακτήρες στα αντίστοιχα πεδία. Εάν ως Α.Φ.Τ. χρησιμοποιείται ο αριθμός ταυτότητας ή ο αριθμός κοινωνικής ασφάλισης ή οποιοσδήποτε άλλος αριθμός ανάλογα με τα ισχύοντα σε κάθε χώρα και σε αυτόν περιέχονται και γράμματα τότε συμπληρώνεται ο συγκεκριμένος αριθμός. Σε περίπτωση που στη χώρα φορολογικής κατοικίας δεν υπάρχει υποχρέωση απόκτησης Α.Φ.Τ. ή αριθμού κοινωνικής ασφάλισης το πεδίο καταχώρισης παραμένει κενό. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν συμφωνεί με τη χώρα φορολογικής κατοικίας που εμφανίζεται στην επιβεβαίωση στοιχείων ή το πεδίο της χώρας φορολογικής κατοικίας είναι κενό, θα πρέπει να τροποποιήσει/συμπληρώσει το σχετικό πεδίο.

Οι παραπάνω φορολογούμενοι υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, εφόσον κληθούν, να προσκομίσουν το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (tax residence certificate) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποδείξουν τη χώρα της φορολογικής τους κατοικίας.

Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία αιτούνται μεταβολής της φορολογικής τους κατοικίας για το έτος 2021, ακολουθούν τη διαδικασία που ορίζεται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1201/2017 απόφαση

Διοικητή ΑΑΔΕ, ενώ για προγενέστερα του 2021 έτη, ακολουθούν τη διαδικασία της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1177/2014 εγκυκλίου, αλλά με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1201/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 (ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ)

17. Στον Πίνακα αυτόν, μεταξύ άλλων πεδίων που υπάρχουν για την συμπλήρωση των στοιχείων των φορολογούμενων, υπάρχει και πεδίο για τον έγγαμο φορολογούμενο που έχει επιλέξει να υποβάλλει χωριστή δήλωση από τον άλλο σύζυγο, στο οποίο προσυμπληρώνεται ο ΑΦΜ του ετέρου συζύγου.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 (ΠΑΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)

18. α. Οι **κωδ. 327-328** συμπληρώνονται από όσους φορολογούμενους υποβάλλουν δήλωση με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για πρώτη φορά, προκειμένου να υπολογιστεί η προκαταβολή φόρου μειωμένη κατά 50%. Η προκαταβολή περιορίζεται στο μισό σε όσους αναγράφουν για πρώτη φορά εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης από επιχειρηματική δραστηριότητα, στους υποπίνακες Γ1 και Γ2 του έντυπου Ε1. Πιο συγκεκριμένα, θα περιορίζεται στο μισό, σε όσους δηλώσουν για πρώτη φορά εισόδημα αγροτικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας υπόχρεων σε υποβολή εντύπου Ε3 (φυσικά πρόσωπα με έναρξη στο Μητρώο), εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας μη υπόχρεων σε υποβολή εντύπου Ε3 (φυσικά πρόσωπα χωρίς έναρξη στο Μητρώο, μη επιτηδευματίες, όπως δημόσιοι υπάλληλοι αυτοεκκότες βιβλίων ή εισηγητές σεμιναρίων, καθώς επίσης και εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ (φυσικά πρόσωπα που έχουν πραγματοποιήσει μεμονωμένη πράξη με σκοπό την επίτευξη κέρδους ή συστηματική διενέργεια πράξεων, 3 ομοειδείς κ.λπ.). Ομοίως, η προκαταβολή θα περιορίζεται στο μισό και όταν προκύπτει για πρώτη φορά προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, η οποία φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

β. Οι **κωδ. 319-320** συμπληρώνονται από τη Φορολογική Διοίκηση, στην περίπτωση που ο/η φορολογούμενος/η είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής.

γ. Οι **κωδικοί 015-016** συμπληρώνονται από φορολογούμενους, ανεξαρτήτως φορολογικής κατοικίας, που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΚΦΕ και μόνο εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

i) πρόκειται για αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων, ο οποίος είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου. Απαιτείται να προσκομίζεται, εφόσον ζητηθεί από την ΑΑΔΕ, κατά περίπτωση, δικαιολογητικό που αποδεικνύει την υπηκοότητα του προσώπου αυτού και το διπλωματικό του διαβατήριο ή βεβαίωση από την πρεσβεία/προξενείο που εργάζεται.

ii) πρόκειται για πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα. Απαιτείται να προσκομίζεται, εφόσον ζητηθεί από την ΑΑΔΕ, κατά περίπτωση, δικαιολογητικό που αποδεικνύει την ιδιότητα αυτή, όπως είναι η βεβαίωση του θεσμικού οργάνου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Διεθνούς Οργανισμού στον οποίο εργάζεται.

δ. Οι **κωδικοί 023-024** συμπληρώνονται από τους φορολογούμενους που απαλλάσσονται από την υποχρέωση πραγματοποίησης δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 6 του άρθρου 15 ΚΦΕ.

Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στην εν λόγω εξαίρεση είναι τα ακόλουθα:

(i) Φορολογούμενοι που έχουν συμπληρώσει το εβδομηκοστό (70ό) έτος της ηλικίας τους ήτοι όσοι γεννήθηκαν έως και την 31-12-1951.

(ii) Άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

(iii) Όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση.

(iv) Οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα.

(v) Δημόσιοι λειτουργοί και δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας που διαβιούν ή εργάζονται στην αλλοδαπή.

(vi) Ανήλικοι που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (για το φορολογικό έτος 2021 όσοι γεννήθηκαν από την 1-1-2003 και έπειτα).

(vii) Οι υπηρετούντες την υποχρεωτική στρατιωτική τους θητεία.

(viii) Φορολογούμενοι που κατοικούν μόνιμα σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους. Ως τουριστικοί τόποι ορίζονται όσοι περιλαμβάνονται στο π.δ. 899/1976, όπως τροποποιήθηκε με το π.δ. 664/1977.

(ix) Οι φορολογούμενοι που είναι δικαιούχοι του Ελάχιστου Εγγυημένου Εισοδήματος, του άρθρου 29 του ν.4659/2020 [(πρώην Κοινωνικό Εισόδημα Αλληλεγγύης (ΚΕΑ)].

(x) Οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε κατάσταση μακροχρόνιας νοσηλείας (πέραν των έξι (6) μηνών).

(xi) Όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας και σε ψυχιατρικό κατάστημα.

(xii) Οι φυλακισμένοι.

ε. Ο **κωδ. 329** συμπληρώνεται στην περίπτωση που η δήλωση υποβάλλεται από κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, μεσεγγυούχο, προσωρινό διαχειριστή, σύνδικο πτώχευσης, ή δικαστικό εκκαθαριστή. Οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 του παρόντος.

Σε περίπτωση διορισμού δικαστικού εκκαθαριστή κληρονομιάς, ο δικαστικός εκκαθαριστής έχει υποχρέωση να υποβάλει και τις σχετικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι την ημερομηνία θανάτου (στον ΑΦΜ του αποβιώσαντος). Για τα εισοδήματα της κληρονομιάς που αποκτώνται μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου, ο δικαστικός εκκαθαριστής υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 του παρόντος, τη δήλωση στον ΑΦΜ του κληρονόμου, ενώ παραμένει η υποχρέωση του κληρονόμου να υποβάλλει δήλωση με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE για τα μη κληρονομαία εισοδήματά του.

στ. Ο **κωδ. 331** συμπληρώνεται στην περίπτωση που η δήλωση υποβάλλεται από κληρονόμο του φορολογούμενου που απεβίωσε.

Ο εξ απογραφής κληρονόμος δηλώνει τα εισοδήματα που προέρχονται από την κληρονομαία περιουσία, η οποία έγινε αποδεκτή με το ευεργέτημα της απογραφής, από κοινού με τα εισοδήματα που προέρχονται από την ατομική του περιουσία (σε μια ενιαία δήλωση), αδιαφόρων εάν η κληρονομιά αποτελεί χωριστή ομάδα με πιθανότητα μερικής ή ολικής διάθεσης αυτής προς ικανοποίηση των κληρονομικών πιστωτών (Γνωμ. 474/1998 Ν.Σ.Κ.).

ζ. Οι **κωδ. 017-018** συμπληρώνονται από όσους φορολογούμενους υποβάλλουν δήλωση και έχουν κάνει πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1.1.2019 και μετά, καθόσον για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους, εφαρμόζεται ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παρ. 1 του άρθρου 15 μειωμένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%), με την προϋπόθεση ότι το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα ή και αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα είναι μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

η. Οι **κωδ. 021-022** συμπληρώνονται όταν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα και ο φορολογούμενος είναι ασφαλισμένος στον e-ΕΦΚΑ (πρώην ΟΓΑ) προκειμένου να υπολογιστεί η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 του ΚΦΕ, για το μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από την αγροτική δραστηριότητα.

θ. Στους **κωδ. 037-038** καταχωρείται η ένδειξη ότι ο ασκών αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα είναι κατ' επάγγελμα αγρότης σύμφωνα με την επίσημη ταυτοποίηση από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης (άρθρο 2 παρ. 1 του ν.3874/2010, Α' 151, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 65 του ν.4389/2016, Α' 94).

ι. Οι **κωδικοί 385-386** συμπληρώνονται προκειμένου να γίνει υπαγωγή στις εξαιρέσεις του άρθρου 20 του ΚΦΕ, σχετικά με τις μειώσεις φόρου των φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής. Σε αυτούς τους κωδικούς καταχωρείται η ένδειξη όταν ο φορολογούμενος είναι κάτοικος χώρας

- μέλους της Ε.Ε. ή ΕΟΧ και

αα) απέκτησε στην Ελλάδα τουλάχιστον το 90% του παγκόσμιου εισοδήματός του ή
ββ) το φορολογητέο εισόδημά του είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούταν την μείωση του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας του.

ια. Οι **κωδικοί 029-030** συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο στην περίπτωση που αποκτά εισοδήματα ή/και έχει περιουσία ή/και τηρεί χρηματοοικονομικό λογαριασμό στην αλλοδαπή και επιλέγεται ή συμπληρώνεται η χώρα, καθώς και μία από τις κάτωθι κατηγορίες:

1. εισόδημα στην αλλοδαπή

2. περιουσία στην αλλοδαπή

Ως περιουσία νοείται και επιλέγεται διακριτά:

αα) ακίνητα και λοιπά περιουσιακά στοιχεία

ββ) χρηματοοικονομικός λογαριασμός στην αλλοδαπή (πχ. τραπεζικές καταθέσεις, χρηματοοικονομικές επενδύσεις)

γγ) χρηματοοικονομικά προϊόντα αλλοδαπού εκδότη που έχουν επενδυθεί μέσω ημεδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος (στην προκειμένη περίπτωση αναγράφεται ο ΑΦΜ του ημεδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος/θεματοφύλακα)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4428/2013 (Ενότητα Γ' του Τμήματος VIII του Παραρτήματος I του άρθρου τρίτου του ν. 4428/2016), ως χρηματοοικονομικός λογαριασμός της πιο πάνω περίπτωσης 2β) νοείται κάθε λογαριασμός που τηρείται σε Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα. Στον όρο περιλαμβάνονται οι Καταθετικοί Λογαριασμοί, οι Λογαριασμοί Θεματοφυλακής και:

αα) σε περίπτωση Επενδυτικής Οντότητας, κάθε συμμετοχικό ή συνδεδεμένο με οφειλή δικαίωμα επί του Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος,

ββ) κάθε συμμετοχικό ή συνδεδεμένο με οφειλή δικαίωμα επί του Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος και

γγ) κάθε Ασφαλιστήριο Συμβόλαιο με Αξία Εξαγοράς ή Συμβόλαιο Προσόδων που προσφέρεται από Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα ή τηρείται σε Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα, πλην των μη συνδεδεμένων με επενδύσεις και μη μεταβιβάσιμων συμβολαίων προσόδων άμεσης καταβολής που προσφέρονται σε φυσικά πρόσωπα και καλύπτουν παροχές σύνταξης ή αναπηρίας.

ιβ. Οι **κωδικοί (905) - (906)** συμπληρώνονται από άτομα που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής, από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, προκειμένου να μην επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

ιγ. Οι **κωδ. 011-012** συμπληρώνονται από όσους ανήκουν στην κατηγορία της παρ. 5 του άρθρου 8 του ν. 3023/2002 (Α' 146) και αφορά τους βουλευτές και ευρωβουλευτές των οποίων τα ποσά της αποζημίωσης και των συντάξεων που διαθέτουν στα κόμματα ή σε συνασπισμούς κομμάτων δεν συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό του ανώτατου ορίου ιδιωτικής χρηματοδότησης πολιτικού κόμματος ή συνασπισμού.

ιδ. Οι **κωδ. 007-008** συμπληρώνονται από όσους φιλοξενούν ενήλικες υπόχρεους σε υποβολή δήλωσης, εκτός από αυτούς που αναφέρονται στον Πίνακα 8. Τα στοιχεία που συμπληρώνονται είναι ο ΑΦΜ του φιλοξενούμενου, τα τ.μ. του ακινήτου και οι μήνες φιλοξενίας. Οι κωδικοί αυτοί δεν συμπληρώνονται από τους έγγαμους φορολογούμενους που έχουν γνωστοποιήσει την

επιλογή τους για υποβολή χωριστής δήλωσης, προκειμένου να δηλώσουν τον έτερο σύζυγο με τον οποίο συνοικούν και ο οποίος δεν έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας στην κύρια κατοικία ή στη δωρεάν παραχωρημένη ή δεν συμμετέχει ως μισθωτής στη μισθωμένη κύρια κατοικία.

ιε. Οι **κωδικοί 039-040** είναι προσυμπληρωμένοι και αφορούν στους φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α ΚΦΕ, σχετικά με την εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα. Για φορολογούμενους που υπάγονται στις εν λόγω διατάξεις και πραγματοποίησαν επενδύσεις, από την 12/12/2019 και μετά, οι οποίες αποτελούν προϋπόθεση για την ένταξή τους στο άρθρο 5Α και προκειμένου για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου, κατά την παρ. 1 του άρθρου 30 ΚΦΕ, η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να λάβει υπόψη της εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος και δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησής του στην αλλοδαπή, κατά τα οριζόμενα στη υποπερίπτωση δδ' της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. Α. 1036/2020 απόφαση Υφυπουργού Οικονομικών και Διοικητή της ΑΑΔΕ). Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 5Α εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

ιστ. Οι **κωδικοί 041- 042**, είναι προσυμπληρωμένοι και αφορούν στους φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Β ΚΦΕ αναφορικά με την εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή φυσικών προσώπων που λαμβάνουν σύνταξη από την αλλοδαπή και μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 5Β του ΚΦΕ. Η υπαγωγή στις συγκεκριμένες διατάξεις αποδεικνύεται με την εγκριτική απόφαση που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής.

Οι φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Β του ΚΦΕ, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) για το σύνολο του εισοδήματός τους που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, ακόμη κι αν αυτό φορολογείται σύμφωνα με άλλες διατάξεις του ΚΦΕ με χαμηλότερο συντελεστή ή απαλλάσσεται του φόρου, εκτός κι αν αυτό φορολογείται διαφορετικά δυνάμει διατάξεων των ΣΑΔΦΕ ή άλλων διεθνών συνθηκών.

Φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Β του ΚΦΕ και αποκτούν εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, δηλώνουν τα εν λόγω εισοδήματα στους κωδικούς εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης των επιμέρους υποπινάκων του πίνακα 4 ακόμη και αν απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται με χαμηλότερο του 7% συντελεστή φόρου δυνάμει άλλων διατάξεων του ΚΦΕ προκειμένου να φορολογηθούν με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5Β. Στους ίδιους κωδικούς δηλώνονται και τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης που φορολογούνται με χαμηλότερο συντελεστή δυνάμει διατάξεων των ΣΑΔΦΕ ή άλλων διεθνών συνθηκών, προκειμένου να φορολογηθούν κατ' εφαρμογή αυτών. Τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης που απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει διατάξεων ΣΑΔΦΕ ή άλλων διεθνών συνθηκών συμπληρώνονται στους σχετικούς κωδικούς του πίνακα 6. Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που καλύπτονται από τον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, εκπίπτει από τον φόρο της περίπτωσης αυτής με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 ΚΦΕ, μέχρι τον φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον είτε προβλέπεται από τις ΣΑΔΦΕ δικαίωμα φορολόγησης και στα δύο κράτη, είτε δεν υφίσταται ΣΑΔΦΕ με το κράτος πηγής του εισοδήματος. Τυχόν υπερβάλλον ποσό φόρου δεν επιστρέφεται.

Το εισόδημα που αποκτούν στην ημεδαπή οι ανωτέρω φορολογούμενοι, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ.

ιζ. Προστίθενται νέοι κωδικοί 043-044, οι οποίοι είναι προσυμπληρωμένοι και αφορούν στους φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ ΚΦΕ και αποκτούν εισόδημα από μισθωτή εργασία που προκύπτει στην ημεδαπή, από πλήρωση νέας θέσης εργασίας.

Η υπαγωγή στις συγκεκριμένες διατάξεις αποδεικνύεται με την εγκριτική απόφαση που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής, όπου αναγράφεται η επωνυμία και το ΑΦΜ του εργοδότη για τον οποίο πληρούται η προϋπόθεση της νέας θέσης εργασίας.

Φυσικό πρόσωπο που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ ΚΦΕ απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43 Α για το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος του από μισθωτή εργασία στην Ελλάδα για επτά (7) συναπτά φορολογικά έτη.

ΠΙΝΑΚΑΣ 3 (ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ)

19. Για τους **κωδικούς 005-006** και όσον αφορά την συμπλήρωσή τους προκειμένου να πραγματοποιηθεί η πρόσθετη μείωση φόρου διακοσίων (200) ευρώ, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 17 ΚΦΕ, για τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου, ορίζονται τα εξής:

α. Στις κοινές δηλώσεις έγγαμων ή ΜΣΣ που έχουν από κοινού εξαρτώμενα τέκνα με τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) αναπηρία, συμπληρώνεται ο κωδικός 005 από τον υπόχρεο κι αν ο φόρος του δεν επαρκεί για να πιστωθεί το ποσό των διακοσίων (200) ευρώ, αυτό πιστώνεται, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, στον φόρο του άλλου συζύγου/ΜΣΣ, εκτός κι αν την μείωση την έχει ήδη λάβει το εξαρτώμενο τέκνο.

Στις κοινές δηλώσεις έγγαμων ή ΜΣΣ, τα τέκνα καθένα εξ αυτών που δεν έχουν αποκτήσει από κοινού, δηλώνονται από τον γονέα είτε στον κωδικό 005 είτε στον κωδικό 006, κατά περίπτωση, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ήδη περιληφθεί στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης του έτερου γονέα των τέκνων. Στην περίπτωση αυτή αν ο φόρος του έγγαμου ή ΜΣΣ γονέα που νομίμως δήλωσε στον αντίστοιχο κωδικό το τέκνο του, δεν επαρκεί για να πιστωθεί το ποσό των διακοσίων (200) ευρώ, αυτό δεν πιστώνεται στον φόρο του άλλου συζύγου/ΜΣΣ, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για κοινό τέκνο.

Στις περιπτώσεις που διενεργείται εκ των υστέρων διασταύρωση και διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι η αναπηρία δηλώθηκε και η μείωση λήφθηκε και από το γονέα και από το εξαρτώμενο τέκνο, η μείωση φόρου δε χορηγείται στον γονέα και εκδίδεται νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ.

β. Στις περιπτώσεις που έγγαμοι φορολογούμενοι ή ΜΣΣ έχουν επιλέξει να υποβάλλουν χωριστές δηλώσεις και έχουν από κοινού εξαρτώμενα τέκνα με αναπηρία τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) η μείωση πραγματοποιείται άπαξ, σε κάθε περίπτωση μόνο σε έναν σύζυγο/ΜΣΣ, χωρίς να μεταφέρεται το δικαίωμα πίστωσης φόρου στον άλλο σύζυγο/ΜΣΣ. Στις περιπτώσεις που διενεργείται εκ των υστέρων διασταύρωση και διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι το τέκνο με αναπηρία δηλώθηκε και από τους δύο συζύγους/ΜΣΣ, η μείωση φόρου γίνεται στον σύζυγο-/ΜΣΣ με τον μεγαλύτερο φόρο εισοδήματος. Η μείωση δεν χορηγείται στον γονέα εάν έχει ήδη χορηγηθεί στο εξαρτώμενο τέκνο και εκδίδεται νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ. Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση τέκνου που δηλώνεται ως εξαρτώμενο και από τους δύο γονείς, οι οποίοι δεν είναι έγγαμοι ή ΜΣΣ.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ)

20. Υποπίνακας 4Α (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ)

α. Σε περίπτωση φυσικών προσώπων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, στους κωδ. 301-302, 325-326 και 359-360 προσυμπληρώνεται από τη φορολογική διοίκηση βάσει

των ηλεκτρονικών αρχείων που έχει στη διάθεση της (Α.1099/2019 απόφαση) το πενήντα τοις εκατό (50%) του καθαρού εισοδήματος από μισθωτή εργασία που προέρχεται από την πλήρωση νέας θέσης εργασίας. Το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) του ως άνω καθαρού εισοδήματος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α και προσυμπληρώνεται στους κωδ. 617-618 του Πίνακα 6.

β. Όταν συμπληρώνονται οι κωδικοί 307- 308 από φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ σε συνδυασμό με τους κωδικούς 019-020 του Πίνακα 2, απαιτείται η αναγραφή των ΑΦΜ των προσώπων που λαμβάνουν τις υπηρεσίες, ενώ αν πρόκειται για αλλοδαπό πρόσωπο που δεν διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα, ο φορολογούμενος καλείται στη Δ.Ο.Υ. για έλεγχο δικαιολογητικών. Σε περίπτωση φυσικών προσώπων που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ, αντλείται και προσυμπληρώνεται από τους αντίστοιχους κωδικούς του Εντύπου Ε3 το πενήντα τοις εκατό (50%) του καθαρού εισοδήματος που προέρχεται από την πλήρωση νέας θέσης εργασίας. Το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) του ως άνω καθαρού εισοδήματος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43 Α ΚΦΕ και συμπληρώνεται στους κωδ. 657-658.

γ. Όταν συμπληρώνονται εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις (κωδ. 343-344) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση, πρέπει να καταχωρούνται οι Α.Φ.Μ. εργοδοτών - ασφαλιστικών φορέων με τα αντίστοιχα ποσά, βάσει των βεβαιώσεων αποδοχών. Η Φορολογική Διοίκηση πραγματοποιεί ηλεκτρονικές διασταυρώσεις με βάση στοιχεία που έχει στη διάθεσή της και κατά περίπτωση καλεί τους φορολογούμενους για έλεγχο δικαιολογητικών. Στους ίδιους κωδικούς συμπληρώνεται το εισόδημα που προκύπτει από τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 13 ΚΦΕ (όπως αυτή ισχύει από το φορολογικό έτος 2020 και μετά), δηλαδή όταν οι μετοχές που αποκτώνται κατά την άσκηση των δικαιωμάτων μεταβιβάζονται πριν από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την χορήγηση των δικαιωμάτων.

δ. Η διενεργούμενη παρακράτηση με συντελεστή 5% επί του καθαρού ποσού των αμοιβών που καταβάλλονται σε αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, καθώς και σε ξεναγούς που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/1985 (Α' 91) δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση για τις αμοιβές αυτές. Οι εν λόγω αμοιβές και οι παρακρατηθέντες φόροι δηλώνονται, όπως και οι αντίστοιχες αμοιβές και παρακρατηθέντες φόροι από μισθούς.

ε. Οι **κωδικοί 325-326** προσυμπληρώνονται από τη Φορολογική Διοίκηση βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που έχει στη διάθεσή της (Α. 1099/2019) απόφαση και αφορούν στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) Αμοιβές μελών Δ.Σ. ανωνύμων εταιρειών για παροχή υπηρεσίας που σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία, μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών κρατήσεων που τους διενεργήθηκαν για την ιδιότητά τους αυτή κατά το φορολογικό έτος 2021.

ii) Αμοιβές διαχειριστών και εταιρών Ι.Κ.Ε. που αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία.

iii) Αμοιβές διαχειριστών και εταιρών Ε.Π.Ε. μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών κρατήσεων που τους διενεργήθηκαν για την ιδιότητά τους αυτή.

iv) Αμοιβές εκπροσώπων και εταιρών προσωπικών εταιρειών για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, οι οποίες είναι απαραίτητες για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της εταιρείας (ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφο) και οι οποίες αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία. Οι αμοιβές μελών και διαχειριστών Ο.Ε. και Ε.Ε. αναγράφονται μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών κρατήσεων.

Στους κωδικούς αυτούς δεν αναγράφονται οι τυχόν αμοιβές των πιο πάνω προσώπων που προέρχονται από διανομή κερδών, διότι αποτελούν μέρισμα.

στ. Οι **κωδικοί 351-352** συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο και αφορούν σε ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από τους ίδιους τους μισθωτούς ή συνταξιούχους σε ασφαλιστικούς οργανισμούς υποχρεωτικής ασφάλισης εξαιτίας εξαγοράς χρόνου ασφάλισης, όπως χρόνου στρατιωτικής θητείας, και οι οποίες μειώνουν το εισόδημα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις. Συμπληρώνονται ομοίως οι εισφορές ΝΑΤ, όπως και τα ποσά που καταβάλλονται από τους ίδιους τους μισθωτούς υπέρ ταμείων επαγγελματικής ασφάλισης (ΤΕΑ) ή/ και υπέρ Ιδρυμάτων Επαγγελματικών Συνταξιοδοτικών Παροχών (Ι.Ε.Σ.Π.), κατά το μέρος που αφορούν τη μισθωτή τους εργασία (ΠΟΛ.1227/2018 και Ε. 2235/2021).

Επιπλέον, στις περιπτώσεις που λαμβάνεται αμοιβή διαχείρισης από εταιρους πολυπρόσωπης Ι.Κ.Ε. που είναι και διαχειριστές, καθώς και από διαχειριστές και εταιρους μονοπρόσωπης ΙΚΕ, και δεδομένου ότι με τον ν. 4670/2020 (άρθρο 35) από την 28.2.2020 άλλαξε ο τρόπος υπολογισμού των ασφαλιστικών εισφορών των διαχειριστών των Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών (ΙΚΕ) καθώς και του μοναδικού εταιρου μονοπρόσωπης ΙΚΕ. Συγκεκριμένα, τα εν λόγω πρόσωπα κατατάσσονται πλέον με ελεύθερη επιλογή τους υποχρεωτικά σε μία από τις έξι ορισμένες ασφαλιστικές κατηγορίες, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ του μέρους των ασφαλιστικών εισφορών που αφορά στη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο της εταιρείας ή στην αμοιβή που λαμβάνουν ως διαχειριστές η οποία θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές μερίζονται από τον ίδιο τον φορολογούμενο αναλογικά και στις δύο κατηγορίες του εισοδήματός του (μέρισμα και μισθωτή εργασία) και στους κωδικούς 351 - 352 συμπληρώνεται μόνο το μέρος των ασφαλιστικών εισφορών που αναλογεί στο εισόδημα από μισθωτή εργασία (αμοιβή διαχείρισης) (ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιος). Στην περίπτωση που δε διανέμεται μέρισμα από την ΙΚΕ και λαμβάνεται μόνο αμοιβή διαχείρισης εντός του φορολογικού έτους, εκπίπτει όλο το ποσό των εισφορών από την αμοιβή διοίκησης. Στους ίδιους κωδικούς αναγράφονται ομοίως και οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές από διαχειριστές μονοπρόσωπης ή πολυπρόσωπης Ι.Κ.Ε. που δεν έχουν εταιρική ιδιότητα.

Κανένα άλλο ποσό καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών δεν αναγράφεται στους κωδικούς αυτούς. Οι εισφορές αυτές, οι οποίες εκπίπτουν από το εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία, αποδεικνύονται βάσει αποδεικτικών εγγράφων ή σχετικών δικαιολογητικών που οι φορολογούμενοι προσκομίζουν στη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν προσκλήσεώς τους.

ζ. Οι **κωδικοί 311 - 312** συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο και το εισόδημα της περίπτωσης αυτής προσδιορίζεται με βάση τις αναλυτικές καταστάσεις (οικοδομικών ενσήμων, αυτασφάλισης, κ.λπ.) του ασφαλιστικού φορέα (e-ΕΦΚΑ - πρώην Ι.Κ.Α.). Επιπλέον αναγράφονται και τα ποσά που καταβάλλει ο ασφαλιστικός φορέας στους δικαιούχους ως δωρόσημα, εκτός κι αν έχει ήδη περιληφθεί το ποσό αυτό στους κωδικούς 301 - 302.

η. Οι **κωδικοί 389-390** συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο που αποκτά μισθό ή σύνταξη κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης, όταν έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης.

θ. Οι **κωδικοί 393-394** προσυμπληρώνονται από τη Φορολογική Διοίκηση βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που έχει στη διάθεσή της (Α. 1099/2019 απόφαση) και αφορούν αποδοχές που καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρείες για μισθωτές υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και οι οποίες δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα. Οι κωδικοί αυτοί συμπληρώνονται προκειμένου να συμψηφιστούν ποσά φόρου που εκ παραδρομής παρακρατήθηκαν στην Ελλάδα.

ι. Οι **κωδικοί 395-396** συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο και αφορούν ασφάλισμα που καταβάλλεται σε αυτόν από αλλοδαπούς φορείς, χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου που ο εργοδότης του είχε συνάψει

με αυτούς τους φορείς. Το ασφάλισμα αυτό, για το οποίο δεν διενεργήθηκε η παρακράτηση της περ. ε' παρ. 1 άρθρου 64 ΚΦΕ από τους εν λόγω φορείς, φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου ανάλογα με τον τρόπο καταβολής (περιοδικά, εφάπαξ, πρόωρη εξαγορά) και οι φορολογούμενοι καλούνται στη Δ.Ο.Υ. για έλεγχο δικαιολογητικών.

ια. Στους **κωδικούς 359- 360** προσυμπληρώνονται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την υπό στοιχεία Α. 1099/2019 απόφαση (όπως αυτή τροποποιήθηκε με την υπό στοιχεία Α. 1261/20 απόφαση), τα συνολικά εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης που αποκτούν οι αμειβόμενοι αθλητές και οι προπονητές από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβόμενων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία καθώς και οι εκπαιδευτές των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις Ομοσπονδίες (παρ. 2.α του άρθρου 15 του ΚΦΕ, σχετ. Ε.2026/2020 και Ε.2169/2020 εγκύκλιου). Ο φόρος που παρακρατήθηκε στην Ελλάδα για το εισόδημα της περίπτωσης αυτής αναγράφεται στους κωδικούς 315 - 316 προκειμένου να πιστωθεί έναντι αυτού που αναλογεί.

ιβ. Στους **κωδικούς 397 - 398** συμπληρώνονται τα συνολικά εισοδήματα που αποκτούν οι αμειβόμενοι αθλητές και οι προπονητές από αλλοδαπές αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, από αλλοδαπά τμήματα αμειβόμενων αθλητών ή από αλλοδαπά αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία καθώς και οι εκπαιδευτές των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις αλλοδαπές Ομοσπονδίες.

ιγ. Οι **κωδικοί 651-652** συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης.

Στους κωδικούς αυτούς αναγράφεται και ο φόρος που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που αποκτούν οι αμειβόμενοι αθλητές και οι προπονητές, από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβόμενων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία αλλοδαπής και για το εισόδημα των εκπαιδευτών των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις Ομοσπονδίες αλλοδαπής και θα επιλέγεται εάν το ποσό φόρου παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε σε χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ και στη ΣΑΔΦ προβλέπεται η μέθοδος της πίστωσης ή λοιπές περιπτώσεις.

Τυχόν φόρος που έχει παρακρατηθεί στην αλλοδαπή ή/και έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο στην αλλοδαπή για τα εν λόγω εισοδήματα, εκπίπτει από τον φόρο της παρούσας περίπτωσης με βάση τις κείμενες διατάξεις του ΚΦΕ, ήτοι μέχρι τον φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Τυχόν υπερβάλλον ποσό φόρου δεν επιστρέφεται. Δεν συμπληρώνεται στους κωδικούς αυτούς τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε ή/ και παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης.

21. ΥΠΟΠΙΝΑΚΑΣ 4B (ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΞ/ΚΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΩΤ. ΠΛΗΡΩΜΑΤΟΣ Ε.Ν. ΚΑΙ ΚΥ-ΒΕΡΝΗΤΩΝ/ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΑΕΡΟΣΚΑΦΩΝ)

α. Στον υποπίνακα 4B στους **κωδικούς 255-256** συμπληρώνεται το εισόδημα που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα που υπηρετούν σε πλοία του εμπορικού ναυτικού που φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 15% και 10%, αντίστοιχα και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν οι κυβερνήτες, συγκυβερνήτες και οι μηχανικοί αεροσκαφών, αεροπορικών εταιρειών με φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το οποίο φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 15%. Τα ανωτέρω εισοδήματα φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων μόνο για αυτά.

β. Στους **κωδικούς 257-258, 259-260** του Υποπίνακα 4B που αφορούν τις αμοιβές αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος εμπορικού ναυτικού και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν οι κυβερνήτες, συγκυβερνήτες και οι μηχανικοί αεροσκαφών, αεροπορικών εταιρειών

με φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αναγράφεται μόνο ο φόρος που παρακρατήθηκε με βάση τις βεβαιώσεις αποδοχών.

γ. Στους **κωδικούς 263-264** αναγράφεται το καθαρό ποσό αποδοχών αλλοδαπής προέλευσης (σε ευρώ) μόνο των αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος που υπηρετούν σε πλοία του εμπορικού ναυτικού. Στους κωδικούς 265-266 συμπληρώνεται από τον φορολογούμενο το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ή/και παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα πληρωμάτων πλοίων εμπορικού ναυτικού αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, ενώ δεν συμπληρώνεται στους κωδικούς αυτούς τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε ή/και παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, για εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης.

δ. Στους **κωδικούς 267-268** αναγράφεται το καθαρό ποσό αποδοχών αλλοδαπής προέλευσης κατώτερου πληρώματος που την ίδια χρήση έχει και την ιδιότητα αξιωματικού εμπορικού ναυτικού.

ε. Στους **κωδικούς 201-202** συμπληρώνεται η κατηγορία επαγγέλματος με συμπλήρωση του ανάλογου κωδικού ως εξής:

- 1: Αξιωματικός εμπορικού ναυτικού,
- 2: Κατώτερο πλήρωμα εμπορικού ναυτικού,
- 3: Κατώτερο πλήρωμα και αξιωματικός εμπορικού ναυτικού στην ίδια χρήση,
- 4: Κυβερνήτες, συγκυβερνήτες, μηχανικοί αεροσκαφών.

22. Υποπίνακας 4Γ1 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ)

α. Το εισόδημα που αποκτάται από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 ΚΦΕ.

Το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με λογιστικό τρόπο (έσοδα μείον έξοδα) ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Οι μη υπόχρεοι σε έκδοση στοιχείων που έχουν πραγματοποιήσει και λιανικές πωλήσεις, προσθέτουν στα ακαθάριστα έσοδά τους και τις πωλήσεις αυτές που αποδεικνύονται είτε με απλές αποδείξεις εισπραχής, είτε με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο.

Προκειμένου να δηλωθεί εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, για το φορολογικό έτος 2021, είναι απαραίτητη η συμπλήρωση του εντύπου Ε3.

Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (λογιστικός προσδιορισμός) φορολογούνται πλέον αυτοτελώς με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 (κλίμακα μισθωτών), χωρίς δηλαδή τα εισοδήματα αυτά να αθροίζονται με τυχόν εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα και από μισθούς και συντάξεις (παρ. 3 άρθρου 29 ΚΦΕ).

β. Ο χαρακτηρισμός του κατ' επάγγελμα αγρότη προκύπτει από επίσημη ταυτοποίηση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης (άρθρο 2 παρ. 1 ν. 3874/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 65 του ν. 4389/2016). Για τους κατ' επάγγελμα αγρότες, όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εφαρμόζονται οι μειώσεις του φόρου του άρθρου 16, εφόσον τουλάχιστον το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού εισοδήματός τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα. Στο συνολικό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου δεν περιλαμβάνονται η κύρια σύνταξη από τον e-ΕΦΚΑ (πρώην ΟΓΑ), οι αμοιβές από παροχή εργασίας με εργόσημο, οι αμοιβές εργαζομένων υπαγομένων στην ασφάλιση e-ΕΦΚΑ (πρώην ΟΓΑ) σε τυποποιητήρια, συσκευαστήρια και σε συναφείς χώρους, για έως εκατόν πενήντα (150) ημερομίσθια ανά έτος, καθώς και οι αμοιβές μελών αγροτικών ή/και γυναικείων συνεταιρισμών, που απασχολούνται περιστασιακά και υπάγονται στην ασφάλιση e-ΕΦΚΑ (πρώην ΟΓΑ).

γ. Κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 29 ΚΦΕ και για το φορολογικό έτος 2021 τα φυσικά πρόσωπα με πρώτη δήλωση έναρξης δραστηριότητας από 1η Ιανουαρίου 2019 και μετά, κατά

τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους, έχουν τη μείωση του φορολογικού συντελεστή του πρώτου κλιμακίου του άρθρου 15 κατά πενήντα τοις εκατό (50%) εφόσον αθροιστικά τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική και αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνουν τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

Επιπλέον, η παρ. 2 του άρθρου 29 ΚΦΕ έχει εφαρμογή για όποιον ασκεί ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το αν υπάρχει απαλλαγή ή όχι από την τήρηση βιβλίων με βάση τα Ε.Λ.Π. και την ένταξή του στα καθεστώτα του ΦΠΑ. Η εν λόγω μείωση εφαρμόζεται για το πρώτο έτος που δηλώνεται εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω Ε3 και για τα δύο (2) επόμενα έτη για τα οποία δηλώνεται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ΠΟΛ.1205/2018 εγκύκλιος).

δ. Το εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα λογίζεται ανεξάρτητα από τον τόπο και τον τρόπο (λιανικώς ή χονδρικώς) πώλησης των ιδίων παραγόμενων αγροτικών προϊόντων (Δ12 Α 1109216 ΕΞ 2014/24.7.2014 έγγραφο). Κατ' εφαρμογή της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 3874/2010 (Α' 151), όπως προστέθηκε με το άρθρο 116 του ν. 4316/2014 (Α' 270) και τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 56 του ν. 4811/2021 (Α' 108) με ισχύ από 26 Ιουνίου 2021, ο ορισμός της αγροτικής δραστηριότητας ισχύει και για λόγους φορολόγησης του κέρδους από τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW (ΠΟΛ.1116/2015 εγκύκλιος) για το διάστημα έως και την 25-6-2021 και για το διάστημα από την 26η Ιουνίου 2021 και έπειτα ισχύει για τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας μικρότερη από πεντακόσια (500) KW. Συνεπώς, για φορολογικούς σκοπούς, μέχρι και την 25- 6-2021 δεν εμπίπτει στην έννοια της αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας από 101 KW και άνω, ενώ από 26-6-2021 δεν εμπίπτει στην έννοια της αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας από 500 KW και άνω.

Από 1.1.2017 η δραστηριότητα της οικοτεχνίας, όπως ορίζεται στις διατάξεις του ν. 3874/2010 (άρθρο 2 περ. δ') και του ν. 4235/2014 (άρθρο 56 παρ. 2α), περιλαμβάνεται για φορολογικούς σκοπούς στην έννοια της αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

ε. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν. 4772/2021 τροποποιήθηκε η παρ. 4 του άρθρου 8 ΚΦΕ και ορίζεται συμπληρωματικά ότι κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της εισπραχής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 4772/2021, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 ισχύουν για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που εισπράττονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2021 και μετά (σχετική η Ε.2059/2021 Εγκύκλιος).

Για την ειδική περίπτωση όπου ως χρόνος κτήσης των αγροτικών ενισχύσεων επιλέγεται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται (αναδρομική εισπραχή κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης) δεν επιβάλλονται πρόστιμα και τόκοι για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από όσους λαμβάνουν αυτές τις αγροτικές ενισχύσεις, εφόσον οι σχετικές βεβαιώσεις εκδόθηκαν καθυστερημένα από τον ΟΠΕΚΕΠΕ και εκ του λόγου αυτού δεν ήταν δυνατή η υποβολή δήλωσης για το εισόδημα αυτό εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Από το φορολογικό έτος 2018 και μετά οι τροποποιητικές δηλώσεις υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE ενώ για τα προηγούμενα έτη υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ., κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους που εκδόθηκε η βεβαίωση. Η καταβολή του φόρου γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 67 του ΚΦΕ.

στ. Όπως προκύπτει από την παρ. 50 του άρθρου 72 ΚΦΕ που αρχικά προστέθηκε με το

άρθρο 298 ν. 4738/2020 (Α' 207), συμπληρώθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 33 ν. 4772/2021 (Α' 17), και, όπως τέλος διαμορφώθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 121 ν. 4799/2021 (Α' 78), στα απαλλασσόμενα εισοδήματα από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α για το φορολογικό έτος 2021, εντάσσονται και τα εισοδήματα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα συμπεριλαμβανομένων και των αγροτικών επιδοτήσεων που εισπράττονται το φορολογικό έτος 2021 και φορολογούνται κατά το έτος αυτό, ανεξάρτητα του φορολογικού έτους στο οποίο ανάγονται.

ζ. Για το φορολογικό έτος 2021 όλες οι κατηγορίες των εισοδηματικών αγροτικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων, κατά το μέρος που δεν λήφθηκαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα και κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο στους κωδικούς 659-660 του εντύπου Ε1.

η. Τα ποσά που προέρχονται από πλεονάσματα Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΑΣ) αποτελούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 4673/2020, εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα των μελών τους και περιλαμβάνονται ως ακαθάριστο έσοδό τους στο ατομικό Έντυπο Ε3 που υποβάλλουν, ενώ τα διανεμόμενα κέρδη των Αγροτικών Συνεταιρισμών αποτελούν, σύμφωνα με την παρ. 10β' του άρθρου 26 του ίδιου νόμου, εισόδημα από μερίσματα των μελών τους και αναγράφονται στις ατομικές δηλώσεις των μελών, ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ο ΑΣ, είτε στους κωδικούς 431-432 του Πίνακα 6 είτε στους κωδικούς 291-292 του Υποπίνακα 4Δ1. Τα ανωτέρω πλεονάσματα φορολογούνται ως εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο που ασκεί αγροτική δραστηριότητα και τηρεί τις υποχρεώσεις του άρθρου 8 του ν. 4673/2020 (ο έλεγχος και η πιστοποίηση αυτών γίνεται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης).

θ. Στους κωδ. 461-462 μεταφέρεται από τον πίνακα ΣΤ' του Εντύπου Ε3 το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων που έχουν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, και έχουν υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) του ως άνω εισοδήματος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43 Α και συμπληρώνεται στους κωδ. 657-658.

ι. Οι κωδικοί 469-470 συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα αλλοδαπής προέλευσης.

23. Υποπίνακας 4Γ2 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ)

α. Το καθαρό εισόδημα (κέρδη) από επιχειρηματική δραστηριότητα ανεξάρτητα της τήρησης απλογραφικών/διπλογραφικών βιβλίων προκύπτει με λογιστικό προσδιορισμό, με βάση τα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά και αποτυπώνονται στο έντυπο Ε3.

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16 του ΚΦΕ.

β. Εάν δηλώνεται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και από μισθωτή εργασία/συντάξεις, η προκαταβολή φόρου υπολογίζεται στον φόρο κλίμακας που προκύπτει μόνο από το εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η προκαταβολή φόρου υπολογίζεται χωριστά για την επιχειρηματική δραστηριότητα και χωριστά για την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ υπολογίζεται προκαταβολή και όταν η προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών εντάσσεται στην κατηγορία του εισοδήματος της επιχειρηματικής ή της αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

γ. Στον υποπίνακα 4Γ2 δηλώνονται τα ακαθάριστα έσοδα (κωδ.425-426), τα καθαρά κέρδη/ζημίες (κωδ.401-402, 413-414), μεταφερόμενα από το έντυπο Ε3, οι παρακρατηθέντες (κωδ.605-606) και οι προκαταβλητέοι φόροι (κωδ. 601-602) των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φυσικά πρόσωπα με έναρξη δραστηριότητας είτε τηρούν βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π., είτε είναι απαλλασσόμενα από την ενημέρωση βιβλίων με βάση τα Ε.Λ.Π.

Περιλαμβάνονται και οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες (πρώην Ζ' πηγή άρθρου 48 του ν.2238/1994), οι οποίοι πλέον θεωρούνται ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά μη έχοντες την εμπορική ιδιότητα.

δ. **Στους κωδ.401-402** μεταφέρεται από τον πίνακα ΣΤ' του Εντύπου Ε3 το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων που έχουν μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, και έχουν υπαχθεί στον ειδικό τρόπο φορολόγησης των διατάξεων του άρθρου 5Γ του ΚΦΕ. Το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) του ως άνω εισοδήματος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α και συμπληρώνεται στους κωδ. 657-658.

ε. Σημειώνεται ότι στους ως άνω κωδ. 601-602 καθώς και 605-606 δηλώνονται και οι παρακρατηθέντες και οι προκαταβλητέοι φόροι των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ που έχουν αναγραφεί στους κωδ. 307-308 του υποπίνακα 4Α.

στ. Τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα αλλοδαπής προέλευσης αναγράφονται στους κωδ. 411-412, ενώ ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή/ και παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή στους κωδ. 653-654. Στους κωδικούς αυτούς αναγράφονται και το εισόδημα των παρ. 3 και 4 του άρθρου 66 ΚΦΕ και ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή/και παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, αντίστοιχα (Ε.2018/2022).

ζ. Η μη συμφηφιζόμενη ζημία (κωδ. 415-416) μεταφέρεται από τον ίδιο τον φορολογούμενο στο επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον στο τρέχον φορολογικό έτος δεν φορολογείται με προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων. Επισημαίνεται ότι κατά την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων γίνεται έλεγχος των δηλωθέντων ποσών μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής χωρίς ωστόσο να γίνεται αυτόματη μεταφορά των ζημιών προηγούμενων χρήσεων στους αντίστοιχους κωδ. 415-416.

η. Όταν συμπληρώνονται εισοδήματα από συντάξεις (κωδ. 303-304, 321-322) και ο φορολογούμενος παράλληλα αποκτά και εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, τότε το εισόδημα που αποκτά από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (σχετ. το ΔΕΑΦ Α 1159118/24.11.2015 έγγραφό μας).

θ. Όταν αποκτάται εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, για την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 και παράλληλα αποκτάται και εισόδημα από παροχή σε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΕ, τότε το εισόδημα που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας εντάσσεται για τη φορολόγησή του στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

ι. Στους **κωδ. 403-404** αναγράφεται το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που δηλώνεται από τους μη υπόχρεους σε υποβολή Ε3, δηλαδή φυσικά πρόσωπα χωρίς έναρξη στο Μητρώο, τα οποία δεν είναι υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων κατά τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. και αμείβονται με τίτλο κτήσης, φορολογούνται επί των ακαθαρίστων εσόδων τους, αφού αφαιρεθούν οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν παρακρατηθεί από τις αμοιβές τους όπου προβλέπεται, ενώ δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το εισόδημά τους λοιπές δαπάνες. Στην περίπτωση αυτή υπάγεται ενδεικτικά το εισόδημα δημόσιων ή ιδιωτικών υπαλλήλων ή συνταξιούχων που

είναι αυτοεκδότες συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων. Ως αυτοεκδότες νοούνται οι συγγραφείς που έχουν απαλλαγεί από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων και συγγράφουν, τυπώνουν, εκδίδουν και προωθούν τα βιβλία τους, χωρίς να έχουν παραχωρήσει την εκμετάλλευση σε κάποιο εκδοτικό οίκο (ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016/25.7.2016 έγγραφο).

ια. Προβλέπονται ειδικοί κωδικοί για να αναγραφούν ακαθάριστα έσοδα από την απόκτηση εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν ο καταβάλλων τις αμοιβές δεν αποστέλλει ηλεκτρονικά την πληροφορία για τον δικαιούχο του ανάλογου εισοδήματος (κωδ. 409 - 410), καθώς επίσης και ειδικοί κωδικοί για να αναγραφούν οι αντίστοιχοι παρακρατηθέντες φόροι (κωδ. 611-612).

ιβ. Για τις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ συμπληρώνονται οι κωδ. 427-428.

ιγ. Τα απαλλασσόμενα εισοδήματα ή τα εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και προέρχονται από επιχειρηματική δραστηριότητα αναγράφονται στον Πίνακα 6 της δήλωσης στους κωδ. 659-660.

ιδ. Στους **κωδ. 607-608** «Φόρος που προσδιορίστηκε με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972» (Α' 64) αναγράφεται διακεκριμένα ο αυτοτελής φόρος που προκύπτει βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ.1146/1972, κατά την πώληση αυτοκινήτου που αποτελεί πάγιο στοιχείο επιχείρησης, όταν η πωλήτρια επιχείρηση επιθυμεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις να συμπεριλάβει το υπερτίμημα από την εν λόγω πώληση στα λοιπά της εισοδήματα, προκειμένου αυτό να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

ιε. Οι **κωδικοί 437-438 και 439-440** αφορούν στα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας (περιοχές Κοζάνης, Καστοριάς, Γρεβενών κ Φλώρινας) και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου και παράγουν ηλεκτρικά οχήματα και αγαθά ή είδη σχετικά με τα ηλεκτρικά οχήματα. Αναγράφεται κατά περίπτωση το κέρδος ή η ζημιά που προσδιορίζεται από την δραστηριότητα αυτή. Ο φορολογικός συντελεστής κάθε κλιμακίου της παρ. 1 του άρθρου 29 μειώνεται κατά πέντε (5) ποσοστιαίες μονάδες μόνο στο εισόδημα που αποκτάται από τη δραστηριότητα αυτήν, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά κέρδη από την παραγωγή αυτήν και έως τη συμπλήρωση πέντε (5) κερδοφόρων φορολογικών ετών (παρ. 1 άρθρου 71Ζ του ΚΦΕ, σχετ. Ε. 2051/2021 εγκύκλιος).

24. Υποπίνακας 4Δ1 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ)

Στον υποπίνακα Δ1 δηλώνονται τα εισοδήματα της κατηγορίας εισοδήματος από κεφάλαιο που αποκτήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2021, ο φόρος που παρακρατήθηκε στην Ελλάδα στις περιπτώσεις που προβλεπόταν παρακράτηση, ο φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή εφόσον και η αλλοδαπή χώρα και η Ελλάδα είχαν δικαίωμα φορολόγησης.

Η συμπλήρωση των εισοδημάτων είναι υποχρεωτική, είτε αποκτήθηκαν στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα χρηματικά ποσά παρέμειναν στην αλλοδαπή. Δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και από τόκους εταιρικών ομολογιών της παρ. 5 του άρθρου 37 ΚΦΕ(άρθ. 67, παρ. 1 ΚΦΕ).

Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ [Α.1275/2021 (Β' 6375) και Α. 1100/2019 (Β' 951) αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ και Π.Ο.Λ.1033/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις Π.Ο.Λ.1054/2015, 1260/2015, Α.1177/2019 και Α.1271/2021 αποφάσεις], για τα εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων.

Στον εν λόγω υποπίνακα δηλώνονται τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρείες όλων των νομικών μορφών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, περιλαμβανομένων και των προσωπικών εταιρειών. Ο φορολογικός συντελεστής για τα μερίσματα που αποκτώνται κατά το φορολογικό έτος 2021 είναι πέντε τοις εκατό (5%).

α. Στους **κωδικούς 291-292** αναγράφονται τα μερίσματα των εισηγμένων και μη εισηγμένων εταιρειών (εκτός από αυτά που απαλλάσσονται του φόρου, με βάση ειδικές διατάξεις), τα κέρδη που διανέμουν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, οι προσωρινές απολήψεις εταιρών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον είναι ημεδαπής προέλευσης.

Τα προμερίσματα ΑΕ, καθώς και οι προσωρινές απολήψεις ΕΠΕ και ΙΚΕ, αναγράφονται μόνο αν αποτελούν εισόδημα του φορολογικού έτους 2021, δηλαδή έχουν καταβληθεί κατά το φορολογικό έτος 2020 αλλά εγκρίθηκαν από το αρμόδιο όργανο κατά το φορολογικό έτος

2021. Αυτά που καταβλήθηκαν μέσα στο φορολογικό έτος 2021, αλλά θα εγκριθούν κατά το 2022 δεν αναγράφονται, διότι θα αποτελέσουν εισόδημα του φορολογικού έτους 2022.

Οι προσωρινές απολήψεις των εταιρών προσωπικών εταιρειών με διπλογραφικά βιβλία, αναγράφονται εφόσον καταβλήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2021 (σχετ. ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιος).

Στους ίδιους κωδικούς αναγράφονται και οι υπεραποδόσεις των μαθηματικών αποθεματικών από ατομικά ασφαλιστήρια συμβόλαια των ασφαλιστικών εταιρειών (σχετ. ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιος). Στην περίπτωση λήξης ή πρόωρης εξαγοράς ατομικού συμβολαίου ασφάλισης ζωής, το μέρος που αναλογεί στην επιστροφή καταβεβλημένων ασφαλιστρών, αποτελεί επενδεδυμένο κεφάλαιο που επιστρέφεται και όχι εισόδημα και δεν καλύπτει τεκμήρια.

β. Στους **κωδικούς 295-296** αναγράφονται τα μερίσματα και προμερίσματα των εισηγμένων και μη εισηγμένων μετοχών αλλοδαπής, οι υπεραποδόσεις των μαθηματικών αποθεματικών από ατομικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών εταιρειών αλλοδαπής, οι διανομές κερδών προσωπικών εταιρειών με διπλογραφικά αλλοδαπής, οι προσωρινές απολήψεις αλλοδαπής, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, η διανομή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας αλλοδαπής προέλευσης. Αν έχει παρακρατηθεί στο εξωτερικό φόρος, εξετάζεται ποια χώρα προβλέπεται με βάση τις διμερείς συμβάσεις να φορολογήσει κι αν μπορούν και οι δύο χώρες να φορολογήσουν ή αν δεν υπάρχει σύμβαση με την χώρα προέλευσης του εισοδήματος, συμπληρώνεται ολόκληρο το ποσό του φόρου στους κωδικούς 683-684 και κατά την εκκαθάριση πιστώνεται ποσό κατά ανώτατο μέχρι και το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην ημεδαπή. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτησή του, αποδεικνύεται με τα δικαιολογητικά έγγραφα που ορίστηκαν με την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1026/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (Β' 170). Ειδικά για την πίστωση του εταιρικού φόρου που προβλέπεται στους όρους των ΣΑΔΦ με τις χώρες που αναφέρονται στην υπό στοιχεία Ε. 2018/2019 εγκύκλιο, όσον αφορά στη φορολογία μερισμάτων, προκειμένου να συμπληρωθούν οι κωδικοί 683-684 με το ποσό του εταιρικού αλλοδαπού φόρου που αναλογεί στον μέτοχο, έτσι ώστε ο φόρος αυτός να πιστωθεί από αυτόν που αναλογεί για το μερίσμα αυτό στην Ελλάδα, απαιτούνται τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην ως άνω εγκύκλιο.

γ. Στην περίπτωση που εκ παραδρομής έχει παρακρατηθεί φόρος για τα αλλοδαπά μερίσματα και στην ημεδαπή, ενώ δεν προβλέπεται (ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιος), αυτός συμπληρώνεται στους κωδικούς 297-298.

Αν δεν συμπληρωθεί κανένα ποσό παρακρατηθέντος φόρου ενώ έχει συμπληρωθεί εισόδημα σε κάποιον από τους κωδικούς του Υποπίνακα αυτού, υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί και επιβάλλεται με την πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατά περίπτωση.

δ. Προκειμένου να κριθεί αν το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αποτελεί εισόδημα ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων ι' και ια', κατά περίπτωση, της παρ. 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ.

ε. Στους **κωδικούς 299-300** με περιγραφή «Εισαχθέντα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών που φορολογούνται με τον ν. 4607/2019», αναγράφονται τα ποσά των εισαχθέντων μερισμάτων πλοιοκτητριών εταιρειών που έχουν υπογράψει το Συνυποσχετικό οικειοθελούς παροχής που υπογράφηκε ανάμεσα στο Ελληνικό Δημόσιο και τη ναυτιλιακή κοινότητα, αόριστης χρονικής διάρκειας, με την οποία επιβάλλεται από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής φόρος δέκα τοις εκατό (10%) αν εισαχθούν στην Ελλάδα. Τα μερίσματα της περίπτωσης αυτής απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ.

στ. Στους **κωδικούς 667-668 και 669-670** του υποπίνακα αυτού δηλώνονται οι τόκοι που εισπράττονται ανάλογα με την προέλευσή τους (ημεδαπής ή αλλοδαπής) και επιλέγεται, κατά την υποβολή με τη χρήση της διαδικτυακής υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, αν προέρχονται από τραπεζικές καταθέσεις ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία.

Στις περιπτώσεις κοινών τραπεζικών λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) υπάρχει υποχρέωση δήλωσης των ποσών των τόκων καταθέσεων που αναλογούν στους πραγματικούς δικαιούχους, οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει, σε κάθε περίπτωση, τη διακριτική ευχέρεια να κρίνει αιτιολογημένα διαφορετικά.

ζ. Αναφορικά με τα μερίσματα και τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης που προκύπτουν από επενδύσεις που πραγματοποιούνται μέσω ημεδαπού θεματοφύλακα, δεν απαιτείται η αναγραφή της χώρας προέλευσής τους για το καθένα ξεχωριστά και δεν επιλέγεται αλλοδαπή χώρα, αναγράφεται όμως ο ΑΦΜ του ημεδαπού θεματοφύλακα.

η. Στους **κωδικούς 671-672 και 673-674**, ανάλογα με την προέλευσή τους, δηλώνονται τα δικαιώματα, όταν δεν εισπράττονται στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας. Όσον αφορά στα συγγραφικά δικαιώματα, αυτά αποτελούν εισόδημα αυτής της κατηγορίας όταν η εκμετάλλευση των βιβλίων έχει ανατεθεί σε εκδοτικούς οίκους, οι οποίοι καταβάλλουν δικαιώματα σε συγγραφείς που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σχετική με την είσπραξη των δικαιωμάτων (σχετ. το υπό στοιχεία ΔΕΑΦ Α 1118624/25.7.2016 έγγραφο).

θ. Το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή αναγράφεται στους κωδικούς 683-684 και επιλέγεται η κατηγορία, καθόσον προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές φορολόγησης για την κάθε μία.

25. Υποπίνακας 4Δ2 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ)

α. Στον υποπίνακα 4Δ2 δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος που προκύπτει από την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή από ιδιοχρησιμοποίηση ή παραχώρηση χρήσης γαιών - γης και ακινήτων σε τρίτους, εγκαταστάσεων ή κατασκευών, χώρων τοποθέτησης διαφημιστικών επιγραφών καθώς επίσης και από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση, ιδιοχρησιμοποίηση, δωρεάν παραχώρηση κοινοχρήστων χώρων που ανήκουν σε ιδιοκτήτες διηρημένων ιδιοκτησιών (κωδ. 131-132, 133-134) και από ανείσπρακτα εισοδήματα (κωδ. 125-126). Τα ως άνω ποσά μεταφέρονται στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης Ε1 από τα συνολικά ποσά των στηλών του εντύπου Ε2, κατά κατηγορία ακινήτου. Επίσης, δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα για το οποίο δεν βεβαιώνεται χαρτόσημο (κωδ. 741-742) καθώς και από αποζημίωση λόγω πρόωρης

λύσης εμπορικής μίσθωσης καταβληθείσα από τον μισθωτή (κωδ. 121-122).

β. Τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτης περιουσίας (παρ. 4 άρθρου 39 ΚΦΕ) που δηλώθηκαν στα φορολογικά έτη 2015-2020 στους κωδικούς 125-126 και εισπράχθηκαν κατά το έτος 2021, δηλώνονται ανά κατηγορία ακινήτου και είδος μίσθωσης στο έντυπο Ε2 και τα επιμέρους ποσά μεταφέρονται κατά κατηγορία γαιών - γης ή ακινήτου στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης Ε1.

γ. Για όσους ασκούν ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικές εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

δ. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με τις ισχύουσες τιμές κατά την 31/12/2021. Δεν αποφέρει εισόδημα η χρήση θέσης στάθμευσης ή αποθήκης σε άλλη οικοδομή, πλησίον αυτής που βρίσκεται η κύρια κατοικία.

ε. Αναγνωρίζεται ποσοστό 5% επί του ακαθάριστου εισοδήματος ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης ως δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες όσων ακινήτων αποφέρουν φορολογητέο εισόδημα, ανεξάρτητα από το είδος και τη χρήση αυτών. Οι δαπάνες γαιών για αντιπλημμυρικά έργα και έργα αποξήρανσης (κωδ. 159-160), εκπίπτουν σε ποσοστό 10% επί του ακαθάριστου εισοδήματος από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση, δωρεάν παραχώρηση και ιδιόχρηση γαιών. Για την απόδειξη του ποσού της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στον μισθωτή (κωδ. 163-164) για τη λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, καθώς και του ποσού για τις δαπάνες για αντιπλημμυρικά έργα και έργα αποξήρανσης, τα δικαιολογητικά εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π., όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.

στ. Το τεκμαρτό εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τμ), ολόκληρης ή τμήματος αυτής, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες εξ αίματος ή εξ αγχιστείας, το οποίο απαλλάσσεται από τον φόρο και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης δεν αναγράφεται στη δήλωση. Αντίθετα, αναγράφεται στη δήλωση το τεκμαρτό εισόδημα 3% της αντικειμενικής αξίας των επιφανειών της ως άνω κατοικίας που υπερβαίνουν τα διακόσια (200τμ) τετραγωνικά μέτρα. Δεν δύναται να δηλωθεί μέρος της κατοικίας ως δωρεάν παραχωρούμενο και το υπόλοιπο να δηλωθεί ως κενό.

Στην επιφάνεια των διακοσίων τετραγωνικών μέτρων προσμετρώνται εκτός από κύριους και οι βοηθητικοί χώροι (θέσεις στάθμευσης, αποθήκες κ.λπ.), ακόμη κι αυτοί που βρίσκονται σε διαφορετική οικοδομή από αυτή που βρίσκεται η κύρια κατοικία, πλησίον αυτής και εφόσον δεν υπάρχουν στην οικοδομή της κύριας κατοικίας τέτοιοι χώροι.

Ομοίως, απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, το οποίο επίσης δεν αναγράφεται στη δήλωση.

ζ. Στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία δεν περιλαμβάνεται:

αα. το ποσό του μισθώματος που δεν εισπράχθηκε για όλους τους μήνες που ίσχυσε εντός του 2021 το μέτρο μη καταβολής ή μειωμένης καταβολής του μηνιαίου μισθώματος σε ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 42 αρ. 72 ΚΦΕ (όπως προστέθηκε με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, Α'104, τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 5 ν. 4722/2020, Α'177 και διαμορφώθηκε με το άρθρο 27 ν. 4772/2021, Α' 17), στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

ββ. το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται στους λογαριασμούς των δικαιούχων σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), καθόσον σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 2 του ανωτέρω άρθρου, το εν λόγω ποσό δεν εμπίπτει σε καμία κατηγορία εισοδήματος, δεν υπόκειται σε οποιονδήποτε φόρο, τέλος, εισφορά ή άλλη κράτηση υπέρ του Δημοσίου, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ κατά περίπτωση και συμπληρώνεται στον Πίνακα 6 (κωδ. 781-782).

η. Οι κωδικοί 175-176 συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή για το οποίο και η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης.

26. Υποπίνακας 4Ε (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ)

Στον υποπίνακα 4Ε δηλώνεται το εισόδημα που προκύπτει από μεταβιβάσεις τίτλων του άρθρου 42 του ΚΦΕ που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία. Οι μεταβιβάσεις από χαριστική αιτία δεν αποτελούν αντικείμενο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Στον υποπίνακα αυτόν επίσης δεν συμπληρώνεται η υπεραξία από μεταβιβάσεις εισηγμένων μετοχών όταν ο μεταβιβάζων συμμετέχει στην εταιρεία με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 0,5% ή από μεταβιβάσεις τίτλων που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά οι οποίοι έχουν αποκτηθεί πριν από την 1/1/2009. Τα εισοδήματα αυτά είναι αφορολόγητα και δηλώνονται στον Πίνακα 6.

Ως τιμή κτήσης για τίτλους που έχουν αποκτηθεί λόγω κληρονομικής διαδοχής ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία, λαμβάνεται η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν (εδ. δ' της παρ. 4 του άρθρου 42 ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018, Α'105).

Στον εν λόγω Υποπίνακα συμπληρώνεται και το εισόδημα του άρθρου 42 Α του ΚΦΕ. Ειδικότερα συμπληρώνονται ανά κωδικό τα ακόλουθα εισοδήματα:

α. Κωδικοί 829-830:

Συμπληρώνεται κατά περίπτωση:

αα) το κέρδος του φορολογικού έτους 2021 από την πώληση τίτλων του άρθρου 42 ΚΦΕ, όταν οι τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση και η υπεραξία τους φορολογείται. Κατά τη συμπλήρωση των ανωτέρω κωδικών δεν αφαιρείται από τον φορολογούμενο η μεταφερόμενη ζημία προηγούμενων ετών, καθώς αυτή αναγράφεται, από το φορολογικό έτος 2021 και έπειτα, στους νέους κωδικούς 873-874 και αφαιρείται από το κέρδος του τρέχοντος έτους κατά την εκκαθάριση.

ββ) Το εισόδημα που προκύπτει κατά την παρ. 1 του άρθρου 42Α ΚΦΕ για έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον μεταβιβάστηκαν οι μετοχές εντός του 2021 και μετά από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης. Κατά το φορολογικό έτος άσκησης των δικαιωμάτων οι φορολογούμενοι έχουν διαθέσιμη την αναρτημένη ηλεκτρονική πληροφόρηση για το εισόδημα που προσδιορίστηκε κατά την άσκηση των δικαιωμάτων (προσυμπλήρωση στους κωδικούς 423-424 του πίνακα 6), καθώς και τον χρόνο χορήγησης των δικαιωμάτων για να υπολογίσουν τον χρόνο διακράτησης, αλλά το αναγράφουν στη δήλωση για να φορολογηθεί κατά το φορολογικό έτος μεταβίβασης των μετοχών.

γγ) Το εισόδημα που προκύπτει κατά την παρ. 2 του άρθρου 42Α του ΚΦΕ για έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον μεταβιβάστηκαν

οι μετοχές, εντός του 2021 και πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι:

- (i) τα ως άνω δικαιώματα αποκτώνται εντός πέντε (5) ετών μετά από τη σύσταση της εταιρείας,
- (ii) η εταιρεία δεν έχει συσταθεί μέσω συγχώνευσης και

(iii) οι μετοχές μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης. Κατά το φορολογικό έτος άσκησης των δικαιωμάτων οι φορολογούμενοι έχουν διαθέσιμη την αναρτημένη ηλεκτρονική πληροφόρηση για το εισόδημα που προσδιορίστηκε κατά την άσκηση των δικαιωμάτων (προσυμπλήρωση στους κωδικούς 423 -424 του πίνακα 6), καθώς και τον χρόνο χορήγησης των δικαιωμάτων για να υπολογίσουν τον χρόνο διακράτησης, αλλά το αναγράφουν στη δήλωση για να φορολογηθεί κατά το φορολογικό έτος μεταβίβασης των μετοχών.

δδ) Το εισόδημα που προκύπτει κατά την παρ. 3 του άρθρου 42Α του ΚΦΕ για έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο με τη μορφή μετοχών που του χορηγούνται από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών, στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών, το οποίο αποτελεί εισόδημα από υπεραξία εφόσον μεταβιβαστούν οι μετοχές οποτεδήποτε μετά από την απόκτησή τους από τον δικαιούχο του προγράμματος. Κατά το φορολογικό έτος που διατίθενται οι δωρεάν μετοχές οι φορολογούμενοι έχουν διαθέσιμη την αναρτημένη ηλεκτρονική πληροφόρηση με τον αριθμό των μετοχών που τους χορηγήθηκαν και την αξία των μετοχών κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσής τους (προσυμπλήρωση στους κωδικούς 423 -424 του πίνακα 6), αλλά το αναγράφουν στη δήλωση για να φορολογηθεί κατά το έτος μεταβίβασης των μετοχών αυτών, υπολογίζοντάς το σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4α και 4β του άρθρου 42Α.

Για κάθε μία από τις ως άνω περιπτώσεις αα', ββ', γγ', δδ' αναγράφεται ο ΑΦΜ της εταιρείας της οποίας μεταβιβάστηκαν οι μετοχές.

Στις περιπτώσεις που εντός του ίδιου φορολογικού έτους προκύπτει παράλληλα και εισόδημα του άρθρου 42 και εισόδημα του άρθρου 42Α, συμπληρώνονται τα ποσά διακριτά, καθώς επίσης και όταν συμπληρώνεται εισόδημα του άρθρου 42Α, ο φορολογούμενος επιλέγει αν τυχόν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου αυτού, προκειμένου να φορολογηθεί το εισόδημα αυτό με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 43 του ΚΦΕ.

β. Κωδικοί 865-866:

Συμπληρώνεται κατά περίπτωση:

αα) Το κέρδος από την πώληση τίτλων του άρθρου 42 ΚΦΕ, όταν οι τίτλοι έχουν εκδοθεί από αλλοδαπή επιχείρηση και η υπεραξία τους φορολογείται

ββ) Το εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τις παρ. 1 και 3 του άρθρου 42Α ΚΦΕ, όταν οι τίτλοι εκδίδονται στην αλλοδαπή από αλλοδαπή επιχείρηση.

γ. Κωδικοί 867-868: Συμπληρώνεται ο φόρος που τυχόν παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των άρθρων 42 και 42Α (παρ. 1 και 3) του ΚΦΕ και γίνεται διάκριση αν ο φόρος αλλοδαπής αφορά εισόδημα του άρθρου 42 ή του άρθρου 42Α (παρ. 1 και 3). Στην περίπτωση που το εισόδημα που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παρ. 1 και 3 του άρθρου 42Α του ΚΦΕ, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε στην αλλοδαπή εκπίπτει από τον φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα κατά τον χρόνο φορολογίας του στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 9 του ΚΦΕ και της ισχύουσας Σ.Α.Δ.Φ. που εφαρμόζεται, ανεξάρτητα από το ενδεχόμενο να έχει πραγματοποιηθεί η φορολόγηση στην αλλοδαπή σε προγενέστερο έτος.

δ. Κωδικοί 871-872: Συμπληρώνεται η ζημία από την πώληση τίτλων του άρθρου 42 ΚΦΕ του ίδιου φορολογικού έτους, η οποία δύναται να μεταφέρεται για πέντε (5) έτη προκειμένου να

συμψηφιστεί με κέρδη από την ίδια αιτία και γίνεται διάκριση της ζημιάς σε ημεδαπής/ αλλοδαπής. Ως ζημιά νοείται μόνο αυτή που προκύπτει αποκλειστικά από τίτλους που κατονομάζονται στην παρ. 1 του άρθρου 42 ΚΦΕ και όχι από τους τίτλους των οποίων η υπεραξία από τη μεταβίβασή τους απαλλάσσεται της φορολογίας.

ε. Στους νέους κωδικούς 873-874 αναγράφονται οι μεταφερόμενες ζημιές από την πώληση τίτλων του άρθρου 42 ΚΦΕ των προηγούμενων φορολογικών ετών, οι οποίες δεν έχουν συμψηφιστεί με κέρδη από την ίδια αιτία και γίνεται διάκρισή τους σε ημεδαπής/αλλοδαπής.

στ. Προκειμένου να κριθεί αν το εισόδημα από τη μεταβίβαση τίτλων αποτελεί εισόδημα ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ.

ζ. Όταν προσδιορίζονται κέρδη από αγοραπωλησίες τίτλων προερχόμενων από πολλές διαφορετικές αλλοδαπές χώρες, επιλέγεται η χώρα που βρίσκεται ο θεματοφύλακας των τίτλων. Σε περίπτωση που έχει παρακρατηθεί φόρος στην αλλοδαπή και οι τίτλοι τηρούνται σε αλλοδαπό θεματοφύλακα εξετάζεται η χώρα που βρίσκεται ο θεματοφύλακας προκειμένου να επιλεγεί εάν το ποσό φόρου παρακρατήθηκε σε χώρα με την οποία υφίσταται ΣΑΔΦ και στη ΣΑΔΦ προβλέπεται η μέθοδος της πίστωσης ή, αν δεν συντρέχει η περίπτωση αυτή, λοιπές περιπτώσεις.

Αν πρόκειται για ημεδαπό θεματοφύλακα δεν απαιτείται η αναγραφή της χώρας προέλευσης και δεν επιλέγεται αλλοδαπή χώρα, συμπληρώνεται όμως ο Α.Φ.Μ. του.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5 (ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ)

27. Αναγράφεται υποχρεωτικά ο ταχυδρομικός κώδικας (Τ.Κ.) της κύριας και των δευτερευουσών κατοικιών.

28. Αναγράφεται ο ΑΦΜ του ιδιοκτήτη που παραχωρεί κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία, για όσους φορολογούμενους δηλώνουν ότι διαμένουν σε δωρεάν παραχωρούμενη κατοικία.

29. Σε περίπτωση που εξαρτώμενο μέλος, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 11 του ΚΦΕ, μισθώνει κατοικία ή οποιουδήποτε τύπου και για οσοδήποτε χρόνο κατάλυμα, εξαιρουμένων των καταλυμάτων βραχυχρόνιας μίσθωσης στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού (αρ. 111 ν 4446/2016, σχετ Ε.2141/2019), εκτός από αυτήν της κύριας κατοικίας της οικογένειας (φοιτητής που σπουδάζει σε διαφορετικό τόπο, τέκνο που υπηρετεί τη στρατιωτική του θητεία, κ.λπ.) και εφόσον δεν έχει δική του υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 67 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (σχετ. ΠΟΛ 1067/2015 εγκύκλιος), η κατοικία αυτή δηλώνεται ως δευτερεύουσα από τον γονέα που είναι υπόχρεος να περιλάβει τα εισοδήματα του εξαρτώμενου μέλους του στη δική του δήλωση, προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ, ακόμη και στην περίπτωση που το μισθωτήριο συντάσσεται στο όνομα του τέκνου.

Σε περίπτωση διαμονής σε φοιτητική εστία πανεπιστημίου δεν προκύπτει τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης.

Ακολούθως, στον Πίνακα 6 αναγράφεται το καθαρό ποσό του ενοικίου που καταβάλλεται για την ενοικίαση κατοικίας ή άλλου καταλύματος, η οποία χρησιμοποιείται για την ικανοποίηση των στεγαστικών αναγκών κάθε παιδιού που σπουδάζει σε σχολές ή σχολεία του εσωτερικού, εφόσον τα παιδιά αυτά αναγράφονται στον Πίνακα 8 της δήλωσης.

30. Για την περίπτωση βοηθητικών χώρων που δεν βρίσκονται στην ίδια οικοδομή με την κύρια ή τις δευτερεύουσες κατοικίες, η επιφάνεια και η διεύθυνση τους συμπληρώνονται στα αντίστοιχα πεδία της κύριας ή των δευτερευουσών κατοικιών.

Επιπρόσθετα για την δήλωση χρήσης αυτοτελών βοηθητικών χώρων χωρίς στοιχεία κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας, η επιφάνεια συμπληρώνεται στο πεδίο των βοηθητικών χώρων και στη χρήση επιλέγεται λοιπές κατοικίες/αυτοτελείς βοηθητικοί χώροι. Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης αυτών των αυτοτελών βοηθητικών χώρων υπολογίζεται με 40 ευρώ επί του συνόλου

των τ.μ., σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 1 άρθρο 31 του ΚΦΕ.

31. Η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, που τυχόν προκύπτει για φορολογούμενους που ήταν άνεργοι κατά το εκάστοτε εξεταζόμενο φορολογικό έτος, φορολογείται σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 (κλίμακα των μισθωτών), ανεξαρτήτως της διάρκειας εντός του έτους της ανεργίας τους (ΠΟΛ.1109/2016 εγκύκλιος).

32. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται προκειμένου για αγορά επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, οχήματος τύπου L, μοτοποδηλάτου, μοτοσυκλέτας, καθώς και οχήματος παντός εδάφους ή άλλου μικρού οχήματος με τρεις ή τέσσερις τροχούς, μηδενικών ρύπων με Λιανική Τιμή Προ Φόρων (Λ.Τ.Π.Φ.) έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ. Για τα αυτοκίνητα του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται μηδενική ετήσια αντικειμενική δαπάνη, ενώ για τα άνω του ορίου αυτού η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ (άρθρο 33 περ. θ' του Κ.Φ.Ε.). Η αγορά των ως άνω οχημάτων με ΛΤΠΦ άνω των 50.000 ευρώ δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΕ και κατ' επέκταση υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΕ ολόκληρο το ποσό που καταβλήθηκε για την αγορά ενός αυτοκινήτου της συγκεκριμένης κατηγορίας. Δεν επιβάλλεται στα αυτοκίνητα αυτά φόρος πολυτελούς διαβίωσης.

33. Όσον αφορά επιβατικά Ι.Χ. αυτοκίνητα με ημερομηνία πρώτης άδειας κυκλοφορίας στην Ελλάδα πριν τις 4.3.2004, τα οποία δεν βρίσκονται πλέον στην κατοχή των ιδιοκτητών τους, οι τελευταίοι, προκειμένου να μην επιβαρυνθούν με την ετήσια αντικειμενική δαπάνη του άρθρου 31 του ΚΦΕ, οφείλουν να προβούν σε διαγραφή αυτών από το Μητρώο Αδειών Κυκλοφορίας Οχημάτων του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται (προσκόμιση υπεύθυνης δήλωσης καταστροφής, διάλυσης ή αχρήστευσης) από την παρ. 6 του άρθρου 8 του π.δ. 116/2014 (Α' 81), όπως προστέθηκε με το άρθρο 69 του ν. 4484/2017 (Α' 110).

34. Δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη αυτοκινήτων Ε.Ι.Χ. καθώς και σκαφών αναψυχής προκειμένου για αυτοκίνητα ή σκάφη αναψυχής που βρίσκονται στην κατοχή ή κυριότητα νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (άρθρο 31 ΚΦΕ).

35. Με βάση την περ. ε' του άρθρου 33 του ΚΦΕ, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για την αγορά παγίου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του επαγγελματικού εξοπλισμού δεν περιλαμβάνεται η αγορά ή ανέγερση ακινήτου καθώς και η απόκτηση Ι.Χ. επιβατικού αυτοκινήτου, για τα οποία ισχύει σε κάθε περίπτωση το τεκμήριο απόκτησης.

Οι καταβληθείσες δόσεις επιχειρηματικών δανείων που έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία των ατομικών επιχειρήσεων και αφορούν σε δανειακές συμβάσεις που συνήψαν τα εν λόγω πρόσωπα για επιχειρηματικούς σκοπούς, δεν αποτελούν δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 ΚΦΕ (περίπτωση στ' της παρ. 1 του άρθρου αυτού), οπότε δεν αναγράφονται στους κωδικούς 727-728 του εντύπου Ε1. Το ίδιο ισχύει και για τις δόσεις που καταβάλλονται από τα παραπάνω πρόσωπα στο πλαίσιο συμβάσεων που χαρακτηρίζονται από τα πιστωτικά ιδρύματα ως «δάνεια κεφαλαίου κίνησης» ή ως «σύμβαση πίστωσης δι' ανοιχτού λογαριασμού».

Η απόσβεση δανείου που έχει ληφθεί από φυσικό πρόσωπο για αγορά ή ανέγερση ακινήτου που χρησιμοποιείται ως έδρα ατομικής επιχείρησης βαρύνεται με τεκμήριο, διότι η αγορά ή ανέγερση ακινήτου από φυσικό πρόσωπο προσμετράται στα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, ακόμη κι αν αφορά την ατομική του επιχείρηση. Το δάνειο αυτό θεωρείται στεγαστικό και η αποπληρωμή του βαρύνεται με τεκμήριο.

Η απόσβεση δανείου που έχει ληφθεί από φυσικό πρόσωπο για την (αποδεδειγμένη) αγορά ταξί δεν βαρύνεται με τεκμήριο, διότι το ταξί που αγοράστηκε με το δάνειο χρησιμοποιείται ως πάγιο

ατομικής επιχείρησης κι όχι ως επιβατικό ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητο που σε κάθε περίπτωση θα προσμετρούνταν στα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Το δάνειο αυτό, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην αξία αγοράς του αυτοκινήτου και της άδειας, όπως αυτή προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία του εκμεταλλευτή, θεωρείται επιχειρηματικό, οπότε δεν αναγράφεται στη δήλωση. Τυχόν υπερβάλλον ποσό δανείου δεν αντιμετωπίζεται ως επαγγελματικό δάνειο.

Ο φορολογούμενος που δεν συμφωνεί με τον χαρακτηρισμό που έχει γίνει για το δάνειό του κατά την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή θεωρεί ότι εμφανίζεται λανθασμένα ως υπόχρεος ή θεωρεί ότι τα ποσοστά που βαρύνουν τον κάθε υποφειλέτη του δανείου είναι διαφορετικά ή θεωρεί ότι έχει γίνει λάθος στο καταβληθέν ποσό κ.λπ., έχει τη δυνατότητα καταρχήν να απευθυνθεί στο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα που έστειλε τα στοιχεία για λογαριασμό του, προκειμένου να του χορηγηθεί έντυπη βεβαίωση. Η βεβαίωση της τράπεζας, ή οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του φορολογούμενου, προσκομίζεται ή αποστέλλεται στη Δ.Ο.Υ., η οποία έχει την αρμοδιότητα του ελέγχου των δικαιολογητικών, της οριστικοποίησης της δήλωσης και της ορθής εκκαθάρισής της.

Στους **κωδικούς 727-728** αναγράφονται αθροιστικά τα ποσά που κατέβαλε ο ίδιος ο φορολογούμενος και η συνεισφορά του Δημοσίου της παρ. 1 του άρθρου 71 του ν.4714/2020 (πρόγραμμα «Γέφυρα»), για τις δόσεις που αφορούν στην αποπληρωμή των πάσης φύσεως δανείων προς χρηματοδοτικούς φορείς, τα οποία εξασφαλίζονται με εμπράγματη ασφάλεια στην κύρια κατοικία του οφειλέτη. Η συνεισφορά του Δημοσίου με το πρόγραμμα «Γέφυρα» αναγράφεται και στους κωδικούς 781-782 στην επιλογή «Λοιπές περιπτώσεις».

36. Το συνολικό ποσό όλων των αγορών χρεογράφων (μετοχών κ.λπ.) γενικά που πραγματοποιήθηκαν εντός του ίδιου φορολογικού έτους δηλώνεται στους κωδικούς 743-744 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Εκεί αναγράφονται και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν (άρθρο 32 περ. β' ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 115 παρ. 7 ν. 4549/2018). Εάν ο φορολογούμενος αποκτήσει τίτλους μη εισηγμένους σε οργανωμένη αγορά συμπληρώνει και τον ΑΦΜ του εκδότη τους. Στους κωδικούς αυτούς αναγράφονται και οι εισφορές κεφαλαίου που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 70Α ΚΦΕ.

37. Στην περίπτωση δήλωσης αποβιώσαντος, η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη, της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, περιορίζεται σε δωδέκατα, βάσει του αριθμού των μηνών που ο φορολογούμενος ήταν εν ζωή.

38. Για τους κωδικούς της περίπτωσης 2 του πίνακα 5 οι οποίοι αφορούν σε δαπάνες του φορολογούμενου που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, υπάρχει διάκριση αν πρόκειται για δαπάνη που πραγματοποιήθηκε στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή ή για δαπάνη ημεδαπής που το τίμημα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Επίσης, ζητείται ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου όταν έχει ΑΦΜ στην Ελλάδα.

39. Στους **κωδικούς 735-736** στις περιπτώσεις ανέγερσης/προσθηκών οικοδομών/κολυμβητικών δεξαμενών, απαιτείται η συμπλήρωση όλων των ποσών που δαπανήθηκαν και αποδεικνύονται με παραστατικά και ειδικά για τις δαπάνες για τις οποίες έχει εκδοθεί τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ή τιμολόγιο πώλησης/δελτίο αποστολής, συμπληρώνεται υποχρεωτικά από το φορολογούμενο ο ΑΦΜ του εκδότη.

40. Στον **κωδικό 769** αναγράφεται η δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία και εμφανίζεται πίνακας προς διευκόλυνση της συμπλήρωσης με τα ποσά που έχει στην διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση από την ηλεκτρονική πληροφόρηση της υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1033/2014 απόφασης. Για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης, λαμβάνεται υπόψη η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, όπως αυτή προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Εξαιρούνται οι δαπάνες που καταβάλλονται

σε εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και στα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες. Στην περίπτωση διαζευγμένων γονέων όπου άλλος γονέας βαρύνεται με τα τέκνα και άλλος καταβάλλει τις δαπάνες διδασκτρων των τέκνων, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα βαρύνει τον γονέα που καταβάλλει τις δαπάνες αυτές. Εάν τα διδάκτρα κ.λπ. καταβάλλονται από εταιρεία που εργάζεται γονέας, η αντικειμενική δαπάνη εξακολουθεί να βαρύνει τον γονέα αυτόν (ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιος). Στην περίπτωση των κοινών δηλώσεων έγγαμων φορολογούμενων η δαπάνη αυτή επιμερίζεται και στους δύο συζύγους, ενώ στην περίπτωση χωριστών δηλώσεων η δαπάνη αναγράφεται στη δήλωση του γονέα που βαρύνεται με την καταβολή του ποσού. Σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης θεωρούνται τα νηπιαγωγεία, τα δημοτικά, τα γυμνάσια και τα λύκεια, όχι οι παιδικοί σταθμοί, τα πανεπιστήμια, τα κολλέγια, τα παραρτήματα ξένων πανεπιστημίων, τα ιδιωτικά ΙΕΚ, τα εργαστήρια ελευθέρων σπουδών, τα ινστιτούτα σπουδών και οι επαγγελματικές και τεχνικές σχολές, τα διδάκτρα των οποίων δεν συνιστούν δαπάνη υπαγόμενη σε τεκμήρια.

41. Από το φορολογικό έτος 2019 και εξής, εξαιρούνται από την επιβολή του φόρου πολυτελούς διαβίωσης και τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης πολυτέκνων με τέσσερα (4) τουλάχιστον εξαρτώμενα τέκνα κατά την έννοια της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 11 του ΚΦΕ. Η απαλλαγή θα χορηγείται στα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης των έξι και άνω θέσεων και με βάση τα στοιχεία των εξαρτώμενων τέκνων που αναγράφονται στον Πίνακα 8.1., όπως αυτά ορίζονται παραπάνω.

42. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται:

α) για τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται, από φυσικά πρόσωπα, στον Οργανισμό (Κέντρο Πολιτισμού Ίδρυμα Σταύρος Νιάρχος ΑΕ-ΚΠΠΣΝ-) ή στην Εθνική Βιβλιοθήκη της Ελλάδος (Ε.Β.Ε.) ή στην Εθνική Λυρική Σκηνή (Ε.Λ.Σ.) από φορολογούμενους λόγω δωρεάς ή χορηγίας στους φορείς αυτούς (παρ. 3 αρ. 28 της σύμβασης δωρεάς που κυρώνεται με το άρθρο δεύτερο του ν. 3785/2009) και

β) για φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Γ, και μόνο για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει της κατοικίας ή του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης (περ. ι' του άρθρου 33 ΚΦΕ).

ΠΙΝΑΚΑΣ 6 (ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)

43. **α. Κωδικοί 655-656:** Οι εν λόγω κωδικοί δεν συμπληρώνονται κατά την υποβολή των αρχικών δηλώσεων για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021, παρά μόνο με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης. Οι ανωτέρω κωδικοί είναι ανενεργοί και ενεργοποιούνται από την Δ.Ο.Υ. όταν ο φορολογούμενος υποβάλλει εμπρόθεσμα αίτηση (μέχρι 30 Σεπτεμβρίου) για μείωση προκαταβολής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 70 του ΚΦΕ, εφόσον βέβαια συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των προηγούμενων διατάξεων.

Σε περίπτωση διακοπής εργασιών ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας (συμπεριλαμβανομένης και της αγροτικής) κατά το φορολογικό έτος 2021 και εφόσον δεν έχει υποβληθεί εκ νέου έναρξη εργασιών μέχρι την υποβολή της δήλωσης (αρχικής ή τροποποιητικής), δεν απαιτείται η συμπλήρωση των παραπάνω κωδικών, διότι δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου καθόσον δεν υφίσταται εισόδημα στο διανυόμενο αυτό έτος (έτος υποβολής της δήλωσης).

Εάν ο φορολογούμενος έχει προβεί σε διακοπή εργασιών ατομικής επιχειρηματικής ή και ατομικής αγροτικής δραστηριότητας κατά το φορολογικό έτος 2021 και συνεχίσει την επιχειρηματική του δραστηριότητα ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, δεν βεβαιώνεται προκαταβολή μόνο για το εισόδημα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Εάν φυσικό πρόσωπο προβεί σε διακοπή των εργασιών της επιχειρηματικής του δραστηριότητας

(συμπεριλαμβανομένης και της αγροτικής) εντός του φορολογικού έτους 2021 αλλά στο ίδιο φορολογικό έτος έχει αποκτήσει και άλλα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα οποία δεν απαιτείται έναρξη και συνεπώς και διακοπή εργασιών (π.χ. εισόδημα από τεκμήρια, εισοδήματα με τίτλους κτήσης, εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης) για τα εισοδήματα αυτά βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου.

Δεν υπολογίζεται προκαταβολή για το εφάπαξ ποσό που εισπράττει ενήλικο τέκνο υπαλλήλου ΟΤΕ από τον λογαριασμό νεότητας, το οποίο φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

β. Κωδικοί 659-660 ή 619-620

αα) Στους κωδικούς αυτούς, ανάλογα με το αν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, συμπληρώνονται τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο και εμφανίζεται πίνακας στον οποίο αναλύονται ανάλογα με την προέλευσή τους:

- Εισόδημα φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής που εργάζονται σε πρεσβείες, προξενεία κ.λπ.
- Διατροφή συζύγου και τέκνων που λαμβάνεται είτε με δικαστική απόφαση είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο.
- Συντάξεις αναπήρων πολέμου ή θυμάτων πολέμου ή αναπήρων που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους.
- Εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε αναπήρους και το οποίο συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όπως περιοδικότητα, μόνιμη πηγή προέλευσης.
- Επιδόματα αναγνωρισμένων πολιτικών προσφύγων.
- Ποσοστό 65% των επιδομάτων επικίνδυνης εργασίας και της από 11.10.2018 καταβαλλόμενης πτητικής αποζημίωσης στους πιλότους πολιτικής αεροπορίας και της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας.
- Κέρδη από την διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας μέχρι 10 KW.
- Κέρδη από πώληση προϊόντων για την παραγωγή των οποίων χρησιμοποιήθηκε ευρεσιτεχνία διεθνώς αναγνωρισμένη (άρθ.71Α ΚΦΕ).
- Τόκοι ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου ή έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου.
- Κέρδη πώλησης εισηγμένων μετοχών με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 0,5%.
- Κέρδη μεταβίβασης εισηγμένων κινητών αξιών (απόκτηση πριν από 1.1.2009).
- Αφορολόγητα κέρδη από ημεδαπά ΕΕ/ΕΟΧ/ΕΖΕΖ αμοιβαία κεφάλαια.
- Εισαχθέντα μερίσματα αλλοδαπών και ημεδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών που δεν φορολογούνται με τον ν. 4607/2019.
- Μερίσματα λοιπών ημεδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών του ν. 27/1975.
- Μερίσματα εταιρειών ναύλωσης γυμνού πλοίου και χρηματοδοτικής μίσθωσης πλοίου.
- Κέρδη από ατομικές πλοιοκτήτριες επιχειρήσεις του ν. 27/1975.
- Κέρδη ατομικών επιχειρήσεων από αλιεύματα αλιευτικών πλοίων, υπεραξία από εκποίηση πλοίου, είσπραξη από ασφαλιστική αποζημίωση, εκμίσθωση για θαλάσσιες έρευνες ή οποιαδήποτε άλλη αιτία.
- Είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή οικονομικής ενίσχυσης λόγω διάλυσης αλιευτικού σκάφους.
- Κέρδη ατομικών επιχειρήσεων ναύλωσης γυμνού πλοίου και χρηματοδοτική μίσθωση πλοίου.
- Ελάχιστο Εγγυημένο Εισόδημα αρ. 29 ν. 4659/2020
- Κέρδη μεταβίβασης τίτλων φορολογικού κατοίκου χώρας με την οποία υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ. και είναι υπόχρεος για υποβολή δήλωσης από άλλη αιτία με βάση το άρθρο 67 του ΚΦΕ.
- Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων ημεδαπής προέλευσης.
- Πράσινες και συνδεδεμένες αγροτικές ενισχύσεις μέχρι 12.000 ευρώ αθροϊζόμενες.

- Λοιπές εισοδηματικές αγροτικές ενισχύσεις.
 - Αγροτική επιδότηση πρόωρης συνταξιοδότησης.
 - Κέρδος από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων του ν. 3156/2003, καθώς και εταιρικά ομόλογα εταιρειών ΕΕ και ΕΟΧ/ΕΖΕΖ.
 - Κέρδος που προκύπτει κατά την ημερομηνία λήξης ομολόγων, μεταξύ της αξίας κτήσης και της ονομαστικής αξίας τους, όταν αυτά διακρατούνται μέχρι τη λήξη τους.
 - Ποσά που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 166 του ν. 4001/2011 (Α' 179), στο πλαίσιο της εγκατάστασης του αγωγού φυσικού αερίου (σχετ. το ΔΕΑΦ 1019566/5.2.2018 έγγραφο).
 - Μερίσματα εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών που απαλλάσσονται του φόρου [(πχ. ΑΕ-ΕΑΠ, ΑΕΕΧ, ΕΚΕΣ -ν. 2778/1999-Α' 295), ν. 3371/2005, (Α' 178) ν. 2367/1995, (Α' 261)].
 - Εισόδημα από κεφαλαιοποίηση αποθεματικών βάσει της παρ. 1 άρθρου 71Β ΚΦΕ.
 - Εισόδημα από κεφαλαιοποίηση αποθεματικών βάσει της παρ. 1 άρθρου 71Γ ΚΦΕ.
 - Αμοιβές που καταβάλλονται από την Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών σε φορολογικούς κάτοικους Ελλάδος.
 - Αποζημίωση που λαμβάνουν τα μέλη των Ανεξάρτητων Επιτροπών Προσφυγών του άρθρου 5 του ν. 4375/2016 (Α' 51) (περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 15 του ΚΦΕ).
 - Αμοιβές των πρώην δικαστικών λειτουργών και των μελών του κυρίου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, όπως και του Γενικού Προϊσταμένου που συμμετέχουν στην Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (πρώτο εδάφιο της παρ. 10 του άρθρου 16 του ν. 4714/2020).
 - Λοιπές περιπτώσεις που αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και συντάξεις.
 - Λοιπές περιπτώσεις που υπάγονται στις υπόλοιπες κατηγορίες εισοδήματος πλην μισθωτής εργασίας στο δημόσιο τομέα και συντάξεων.
- ββ) Ως προς τα εισοδήματα που συμπληρώνονται στον ανωτέρω πίνακα επισημαίνεται ότι:
- i) Από τα παραπάνω εισοδήματα μόνο όσα προέρχονται από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και συντάξεις υπάγονται, για το φορολογικό έτος 2021, σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ. Ωστόσο αν το εισόδημα φορολογικού έτους 2021 προσδιορίζεται σύμφωνα με τις περ. β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 34 ΚΦΕ, η απαλλαγή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης παρέχεται εφόσον και για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34 ΚΦΕ.
 - ii) Στην υποπερίπτωση «επιδόματα αναγνωρισμένων πολιτικών προσφύγων» αναγράφονται, εφόσον υφίσταται υποχρέωση βάσει των σχετικών διατάξεων του ΚΦΕ, τα χρηματικά ποσά που δίνονται με τη μορφή μηνιαίου οικονομικού βοηθήματος για την κάλυψη βασικών αναγκών των πολιτών τρίτων χωρών που αιτούνται ή/ και λαμβάνουν διεθνή προστασία και εντάσσονται σε προγράμματα παροχής προσωρινής στέγασης ή/και οικονομικού βοηθήματος που πραγματοποιούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του ΟΗΕ για τους Πρόσφυγες και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, καθόσον αποτελούν εισόδημα απαλλασσόμενο του φόρου, βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 14 του ΚΦΕ. Αν υπάρχει για αυτά τα ποσά ηλεκτρονική πληροφόρηση από τους φορείς που τα καταβάλλουν, τότε εμφανίζονται στους κωδικούς 619- 620.
 - iii) Στα εισαχθέντα μερίσματα αλλοδαπών και ημεδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών που δεν φορολογούνται με τον ν. 4607/2019, αναγράφονται τα εισαχθέντα στην Ελλάδα μερίσματα που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα, φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, από πλοιοκτήτριες εταιρείες που δεν έχουν υπογράψει το νέο Συνυποσχετικό οικειοθελούς παροχής.
 - iv) Στα μερίσματα λοιπών ημεδαπών πλοιοκτητριών εταιρειών του ν. 27/1975, εντάσσονται οι

διανομές κερδών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προερχόμενα από επαγγελματικά πλοία αναψυχής, τουριστικά ημερόπλοια, ρυμουλκά, επιβατηγά, φορτηγά, αλιευτικά και λοιπά πλοία του ν. 27/1975, η υπεραξία πραγματοποιούμενη από εκποίηση πλοίου, η εισπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή εισπραξη από οποιαδήποτε άλλη αιτία σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου αυτού.

ν) Μερίσματα από εταιρείες ναύλωσης γυμνού πλοίου και χρηματοδοτικής μίσθωσης πλοίου, βάσει των άρθρων 26β και 26γ του ν. 27/1975, αναγράφονται στην αντίστοιχη υποπερίπτωση.

vi) Όσον αφορά στα κέρδη από ατομικές πλοιοκτήτριες επιχειρήσεις του ν. 27/1975 αναγράφονται τα ποσά των ιδίων ως άνω περιπτώσεων, όταν προέρχονται από ατομικές επιχειρήσεις των πιο πάνω πλοίων.

vii) Στην υποπερίπτωση «Κέρδη από αλιεύματα αλιευτικών πλοίων, υπεραξία από εκποίηση πλοίου, εισπραξη από ασφαλιστική αποζημίωση, οικονομική ενίσχυση λόγω διάλυσης αλιευτικού, εκμίσθωση για θαλάσσιες έρευνες ή οποιαδήποτε άλλη αιτία» αναγράφονται τα ποσά που προέρχονται από ατομική επιχείρηση αλιευμάτων αλιευτικών πλοίων, ανεξαρτήτως κόρων ολικής χωρητικότητας αυτών, τα οποία από την 1.1.2014 και εφεξής φορολογούνται με την ειδική φορολογία του ν. 27/1975, όπως συνέβαινε και έως 31.12.2013, με βάση την υπ' αρ. 47/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ. Με τον ίδιο τρόπο φορολογούνται και τα λοιπά εισοδήματα από την εκμετάλλευση αλιευτικών πλοίων σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 27/1975, δηλαδή υπεραξία πραγματοποιούμενη από εκποίηση πλοίου, εισπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή εισπραξη από οποιαδήποτε άλλη αιτία, όπως οικονομική ενίσχυση λόγω διάλυσης αλιευτικού σκάφους, εισόδημα από εκμίσθωση ιδιόκτητου αλιευτικού σκάφους για θαλάσσιες έρευνες με πειραματική αλιεία, κ.λπ. (Ε. 2023/2020 εγκύκλιος).

Με την επιβολή του φόρου χωρητικότητας αλιευτικών πλοίων βάσει του άρθρου 2 του ν. 27/1975 και την καταβολή του τέλους των ιδίων πλοίων βάσει του άρθρου 57 του ν.4646/2019, από την 1.1.2020 και μετά, εξαντλείται κάθε υποχρέωση του πλοιοκτήτη φυσικού ή νομικού προσώπου από τον φόρο εισοδήματος εκτός από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ.

viii) Κέρδη ατομικών επιχειρήσεων ναύλωσης γυμνού πλοίου και χρηματοδοτικής μίσθωσης πλοίου, βάσει των άρθρων 26β και 26γ του ν.27/1975, αναγράφονται στην αντίστοιχη υποπερίπτωση.

Τα εισοδήματα αυτά απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος και για το φορολογικό έτος 2021 δεν υπόκεινται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ.

ix) Στην υποπερίπτωση «Εξωιδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε αναπήρους» δεν περιλαμβάνονται και συνεπώς δεν αναγράφονται οι προνοιακές παροχές σε χρήμα που διαχειρίζεται και χορηγεί ο ΟΠΕΚΑ σε άτομα με αναπηρία που αποσκοπούν στην κάλυψη των αναγκών της αναπηρίας τους και οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 του ν. 4611/2019 (Α' 73) δεν εμπίπτουν σε καμία κατηγορία εισοδήματος (υποπερ. αα', ββ', γγ', δδ', εε', στστ', ζζ', ηη', θθ', ι' της περ. ε' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018, Α' 30).

x) Ομοίως δεν περιλαμβάνονται στους πιο πάνω κωδικούς οι προνοιακές παροχές, οικονομικές και εισοδηματικές ενισχύσεις και κοινωνικές υπηρεσίες για την οικονομική στήριξη - ενίσχυση ειδικών και ευπαθών ομάδων (υποπερ. αα', ββ', γγ' της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4520/2018, δηλ. το Επίδομα Στεγαστικής Συνδρομής σε ανασφάλιστους υπερήλικες, η εισοδηματική ενίσχυση Οικογενειών Ορεινών Μειονεκτικών Περιοχών, η Κάρτα μετακίνησης Πολυτέκνων κ.λπ.).

Δεν αναγράφεται επίσης στους κωδικούς αυτούς το επίδομα στέγασης που χορηγείται με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4472/2017 (Α' 74) και το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου και νόμου δεν εμπίπτει σε καμία κατηγορία

εισοδήματος.

Εξάλλου, δεν αναγράφονται στους ίδιους κωδικούς και οι παροχές και υπηρεσίες του Λογαριασμού Αγροτικής Εστίας σύμφωνα με τον ν. 3050/2002 (Α' 214) (περ. δ' του άρθρου 4 του ν. 4520/2018).

Επιπροσθέτως, δεν αποτελεί εισόδημα το επίδομα ομογενών προσφύγων που χορηγείται βάσει των διατάξεων του ν.δ. 57/1973 (Α' 149) στο πλαίσιο παροχής προγραμμάτων Κοινωνικής Προστασίας του οποίου η διαδικασία χορήγησης προβλέπεται από τις υπουργικές αποφάσεις Γ1α/οικ842/19.4.1988 (Β' 242), Π3οικ/603/23.2.1994 (Β' 148), Π3οικ.2091/6.6.1995 (Β' 537), Π3/οικ.3427/5.10.1995 (Β' 868).

Τέλος, δεν αποτελούν εισόδημα και δεν αναγράφονται στους κωδικούς 659-660 οι έκτακτες εφάπαξ οικονομικές ενισχύσεις σε δικαιούχους που επλήγησαν από φυσικές καταστροφές, δύνανται ωστόσο να αναγράφονται στους κωδικούς 781 - 782 εφόσον αποδεικνύονται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο [πλην πρώτης αρωγής για στεγαστική συνδρομή (επισκευή και ανακατασκευή κατοικίας) και για οικοσκευή λόγω φυσικών καταστροφών].

xi) Όσον αφορά στο ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων ημεδαπής προέλευσης, δε θεωρείται πρόωρη εξαγορά συμβολαίου κάθε καταβολή που:

(α) πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του,

(β) γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζόμενου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζόμενου, πτώχευσης του εργοδότη, ή

(γ) πραγματοποιείται λόγω συμμετοχής του εργαζόμενου σε πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου.

Οι εν λόγω καταβολές καταχωρούνται επίσης, κατά περίπτωση, στους κωδικούς 659 - 660 ή 619 - 620.

xii) Όσον αφορά στις υποκατηγορίες των λοιπών περιπτώσεων των κωδικών 659-660 και 619-620, ενδεικτικά περιλαμβάνονται εκεί οι εξής κατηγορίες εισοδημάτων:

- η πρόσθετη αποζημίωση ιατρικού και νοσηλευτικού προσωπικού που μετακινείται για τις ανάγκες αντιμετώπισης του κορωνοϊού COVID-19 (άρθρο 170 του ν. 4759/2020),

- οι πρόσθετες αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε μετακινούμενους αναισθησιολόγους του ΕΣΥ και αφορούν αποκλειστικά το από 9/7/2021 έως 1/10/2021 διάστημα (άρθρο 29 του ν.4816/2021, όπως αυτό ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το πεντηκοστό άρθρο του ν. 4839/2021 και το άρθρο 88 του ν. 4850/2021),

- οι ανταποδοτικές υποτροφίες που καταβάλλονται από τα ΑΕΙ σε μεταπτυχιακούς φοιτητές και υποψήφιους διδάκτορες με τις διατάξεις του άρθρου 194 του ν. 4823/2021 και της υπό στοιχεία 28727/Ζ1/2021 (Β' 1017) κοινής υπουργικής απόφασης.\

γ. Στους **κωδικούς 649-650** «Μη εισαχθέντα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών που δεν φορολογούνται με τον ν. 4607/2019» αναγράφονται τα ποσά των μη εισαχθέντων στην Ελλάδα μερισμάτων των πλοιοκτητριών εταιρειών που δεν έχουν υπογράψει το νέο Συνυποσχετικό οικειοθελούς παροχής. Τα μερίσματα της περίπτωσης αυτής απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του ν. 27/1975 και για το φορολογικό έτος 2021 δεν υπόκεινται σε εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ και καλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην αλλοδαπή ή απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην ημεδαπή, στην περίπτωση που το τίμημα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Όταν το τίμημα καταβάλλεται στην αλλοδαπή, ενώ το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στην ημεδαπή, επιλέγεται, κατά την υποβολή της δήλωσης με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, στη συμπλήρωση των κωδικών του Πίνακα 5.2., η ένδειξη «καταβολή του τιμήματος στην αλλοδαπή».

δ. Κωδικοί 657-658 ή 617-618

αα) Ανάλογα με το αν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, συμπληρώνονται τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και εμφανίζεται πίνακας στον οποίο αναλύονται ανάλογα με την προέλευσή τους:

- Μισθοί, συντάξεις και πάγια αντιμισθία ανασπέρων 80% και άνω.
- Αποζημίωση λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης.
- Αμοιβές υπαλλήλων της Ε.Ε. (Διατάξεις Πρόνομίων - Ασυλιών της Ε.Ε.).
- Αμοιβές των εργαζόμενων στην Τράπεζα Εμπορίου και Ανάπτυξης του Εύξεινου Πόντου (Διατάξεις του άρθρου 52 της Ιδρυτικής Συμφωνίας της Τράπεζας).
- Αποδοχές που καταβάλλει ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών (ΟΗΕ) στους υπαλλήλους του (Διατάξεις της Σύμβασης για τα προνόμια και Ασυλίες των Ηνωμένων Εθνών).
- Μισθοί και εν γένει αποδοχές των υπάλληλων του ΝΑΤΟ.
- Καταβολές από ΟΑΕΔ στους εργαζόμενους στην Ελληνική Βιομηχανία Ζάχαρης από την επιδότηση μισθολογικού κόστους παραμεθόριων περιοχών (άρθρο 50 ν. 4811/2021).
- Επίδομα ιατρών ειδικότητας αναισθησιολογίας νοσοκομείων (άρθρο 32 του ν. 4816/2021).
- Επίδομα παιδιού του άρθρου 214 του ν. 4512/2018 (Α' 5).
- Οικονομική ενίσχυση αναδοχής (άρθρο 12 ν. 4538/2018).
- Εκλογική αποζημίωση (παρ. 3 του άρθρου 108 του π.δ. 26/2012, Α' 57).
- Μερίσματα από ναυτομεσιτικές εταιρείες της παραγράφου 5 του άρθρου 43 του ν. 4111/2013 (Α' 18) καθώς και οι έκτακτες αμοιβές και τα ποσοστά (bonus) που οι εταιρείες αυτές διανέμουν σε μέλη Δ.Σ. ή σε διευθυντές, στελέχη και υπαλλήλους τους. Στον ίδιο κωδικό αναγράφονται και οι έκτακτες αμοιβές και τα ποσοστά (bonus) που οι εταιρείες του άρθρου 25 του ν. 27/1975, που ασχολούνται με την διαχείριση πλοίων και είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, διανέμουν σε μέλη Δ.Σ. ή σε διευθυντές, στελέχη και υπαλλήλους τους.
- Επίδομα εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης ανέργων, καθώς και το επίδομα αναζήτησης εργασίας στο πλαίσιο δράσεων συμβουλευτικής (άρθρο 64, ν. 4756/2020).
- Εισόδημα που με βάση τις ΣΑΔΦ απαλλάσσεται και από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.
- Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους (Α.ΝΗ.ΚΟ., άρθρο 7 ν. 4551/2018, Α' 116, άρθρο 21 ν.4832/2021, Α' 172).
- Ισόβια τιμητική παροχή στους Έλληνες οπλίτες του άρθρου 95 του ν. 4714/2020.
- Παροχές που καταβάλλονται από τον ΟΑΕΔ (άρ. 67 ν. 4756/2020).
- Έκτακτες αμοιβές, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στους μη ασκούντες επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19.
- Έκτακτες αμοιβές αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19.
- Έκτακτες αμοιβές, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στους ασκούντες αγροτική δραστηριότητα στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19.
- Εισόδημα φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής που με βάση τις ΣΑΔΦ παρακρατείται φόρος με χαμηλότερο συντελεστή από αυτόν που προβλέπεται στον ΚΦΕ.
- Εισόδημα από κεφαλαιοποίηση αποθεματικών βάσει της παρ. 6 άρθρου 71B ΚΦΕ.
- Απαλλασσόμενο από το φόρο εισόδημα από μισθωτή εργασία κατ' άρθρο 5Γ ΚΦΕ.
- Απαλλασσόμενο από το φόρο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' άρθρο 5Γ ΚΦΕ.
- Απαλλασσόμενο από το φόρο εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα κατ'

άρθρο 5Γ ΚΦΕ

ββ) Ως προς τα εισοδήματα που συμπληρώνονται στον ανωτέρω πίνακα επισημαίνεται ότι:

i) Από τον παραπάνω πίνακα, τα ποσά που αφορούν στο επίδομα παιδιού δεν προσμετρώνται στο φορολογητέο εισόδημα κανενός μέλους της οικογένειας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 214 του ν. 4512/2018, γεγονός που ισχύει και για το Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ν. 4551/2018 και του άρθρου 21 του ν. 4832/2021, καθώς και για τα επιδόματα εκπαίδευσης, επαγγελματικής κατάρτισης και αναζήτησης εργασίας στο πλαίσιο δράσεων συμβουλευτικής (παρ. 5 του άρθρου 30 του ν. 4144/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4756/2020), την έκτακτη αποζημίωση της παρ. 1 άρθ. 33 ν. 4690/2020, καθώς και τις αγροτικές ενισχύσεις που καταβάλλονται από τον ΟΠΕΚΕΠΕ στο πλαίσιο δράσεων αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19 στον πρωτογενή τομέα (άρθρο 146 ν. 4764/2020) οι οποίες δεν υπολογίζονται στα εισοδηματικά όρια για την καταβολή οποιασδήποτε παροχής κοινωνικού ή προνοιακού χαρακτήρα.

ii) Στην επιλογή: «Έκτακτες αμοιβές, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στους μη ασκούντες/ασκούντες επιχειρηματική/ αγροτική δραστηριότητα, στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 και ανάλογα αν ο φορολογούμενος είναι μισθωτός ή ασκεί επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, αναγράφονται ενδεικτικά:

- Έκτακτη αποζημίωση της παρ. 1 άρθ. 33 ν. 4690/2020 και του άρθρου 43 ν. 4778/2021.

- Αμοιβές και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν σε επιτηδευματίες στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19.

- Αποζημιώσεις του άρθρου 36 ν. 4753/2020 και του άρθρου 121 ν. 4790/2021.

- Τα ποσά της έκτακτης επιδότησης που χορηγούνται ως αποζημίωση, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 111 του ν. 4714/2020.

- Αγροτικές ενισχύσεις που καταβάλλονται από τον ΟΠΕΚΕΠΕ στο πλαίσιο δράσεων αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19 στον πρωτογενή τομέα (άρθρο 146 ν. 4764/2020).

- Οικονομικές ενισχύσεις του άρθρου 70 του ν. 4745/2020 και του άρθρου 8 του ν. 4787/2021, που αφορούν σε επιχειρήσεις πολιτισμού και επιχειρήσεις που η λειτουργία τους αναστάλη κατά την περίοδο Χριστουγέννων 2020 αντίστοιχα.

- Η αποζημίωση πιστοποιημένων επαγγελματιών που συμπράττουν στην απονομή συνταξιοδοτικών παροχών του e-ΕΦΚΑ [άρθρο 255 του ν. 4798/2021 και υπ' αρ. 67154/2021 (Β' 4245) κοινή υπουργική απόφαση].

iii) Στην επιλογή «Παροχές που καταβάλλονται από τον ΟΑΕΔ (άρ. 67 ν. 4756/2020)» αναγράφονται οι παροχές που καταβάλλονται από τον ΟΑΕΔ, οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4756/2020, μεταξύ άλλων, απαλλάσσονται από φόρους και εισφορές, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ. Οι παροχές αυτές καταβάλλονται από τον ΟΑΕΔ, δυνάμει της παρ. 5 του άρθρου 27 του ν. δ. 2961/1954, (παροχή λόγω καταγγελίας σχέσης εργασίας ή αποχής του μισθωτού λόγω επίσκεψης ή όταν ο εργοδότης θέτει τους μισθωτούς σε διαθεσιμότητα), του άρθρου 16 του ν. 1836/1989 (παροχή λόγω αφερεγγυότητας του εργοδότη), του άρθρου 22 του ν. 1836/1989 (ειδικό εποχικό βοήθημα), της περ. β' της υποπερ. εε' της παρ. 6 του άρθρου 34 του ν. 4144/2013 (παροχές που καλύπτουν δαπάνες για κοινωνικούς σκοπούς) και του άρθρου 142 του ν. 3655/2008 (ειδική παροχή προστασίας μητρότητας).

iv) Επειδή κατά τη συμπλήρωση ποσών στους μισθούς, συντάξεις και πάγια αντιμισθία αναπληρών 80% και άνω απαιτείται η αναγραφή των ΑΦΜ των φορέων που καταβάλλουν τα ποσά, αν

πρόκειται για αλλοδαπό φορέα που δε διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα, ο φορολογούμενος αποστέλλει με τους προβλεπόμενους τρόπους τα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ., κατόπιν πρόσκλησής του για έλεγχο των δικαιολογητικών.

ε. **Κωδικοί 661-662:** Αναγράφεται το επίδομα ανεργίας του ΟΑΕΔ, ΓΕΝΕ και πρώην ΕΤΑΠ-ΜΜΕ του φορολογικού έτους 2021. Με βάση τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 14 ΚΦΕ, το επίδομα ανεργίας απαλλάσσεται από τον φόρο, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει ετησίως τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Εάν δηλώνεται επίδομα ανεργίας στους ανωτέρω κωδικούς και τα λοιπά εισοδήματα του φορολογούμενου (πραγματικό, τεκμαρτό, απαλλασσόμενο ή φορολογούμενο με ειδικό τρόπο) υπερβαίνουν τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, τότε το ποσό του επιδόματος ανεργίας προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημά του.

στ. **Κωδικοί 431-432:** Αναγράφονται τα συνολικά καθαρά κέρδη που αναλογούν στα φυσικά πρόσωπα-εταίρους προσωπικών εταιρειών που τηρούν απλογραφικά βιβλία (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνικές αστικής δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές εταιρείες, κοινοπραξίες, συνεταιρισμοί, ναυτικές εταιρείες του ν. 959/1979, Α' 192, ΝΕΠΑ κ.λπ.), μετά την αφαίρεση του φόρου του νομικού προσώπου. Τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα των νομικών προσώπων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 ΚΦΕ εξαντλείται με τον φόρο του νομικού προσώπου η φορολογική υποχρέωση των εταίρων και περαιτέρω δεν πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου στα κέρδη που διανέμονται.

ζ. Κωδικοί 781-782

αα) Συμπληρώνονται τα ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα, εμφανίζεται πίνακας για την ανάλυσή τους ενώ κατά περίπτωση απαιτείται η συμπλήρωση περαιτέρω πληροφοριών απαραίτητων για την διασταύρωση των ποσών που αναγράφονται:

- Πώληση ακινήτου.
- Εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.
- Διάθεση λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- Εισαγωγή συναλλάγματος από νυν ή πρώην κατοίκους αλλοδαπής.
- Δάνεια.
- Κληρονομίες.
- Δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών (δωρεοδόχος).
- Κέρδη από λαχεία, ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ κ.λπ.
- Χρηματική αποζημίωση που καταβάλλεται με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 168 του ν. 4001/2011 για την αποκατάσταση ζημιάς ή φθοράς που προκλήθηκε από την εγκατάσταση του αγωγού φυσικού αερίου (σχετ. το ΔΕΑΦ 1019566/5.2.2018 έγγραφό μας)
- Αποζημίωση για ηθική βλάβη.
- Υποτροφίες που δεν φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος και της παρ. 6 του άρθρου 24 του ν. 4386/2016.
- Επιστροφές καταβεβλημένων κεφαλαίων/δανείων.
- Κοινωνικό Μέρισμα/έκτακτη οικονομική ενίσχυση ενάλωτων συνταξιούχων (άρθρο 25 του ν. 4865/2021).
- Εισπραττόμενα από συζύγους χρηματικά ποσά, δυνάμει του άρθρου 1400 του Α.Κ., λόγω αξίωσης συμμετοχής στα αποκτήματα του γάμου (σχετ. το ΔΕΑΦ 1017570/1.2.2018 έγγραφό μας).
- Ποσό που προκύπτει από τον πλειστηριασμό κατοικιών, προκειμένου να καλυφθεί το τεκμήριο της ολοσχερούς τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης του στεγαστικού δανείου (κωδικοί 727-728 του Πίνακα 5).
- Προνοιακά επιδόματα ΟΠΕΚΑ σε χρήμα.

- Επίδομα γέννησης άρθρο 1 και 10 του ν. 4659/2020
- Αποζημιώσεις, λοιπές παροχές ειδικού σκοπού που χορηγήθηκαν σε εργαζόμενους ή σε μη έχοντες εξαρτημένη εργασία στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 και επιδόματα (περιλαμβάνεται και η οικονομική ενίσχυση - αποζημίωση που καταβλήθηκε σε επιστήμονες πληττόμενους από τον COVID-19).

- Ποσά που εισπράχθηκαν εντός του έτους 2021 ως προσωρινό μέτρο ενίσχυσης με τη μορφή επιστρεπτέας προκαταβολής σε επιχειρήσεις που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού.

- Αποζημιώσεις και λοιπές παροχές ειδικού σκοπού που χορηγήθηκαν εξαιτίας των συνεπειών φυσικών καταστροφών, όπως πλημμύρες, σεισμοί και λοιπές θεομηνίες [πλήν πρώτης αρωγής για στεγαστική συνδρομή (επισκευή και ανακατασκευή κατοικίας) και για οικοσκευή λόγω φυσικών καταστροφών].

- Ποσά που καταβλήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2021, σε εκμισθωτές ακινήτων λόγω μερικής ή μη καταβολής μισθωμάτων κατ' εφαρμογή των μέτρων για την αντιμετώπιση των συνεπειών του COVID-19 (περ. α' παρ. 2 άρθρου 13 του ν. 4690/2020 - Α'104).

- Λοιπές περιπτώσεις (στις περιπτώσεις αυτές συγκαταλέγονται και ποσά που δεν έχουν τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος ήτοι δεν υπάρχει περιοδικότητα και μόνιμη πηγή προέλευσης).

ββ) Ως προς τα ποσά και που συμπληρώνονται στον ανωτέρω πίνακα επισημαίνεται ότι:

i) Τα ποσά που έχουν καταβληθεί εντός του φορολογικού έτους 2021, τα οποία σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις δεν αποτελούν εισόδημα και αφορούν σε κάθε είδους αποζημιώσεις και παροχές ειδικού σκοπού που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 ή εξαιτίας των συνεπειών διαφόρων φυσικών καταστροφών, δύναται να αποδεικνύονται με κάθε πρόσφορο μέσο.

ii) Κατά την υποβολή της δήλωσης με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, κατά τη συμπλήρωση του κωδικού 781-782 της δήλωσης, όταν συμπληρώνονται ποσά που προέρχονται από πώληση ακινήτου, διάθεση λοιπών περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, κληρονομίες, δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών ή λοιπές περιπτώσεις, επιλέγεται αν αυτά εισπράχθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στη συνέχεια αν εισπράχθηκαν στην αλλοδαπή επιλέγεται αν έχουν εισαχθεί ή όχι στην Ελλάδα. Τα ποσά που εισπράχθηκαν στην αλλοδαπή αλλά δεν έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα καλύπτουν μόνο δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην αλλοδαπή ή δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην ημεδαπή στις περιπτώσεις που το τίμημα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

iii) Επιστροφή καταβεβλημένων κεφαλαίων/δανείων κ.λπ. μπορεί να συμπληρωθεί μόνο όταν το έτος που καταβλήθηκαν τα ποσά, υπάγονταν σε τεκμήριο. Συγκεκριμένα, μπορεί να δηλωθεί επιστροφή εταιρικού ή Μετοχικού Κεφαλαίου ή χρηματικού ποσού δανείου που επιστρέφεται από τον δανειολήπτη, μόνο εφόσον τα έτη που καταβλήθηκαν αυτά τα ποσά (ως καταβεβλημένο κεφάλαιο για αγορά επιχείρησης, σύσταση ή συμμετοχή σε αύξηση κεφαλαίου, για αγορά χρεογράφων, για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε), αποτελούσαν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και είχαν δηλωθεί ορθά και συνεπώς είχαν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν. Σε αντίθετη περίπτωση, κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτησή τους μειώνει τα ποσά αυτά και αναγράφεται μόνο η τυχόν διαφορά που προκύπτει. Στην περίπτωση πώλησης μετοχών εντός του εξεταζόμενου φορολογικού έτους, αναγράφεται το ποσό που αντιστοιχεί στην επιστροφή του επενδεδυμένου κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές αποκτήθηκαν από 1.1.2014 και μετά, ενώ το τυχόν κέρδος, το οποίο αποτελεί εισόδημα, αναγράφεται είτε στον υποπίνακα 4Ε (αν φορολογείται) είτε στον Πίνακα 6 (αν δεν φορολογείται) κατά περίπτωση. Το ίδιο ισχύει και για τα μικτά ασφαλιστικά συμβό-

λαία τα οποία είναι συνδεδεμένα με επενδύσεις, όπου κατά τη λήξη τους ή την πρόωρη εξαγορά τους, δύναται να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη τεκμηρίου, μόνο το μέρος του επιστραφέντος επενδεδυμένου κεφαλαίου που αναλογεί σε κεφάλαιο που καταβλήθηκε μετά την 1.1.2018 (ημερομηνία έναρξης ισχύος της διάταξης που ορίζει ότι οι καταβολές για ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν, υπάγονται σε τεκμήριο απόκτησης) και συνεπώς να αναγραφεί στους κωδικούς 781-782, καθόσον μόνο ποσά που αποτελούσαν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, είχαν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και είχαν δηλωθεί ως τεκμήριο όταν καταβλήθηκαν, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη τεκμηρίων κατά την επιστροφή τους.

Ομοίως, δύναται να περιληφθεί στους κωδικούς αυτούς και το ποσό φόρου που τυχόν επιστράφηκε σε φορολογούμενο, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, ενώ είχε δηλωθεί και συμπεριληφθεί στις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογικού έτους που καταβλήθηκε.

iv) Οι προνοιακές παροχές ΟΠΕΚΑ σε χρήμα που χορηγούνται σε άτομα με αναπηρία (σχετ. Ε.2077/2020), σε ανασφάλιστους υπερήλικες και το μηνιαίο χρηματικό βοήθημα που χορηγείται σε ομογενείς πρόσφυγες, μπορούν να καλύψουν τεκμήρια και να αναγραφούν στους κωδικούς 781-782 χρησιμοποιώντας ως αποδεικτικό στοιχείο οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

v) Δεν αναγράφονται στους κωδικούς αυτούς, συνεπώς δεν καλύπτουν τεκμήρια, τα ποσά που χορηγήθηκαν αποκλειστικά και μόνο για την κάλυψη συγκεκριμένων και ειδικών αναγκών του φορολογούμενου, όπως ενδεικτικά είναι τα έξοδα κηδείας της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 του ν.4520/2018, ή η παροχή της περίπτωσης θ' του άρθρου 4 του ν.4520/2018 (η χορήγηση ασφαλιστικής ικανότητας σε ορισμένους μοναχούς, κληρικούς κ.λ.π).

vi) Στις αποζημιώσεις και λοιπές παροχές ειδικού σκοπού που χορηγήθηκαν εξαιτίας των συνεπειών διαφόρων φυσικών καταστροφών, δεν περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβλήθηκαν εντός του έτους 2021 έναντι πρώτης αρωγής για στεγαστική συνδρομή (επισκευή και ανακατασκευή κατοικίας) λόγω φυσικών καταστροφών κατ' εφαρμογή των διατάξεων των ν. 4824/2021, 4839/2021 και των άρθρων 24Α και 24Β του ν. 4797/2021 και λοιπών ειδικών διατάξεων, καθώς τα ποσά που δαπανώνται για επισκευή και ανακατασκευή κατοικίας κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων από τους δικαιούχους δεν αποτελούν τεκμήριο απόκτησης εισοδήματος του άρθρου 32 ΚΦΕ. Ομοίως δεν περιλαμβάνονται και τα ποσά που καταβλήθηκαν με τις ίδιες διατάξεις ως πρώτη αρωγή για αποζημίωση οικοσκευής, καθώς δεν αφορούν σε δαπάνες που αποτελούν τεκμήριο απόκτησης εισοδήματος του άρθρου 32 ΚΦΕ. Τα ανωτέρω ποσά, δεδομένου ότι δεν αποτελούν εισόδημα δεν αναγράφονται σε οποιοδήποτε κωδικό του Εντύπου Ε1.

η. **Κωδικοί 783-784:** Δηλώνεται μόνο το τυχόν υπόλοιπο αχρησιμοποίητο μέρος των ποσών που είχαν ενταχθεί στις διατάξεις των άρθρων 88 του ν. 3259/2004 (Α' 149) και 18 του ν. 3842/2010 (Α' 58), το οποίο χρησιμοποιήθηκε κατά το εξεταζόμενο έτος. Οι φορολογούμενοι που θα δηλώσουν ποσά στους κωδικούς αυτούς, δύναται να οδηγηθούν στις Δ.Ο.Υ. για έλεγχο. Οι κωδικοί αυτοί χρησιμοποιούνται μόνο για κάλυψη δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

θ. **Κωδικοί 787-788:** Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο.

ι. Οι **κωδικοί 423-424** προσυμπληρώνονται με το ποσό εισοδήματος που προσδιορίστηκε κατά την άσκηση δικαιωμάτων προαίρεσης εντός του 2021 στο πλαίσιο υφιστάμενης ή παρελθούσας εργασιακής σχέσης, καθώς και την αξία των μετοχών που χορηγήθηκαν δωρεάν εντός του 2021 στο πλαίσιο προγραμμάτων διάθεσης μετοχών, στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος. Οι κωδικοί προσυμπληρώνονται, για πληροφοριακούς λόγους, με βάση την ηλεκτρονική πληροφόρηση που θα λάβει η ΑΑΔΕ από τις εταιρείες, αλλά δεν θα συμμετέχουν στην εκκαθάριση, καθόσον τελεί υπό αίρεση το τότε

και πώς θα φορολογηθεί το προσδιοριζόμενο κατά περίπτωση εισόδημα (σχετ. Ε. 2208/2020 εγκύκλιος).

ια. Στους **κωδικούς 429-430** «Λοιπά πληροφοριακά στοιχεία - χρηματικά ποσά που δεν μειώνουν την ετήσια δαπάνη», αναγράφονται χρηματικά ποσά τα οποία έχουν εισπραχθεί, αλλά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις δεν καλύπτουν τεκμήρια. Υποχρεωτική αναγραφή γίνεται μόνο αν τα ποσά αυτά αποτελούν εισόδημα, ενώ δεν υπάγονται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα αναγράφονται προαιρετικά. Τα ποσά που αναγράφονται πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, κατά περίπτωση. Στους κωδικούς αυτούς δύναται να αναγραφεί το επίδομα αλλοδαπής της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ΚΦΕ, το οποίο δεν καλύπτει τεκμήρια, διότι χορηγείται αποκλειστικά και μόνο για να ανταποκριθούν οι δημόσιοι λειτουργοί που υπηρετούν στο εξωτερικό, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη διαβίωσης στην αλλοδαπή χώρα και συνεπώς έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται για κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί. Στους ίδιους κωδικούς αναγράφονται και τα ποσά που καταβάλλονται ως αποζημίωση των εξόδων παράστασης που χορηγείται με τις διατάξεις της παρ. Α6 του άρθρου 30 και της παρ. Α6 του άρθρου 33 του ν. 3205/2003, στους δικαστές που φέρουν βαθμό Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου Επικρατείας ή αντίστοιχους και στα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που φέρουν το βαθμό του Προέδρου, Αντιπροέδρου και Συμβούλου, αντίστοιχα (σχετ. Ε.2087/2021).

ιβ. Στους **κωδικούς 435-436** «Μη εισαχθέντα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών που φορολογούνται με τον ν. 4607/2019», αναγράφονται τα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών που έχουν υπογράψει το νέο Συνυποσχετικό οικειοθελούς παροχής, αλλά δεν έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα. Τα ποσά αυτά απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του ν.27/1975 καθώς και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ και καλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην αλλοδαπή ή απόκτησης περιουσιακών στοιχείων στην ημεδαπή, στην περίπτωση που το τίμημα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Όταν το τίμημα καταβάλλεται στην αλλοδαπή, ενώ το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στην ημεδαπή, επιλέγεται, κατά την υποβολή της δήλωσης με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, στη συμπλήρωση των κωδικών του Πίνακα 5.2, η ένδειξη «καταβολή του τιμήματος στην αλλοδαπή».

ιγ. Για τη δήλωση της κατοικίας προσώπων που διαμένουν σε διαμερίσματα που έχουν εκμισθωθεί από υπεργολάβους της Ύπατης Αρμοστείας του ΟΗΕ (π.χ. ΜΚΟ, Δήμοι κ.λπ.), δηλαδή πολιτών τρίτων χωρών που αιτούνται ή/και λαμβάνουν διεθνή προστασία και εντάσσονται σε προγράμματα παροχής προσωρινής στέγασης ή/και οικονομικού βοηθήματος που πραγματοποιούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του ΟΗΕ για τους Πρόσφυγες και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, συμπληρώνεται, εφόσον υφίσταται υποχρέωση βάσει των σχετικών διατάξεων του ΚΦΕ, η ένδειξη «φιλοξενία», καθώς και ο κωδικός 801 με τον ΑΦΜ του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που έχει εκμισθώσει το εκάστοτε διαμέρισμα. Ευνόητο είναι ότι εν προκειμένω δεν τίθεται θέμα αποδοχής της φιλοξενίας από την πλευρά του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, καθόσον δεν υποχρεούνται σε υποβολή εντύπου Ε1. Στην περίπτωση που οι επωφελούμενοι των σχετικών προγραμμάτων φιλοξενούνται σε Ανοιχτή Δομή Προσωρινής Υποδοχής (containers), συμπληρώνουν στον Πίνακα 6 του εντύπου Ε1 την ένδειξη «σκηνίτης».

ιδ. Στις νέες στήλες των πινάκων των περ. 11, 12 και 13 με τίτλο «Αριθμός Δήλωσης Μίσθωσης», συμπληρώνεται ο αριθμός της Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας της αντίστοιχης σύμβασης μίσθωσης. Οι νέοι κωδικοί 818, 820, και 822 συμπληρώνονται από τον/την σύζυγο σε περίπτωση που έχει συμβληθεί στη συγκεκριμένη μίσθωση ή αυτή αφορά σε κατοικία εξαρτώμενου τέκνου που δεν έχει αποκτήσει από κοινού με

τον/την υπόχρεο.

ιε. Στις περιπτώσεις έγγαμων φορολογούμενων που έχουν γνωστοποιήσει την επιλογή τους για υποβολή χωριστής δήλωσης και ο ένας εκ των δύο συζύγων δεν έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας στην κύρια κατοικία, είτε είναι ιδιόκτητη, είτε δωρεάν παραχωρημένη, ούτε συμμετέχει ως μισθωτής στη μισθωμένη κύρια κατοικία, συμπληρώνει τον κωδικό 801 με τον ΑΦΜ του συζύγου και τον κωδικό 092 που αφορά στη φιλοξενία, επιλέγοντας, κατά την υποβολή της δήλωσης με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας, την ένδειξη που έχει προστεθεί «συνοίκηση με σύζυγο».

ΠΙΝΑΚΑΣ 7 (ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ή ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ)

44. α) Στους **κωδικούς 049-050** «Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής», αναγράφεται το ποσό δαπανών που πραγματοποιήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών και μέχρι το απαιτούμενο, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 15 και την παρ. 4 του άρθρου 40 ΚΦΕ.

i) Ο φορολογούμενος απαιτείται να έχει πραγματοποιήσει τις δαπάνες αυτές στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ. και να τις έχει εξοφλήσει με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, όπως ενδεικτικά κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες [χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες (prepaid cards)], πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παροχών Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 (μεταφορά πίστωσης, εντολές άμεσης χρέωσης, πάγιες εντολές, τραπεζικές ή ταχυδρομικές επιταγές), μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), ηλεκτρονικού πορτοφολιού (e-wallet), paypal κ.λπ. καθώς και η καταβολή μετρητών προς Παρόχους Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 (σε γκισέ ή σε μηχανήματα easy-pay).

ii) Οι δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών που συμπληρώνονται στους εν λόγω κωδικούς είναι αυτές που ορίζονται με την περίπτωση δ' της παραγράφου 6 του άρθρου 15 ΚΦΕ και την απόφαση Υφυπουργού Οικονομικών Α.1163/2020 (Β' 3119).

Επιπλέον, στις δαπάνες αγορών αγαθών και υπηρεσιών της περ. δ' της παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου προσμετράται η δαπάνη της αγοράς συλλεκτικών νομισμάτων από το Νομισματικό Πρόγραμμα της Επιτροπής «Ελλάδα 2021», ανεξαρτήτως ύψους ποσού (Ε. 2124/2021 εγκύκλιος).

iii) Το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό των δαπανών προσδιορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος, που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα και ακίνητη περιουσία και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών. Ως πραγματικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό δαπανών είναι κάθε εισόδημα που εμπίπτει στις ως άνω κατηγορίες εισοδημάτων ανεξάρτητα από το γεγονός ότι φορολογείται αυτοτελώς ή με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 ΚΦΕ ή με την κλίμακα της παραγράφου 4 του άρθρου 40 ΚΦΕ ή απαλλάσσεται του φόρου.

Στην περίπτωση που οι δαπάνες, που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους 2021 και αφορούν σε καταβολές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ΕΝΦΙΑ (ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσης αυτών), δανειακές υποχρεώσεις προσωπικές ή επαγγελματικές προς χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) και για ενοίκια, υπερβαίνουν το εξήντα τοις εκατό (60%) του πραγματικού εισοδήματος, τότε το απαιτούμενο ποσοστό δαπανών περιορίζεται στο είκοσι τοις εκατό (20%), υπό την προϋπόθεση ότι οι ανωτέρω δαπάνες έχουν καταβληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Στα ενοίκια περιλαμβάνεται το ποσό που καταβάλλεται για ενοίκιο κύριας ή/και δευτερεύουσας κατοικίας του φορολογούμενου, επαγγελματικής στέγης, καθώς και το ποσό που καταβάλλεται για ενοίκιο κατοικίας των εξαρτώμενων τέκνων του που φοιτούν σε άλλη πόλη.

Για τον φορολογούμενο του οποίου είναι κατασχεμένοι ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί, πλην του ακατάσχετου λογαριασμού του ν. 4254/2014 (Α' 85), μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου

φορολογικού έτους, το όριο δαπανών περιορίζεται στις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ δαπανών.

iv) Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το συνολικό ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ του φορολογικού έτους 2021, όλων των κατηγοριών εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του φορολογικού έτους 2021. Επιπροσθέτως, δεν περιλαμβάνεται το ποσό της διατροφής που δίδεται από τον φορολογούμενο στον/στην διαζευγμένο-η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή/και σε εξαρτώμενο τέκνο του, εφόσον αυτό καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, καθώς και το εισόδημα που προκύπτει από την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων της παρ. 1 του άρθρου 34 ΚΦΕ.

Επίσης, δεν υπολογίζονται στο πραγματικό εισόδημα από μισθωτή εργασία-συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, η αποζημίωση της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, το ασφάλισμα της παρ. 4 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, το επίδομα εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης ανέργων, καθώς και το επίδομα αναζήτησης εργασίας στο πλαίσιο δράσεων συμβουλευτικής (παρ. 5 άρθρου 64 ν. 4756/2020), η αγροτική επιδότηση πρόωρης συνταξιοδότησης, η εισπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή οικονομικής ενίσχυσης λόγω διάλυσης αλιευτικού σκάφους, καθώς και οι έκτακτες αποζημιώσεις, αμοιβές, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19 και αποτελούν εισόδημα.

v) Οι συγκεκριμένοι κωδικοί δεν προσυμπληρώνονται από την ΑΑΔΕ, αλλά το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό αναγράφεται από τους φορολογούμενους. Προς διευκόλυνση του υπολογισμού αυτού, η ΑΑΔΕ αναρτά την ηλεκτρονική πληροφόρηση που έχει στη διάθεσή της και οι φορολογούμενοι έχοντας οι ίδιοι το βάρος της απόδειξης, αναγράφουν τα ποσά αυτά που πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις. Δαπάνες οι οποίες έχουν μεν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, αλλά δεν περιλαμβάνονται στην αναρτώμενη πληροφόρηση, συμπεριλαμβάνονται εφόσον πληρούν τις ίδιες προϋποθέσεις και αποδεικνύονται από τον φορολογούμενο με κάθε πρόσφορο μέσο.

vi) Σε περίπτωση που κάποια από τα δικαιολογητικά που αφορούν δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, έχουν κατατεθεί στον εργοδότη του φορολογούμενου ή στο ασφαλιστικό ταμείο/ασφαλιστική εταιρεία που είναι ασφαλισμένος, προκειμένου να αποζημιωθεί για την πραγματοποίηση αυτών των δαπανών, λαμβάνεται υπόψη μόνο το τυχόν μέρος της δαπάνης που επιβαρύνθηκε ο ίδιος ο φορολογούμενος. Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων δαπανών αποτελούν οι φαρμακευτικές δαπάνες, οι δαπάνες για την αγορά ορθοπεδικών ειδών (νάρθηκες, κηδεμόνες, υποδήματα κ.λπ.), αναλώσιμων νοσηλευτικών υλικών, αναπηρικών βοηθητικών οργάνων (πατερίτσες, αναπηρικά αμαξίδια, στρώματα κατάκλισης κ.λπ.), ειδικών μηχανημάτων (νεφελοποιητές, συσκευές αναρρόφησης, φιάλες οξυγόνου κ.λπ.), οι δαπάνες για έξοδα μετακίνησης και διαμονής των ασφαλισμένων, οι δαπάνες για νοσήλια, οι δαπάνες για βρεφονηπιακούς σταθμούς κ.λπ., όταν δεν καλύπτονται στο σύνολό τους από εργοδότες, ασφαλιστικά ταμεία και ασφαλιστικές εταιρείες, οι οποίες δύναται να χρησιμοποιηθούν από τους φορολογούμενους, υπό την προϋπόθεση ότι δεν αποτελούν δαπάνες που εκπίπτουν με βάση άλλη φορολογική διάταξη. Προκειμένου να ληφθούν αυτά τα ποσά υπόψη, απαιτείται βεβαίωση του εργοδότη ή του ασφαλιστικού ταμείου ή της ασφαλιστικής εταιρείας, η οποία εκδίδεται κατόπιν αίτησης του φορολογούμενου και από την οποία να προκύπτουν τα ακόλουθα:

αα) Τα στοιχεία του προσώπου για το οποίο καταβλήθηκε η δαπάνη,

ββ) το συνολικό ποσό της δαπάνης, για το οποίο υποβλήθηκαν δικαιολογητικά,

γγ) το ποσό της δαπάνης που καλύφθηκε από τον εργοδότη ή το ασφαλιστικό ταμείο ή την ασφαλιστική επιχείρηση και

δδ) το υπόλοιπο ποσό της δαπάνης με το οποίο επιβαρύνεται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που η βεβαίωση εκδοθεί κατά το επόμενο έτος από το έτος που κατεβλήθησαν οι δαπάνες, είτε υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση βάσει του άρθρου 19 ΚΦΔ για το έτος που κατεβλήθησαν είτε δηλώνονται για να εκπέσουν στο έτος χορήγησης της βεβαίωσης. Μετά την κατάργηση του άρθρου 18 ΚΦΕ, οι ιατρικές δαπάνες δεν μειώνουν τον φόρο (ΠΟΛ.1112/2017 εγκύκλιος), αλλά οι εν λόγω δαπάνες δηλώνονται μαζί με τις λοιπές δαπάνες του φορολογούμενου στους κωδικούς 049-050 (Α.1163/2020 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών).

vii) Επίσης, σε περίπτωση κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εγγάμων, όπου καλύπτεται το απαιτούμενο ποσό δαπανών από οποιονδήποτε εκ των δυο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, το τυχόν πλεονάζον ποσό δύναται, κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, να μεταφερθεί στον άλλο σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του ελάχιστου απαιτούμενου ποσού δαπανών. Ακόμη στην ίδια ως άνω περίπτωση, όταν ένας εκ των δυο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης ανήκει στα πρόσωπα των περιπτώσεων για τα οποία δεν απαιτείται η πραγματοποίηση δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και εφόσον πραγματοποιηθεί δαπάνη με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, τότε το δηλωθέν ποσό των δαπανών του δύναται κατά τον προσδιορισμό του φόρου να μεταφερθεί στον άλλο σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του ελάχιστου απαιτούμενου ποσού δαπανών.

viii) Εάν το δηλωθέν ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής υπολείπεται του απαιτούμενου ποσού δαπανών, ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παραγράφου 1 του άρθρου 15 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 40 ΚΦΕ, κατά περίπτωση, προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

β) Στους **κωδικούς 059-060** όπου αναγράφονται οι δωρεές χρηματικών ποσών που προβλέπονται στο άρθρο 19 του ΚΦΕ, αναγράφονται και ποσά που έχουν καταβληθεί μέσω e- banking ή οποιουδήποτε άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμών, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού του καταβάλλοντα ή από οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό εκδώσει το πιστωτικό ίδρυμα. Ομοίως, δύναται να αναγράφονται και τα χρηματικά ποσά των δωρεών που έχουν καταβληθεί μέσω ΕΛΤΑ και κατατίθενται στα καταστήματα των Ελληνικών Ταχυδρομείων (ΕΛΤΑ) υπέρ φορέων της υπό στοιχεία ΠΟΛ 1010/2014 απόφασης (Β' 4). Από το φορολογικό έτος 2020 και εξής επί των ανωτέρω δωρεών αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τον φόρο ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%), εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 19 ΚΦΕ. Για την απόδειξη της καταβολής των εν λόγω δωρεών μέσω ΕΛΤΑ απαιτείται, αντί του γραμματίου εισπραχίας του πιστωτικού ιδρύματος που αναφέρεται στην ΠΟΛ 1088/2015 απόφαση ΓΓΔΕ (Β' 763), αποδεικτικό κατάθεσης που εκδίδεται από τα ΕΛΤΑ στο οποίο θα πρέπει να αναγράφονται ο αριθμός του αποδεικτικού κατάθεσης (αριθμός συναλλαγής), το ποσό της δωρεάς, καθώς και η ημερομηνία κατάθεσης του εν λόγω ποσού. Στους ίδιους κωδικούς αναγράφονται και οι δωρεές σε αθλητικά σωματεία, όπως ορίστηκαν με την υπό στοιχεία Α.1468/2019 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών.

Στους ανωτέρω κωδικούς συμπληρώνονται και οι δωρεές τροφίμων που πραγματοποιήθηκαν από 23-7-2021 προς τους δωρεοδόχους της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν.2859/2000 (Α' 248), προκειμένου να διανεμηθούν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικών ομάδων χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. Οι δωρεές αυτές σε είδος εκπίπτουν από το φόρο κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Το συνολικό πόσο της μείωσης του φόρου εισοδήματος δεν μπορεί να υπερβεί το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος.

γ) Στους **κωδικούς 077-078** συμπληρώνεται το διπλάσιο ποσό του μισθώματος που καταβλήθηκε

για επιχείρηση τριτογενούς τομέα που είναι εγκατεστημένη σε κτήριο της περιοχής «Γεράνι» ή «Μεταξουργείο» του Ιστορικού Κέντρου της Αθήνας, το οποίο εκπίπτει από το φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. Β2 των άρθρων 43 και 44 του ν.4030/2011. Η έκπτωση αυτή διενεργείται κάθε χρόνο και κατ' ανώτατο όριο για μια πενταετία από τον χρόνο πρώτης εγκατάστασης (ΠΟΛ 1096/2012 κοινή υπουργική απόφαση Β'1162). Οι φορολογούμενοι που ωφελούνται του πιο πάνω κινήτρου της έκπτωσης του διπλάσιου μισθώματος που καταβάλλεται από τον φόρο εισοδήματος, οφείλουν να αποστείλουν στη Δ.Ο.Υ, με τους προβλεπόμενους τρόπους, τα δικαιολογητικά που ορίζονται στο άρθρο 2 της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1096/2012 (Β' 1162) Α.Υ.Ο.

δ) Στους **κωδικούς 663-664** αναγράφονται τα ποσά επένδυσης για παραγωγή οπτικοακουστικού έργου του άρθρου 71Ε ΚΦΕ, οι διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκαν στον ΚΦΕ με την παράγραφο 1 του άρθρου 116 του ν. 4549/2018 και τροποποιήθηκαν με το άρθρο 12 του ν. 4704/2020 (Ε. 2189/2020).

ε) Στους **κωδικούς 055-056 και 057-058** αναγράφονται τα ποσά δαπάνης για την ιδιωτική χρηματοδότηση πολιτικού κόμματος ή συνασπισμού κομμάτων, καθώς και για την ιδιωτική χρηματοδότηση υποψηφίων ή αιρετών αντιπροσώπων της Βουλής των Ελλήνων και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, αντίστοιχα (άρθρο 8 ν. 3023/2002-Α'146). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 19 ΚΦΕ (όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 45 του ν. 4472/2017), ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί των ανωτέρω ποσών που χορηγούνται σε δικαιούχους χρηματοδότησης της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3023/2002, όπως ισχύει, εκπίπτει από τον φόρο, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά υπερβαίνουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους τα εκατό (100) ευρώ. Επιπλέον, το συνολικό ποσό των εν λόγω δαπανών δεν μπορεί να υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος του χρηματοδότη και με την επιφύλαξη των παρ. 1, 2 και 5 του άρθρου 8 του ν. 3023/2002.

Η ιδιωτική χρηματοδότηση πολιτικού κόμματος ή συνασπισμού κομμάτων, από το ίδιο πρόσωπο/χρηματοδότη, κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ (μη συμπεριλαμβανομένων στον υπολογισμό του εν λόγω ορίου των ποσών της αποζημίωσης βουλευτών και ευρωβουλευτών και των συντάξεων βουλευτών και ευρωβουλευτών που διατίθενται στα κόμματα ή σε συνασπισμούς κομμάτων). Αντίστοιχα, η χρηματοδότηση υποψηφίου ή/και αιρετού αντιπροσώπου της Βουλής των Ελλήνων και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου από το ίδιο πρόσωπο/χρηματοδότη, κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους, δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ (άρθρο 8 ν. 3023/2002).

Κάθε ποσό χρηματοδότησης προς πολιτικά κόμματα ή συνασπισμούς κομμάτων, καθώς και προς υποψηφίους ή/και αιρετούς αντιπροσώπους της Βουλής των Ελλήνων και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου που υπερβαίνει τα 500 ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά μόνο μέσω των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούνται από τους δικαιούχους χρηματοδότησης, με ονομαστική κατάθεση. Η χρηματοδότηση με ποσά μικρότερα των ανωτέρω μπορεί να πραγματοποιείται με οποιαδήποτε μέθοδο επιτρέπει τη σύνδεση του προσφερόμενου ποσού με κάποιο φυσικό πρόσωπο το οποίο να μπορεί να ταυτοποιηθεί. Σε περίπτωση χρηματοδότησης χωρίς τραπεζική κατάθεση στους προαναφερθέντες λογαριασμούς εκδίδεται υποχρεωτικά απόδειξη είσπραξης, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και ο αριθμός φορολογικού Μητρώου ή ο αριθμός δελτίου ταυτότητας του καταθέτοντος προσώπου (άρθρα 7 και 7β ν. 3023/2002).

Τα πρόσωπα που χρηματοδοτούν τους ως άνω δικαιούχους φυσικά πρόσωπα με ποσά άνω των 300 ευρώ ανεξαρτήτως τρόπου χρηματοδότησης, ελέγχονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ΚΦΕ και υποχρεούνται να συμπεριλάβουν το ποσό της χρηματοδότησης στον πίνακα 5.2 (κωδικοί 725-726) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Για την ιδιωτική χρηματοδότηση εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων του ν.3023/2002, για

τον έλεγχο των οικονομικών των πολιτικών κομμάτων και βουλευτών.

στ) Οι **κωδικοί 623-624** συμπληρώνονται προκειμένου να γίνει χρήση των κινήτρων φορολογικής απαλλαγής κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3908/2011 (Α' 8) και του ν. 4399/2016 (Α' 117), όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4605/2019 (Α' 67) και να αφαιρεθεί το ποσό της απαλλαγής από την καταβολή φόρου επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά το τρέχον φορολογικό έτος, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων. Ο τρόπος και οι ιδιαίτερες προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος χρήσης της φορολογικής απαλλαγής και ο υπολογισμός αυτής, ορίζονται στις ανωτέρω διατάξεις και τις σχετικές εφαρμοστικές αποφάσεις (σχετ. οι υπό στοιχεία 61239/2020- (Β' 2471) και 61238/2020 - (Β' 2471) Αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων).

ζ) Στους **κωδικούς 625-626** συμπληρώνονται οι εισφορές κεφαλαίου των επενδυτών («επενδυτικοί άγγελοι/ angel investors») που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 70Α ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4712/2020 (Α' 146). Από το φορολογητέο εισόδημα του «επενδυτικού αγγέλου» (επενδυτή) εκπίπτει ποσό ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της εισφοράς κεφαλαίου σε επιχειρήσεις [Ανώνυμες Εταιρείες (ΑΕ), Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) και Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (ΙΚΕ) με έδρα την Ελλάδα], που είναι εγγεγραμμένες στο Εθνικό Μητρώο Νεοφυών Επιχειρήσεων της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, αναλογικά ανά κατηγορία δηλωθέντος εισοδήματος του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η εισφορά κεφαλαίου [σχετική η αριθμ. 39937/2021 (Β' 1415) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Επενδύσεων και του Διοικητή της ΑΑΔΕ]. Το ποσό της έκπτωσης υπολογίζεται επιμεριστικά ανά κατηγορία και κατ' αναλογία του δηλωθέντος εισοδήματος. Η έκπτωση δύναται να εφαρμόζεται για εισφορά κεφαλαίου μέχρι του συνολικού ποσού των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος, οι δε εισφορές αυτές διενεργούνται σε έως τρεις (3), κατά τον μέγιστο αριθμό, διαφορετικές νεοφυείς επιχειρήσεις και μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά επιχείρηση. Η έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα του «επενδυτικού αγγέλου» πραγματοποιείται με την αναγραφή του ποσού της εισφοράς κεφαλαίου στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους στο οποίο αυτό καταβλήθηκε, με την προϋπόθεση η πραγματοποίηση της εισφοράς κεφαλαίου να έχει ολοκληρωθεί μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το δικαίωμα έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα, παρέχεται τόσο στους φορολογούμενους που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή όσο και στους φορολογικούς κάτοικους αλλοδαπής.

η) Στους **κωδικούς 627- 628** συμπληρώνεται το συνολικό ποσό των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους 2021 και αφορούν στη λήψη υπηρεσιών για ενεργειακή, λειτουργική και αισθητική αναβάθμιση κτιρίων του άρθρου 39Β ΚΦΕ. Με τις διατάξεις αυτές αναγνωρίζεται στο εξής μείωση από το φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, επί του ποσού των δαπανών που αφορούν στη λήψη υπηρεσιών για την αισθητική, λειτουργική και ενεργειακή αναβάθμιση κτιρίων, τα οποία δεν έχουν ήδη ενταχθεί ή δεν θα ενταχθούν σε πρόγραμμα αναβάθμισης κτιρίων και εφόσον οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Οι δαπάνες μειώνουν, ισόποσα κατανεμημένες σε περίοδο τεσσάρων (4) ετών, σε ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) του ύψους τους, τον φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, μέχρι του αναλογούντος για κάθε φορολογικό έτος φόρου, με ανώτατο συνολικά όριο δαπάνης τις δεκαεξι χιλιάδες (16.000) ευρώ. Αν το ποσό της πίστωσης που δικαιούται ο φορολογούμενος για το οικείο φορολογικό έτος είναι μεγαλύτερο από τον φόρο που αναλογεί, το πλεονάζον ποσό δεν επιστρέφεται, δεν συμψηφίζεται με άλλη φορολογική υποχρέωση, δεν μεταφέρεται και δεν εκπίπτει σε επόμενο φορολογικό έτος ούτε μεταφέρεται προς έκπτωση στον άλλο σύζυγο ή στο έτερο μέρος του

συμφώνου συμβίωσης.

Οι «επιλέξιμες δαπάνες» αναγνωρίζονται για τη μείωση του φόρου, εφόσον:

i) πραγματοποιούνται από 1/1/2020 έως και 31/12/2022 σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και οι σχετικές υπηρεσίες παρέχονται από επιχειρήσεις με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα ή που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή και

ii) δεν έχουν εκπέσει ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ.

Το ποσό της μείωσης του φόρου που δικαιούται ο φορολογούμενος υπολογίζεται επί ανώτατου συνολικού ορίου δαπάνης δεκαέξι χιλιάδων (16.000) ευρώ, για όλα τα έτη, ήτοι 2020, 2021 και 2022. Το ανώτατο ποσό μείωσης που δικαιούται ο φορολογούμενος ανέρχεται συνολικά στο ποσό των έξι χιλιάδων τετρακοσίων (6.400) ευρώ, κατανεμημένο στο έτος που πραγματοποιείται η δαπάνη ή μέρος αυτής και στα τρία επόμενα έτη (Σχ. Α. 1090/2021 κοινή υπουργική απόφαση).

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη μείωση του φόρου από το ποσό των δαπανών, αποτελεί η απόδειξή τους με νόμιμα παραστατικά του ν. 4308/2014 και η εξόφλησή τους με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Στα παραστατικά απαιτείται να αναγράφεται διακριτά το ποσό που αφορά στα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν σε σχέση με το ποσό που αφορά αποκλειστικά στη λήψη υπηρεσιών, διότι μόνο το μέρος της δαπάνης που αφορά στη λήψη υπηρεσιών εμπίπτει στις εν λόγω διατάξεις.

θ) Στους **κωδικούς 629-630** συμπληρώνονται οι δωρεές ή χορηγίες φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα προς το Κοινοφελές Ίδρυμα Σταύρος Νιάρχος Α.Ε.(ΚΙΠΙΣΝ), ή την Εθνική Βιβλιοθήκη της Ελλάδος (ΕΒΕ) ή την Εθνική Λυρική Σκηνή (ΕΛΣ) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 της σύμβασης δωρεάς που κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του ν. 3785/2009.

i) Στους **κωδικούς 631-632** συμπληρώνονται οι δωρεές φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα προς την επιτροπή «Ελλάδα 2021» σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 34 του ν. 4647/2019. Οι δωρεές εκπίπτουν από το φόρο κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 19 του ΚΦΕ. Το ποσό της δωρεάς πρέπει να υπερβαίνει το ποσό των εκατό (100) ευρώ κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους και ταυτόχρονα να μη υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος. Για την απόδειξη της δωρεάς χρηματικών ποσών με κατάθεση σε ειδικό προς τούτο τραπεζικό λογαριασμό της επιτροπής απαιτούνται τα δικαιολογητικά έγγραφα που εκδίδονται από το πιστωτικό ίδρυμα. Στην περίπτωση δωρεών χρηματικών ποσών που πραγματοποιούνται μέσω e-banking ή οποιουδήποτε άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμών, τα ποσά αυτά αποδεικνύονται από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού του καταβάλλοντα ή από οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό εκδίδεται από το πιστωτικό ίδρυμα. Ομοίως, δύνανται να αναγράφονται και τα χρηματικά ποσά των δωρεών που έχουν καταβληθεί μέσω ΕΛΤΑ και κατατίθενται στα καταστήματα των Ελληνικών Ταχυδρομείων (ΕΛΤΑ) εφόσον στο αποδεικτικό κατάθεσης που εκδίδεται από τα ΕΛΤΑ, αναγράφονται ο αριθμός του αποδεικτικού κατάθεσης (αριθμός συναλλαγής), το ποσό της δωρεάς, καθώς και η ημερομηνία κατάθεσης του εν λόγω ποσού. Ως χρόνος της δωρεάς θεωρείται ο χρόνος κατάθεσης του σχετικού ποσού (σχετ. η ΠΟΛ.1052/2015 εγκύκλιος).

Περαιτέρω, η μείωση του φόρου του άρθρου 19 εφαρμόζεται και για τις παροχές σε είδος προς την επιτροπή «Ελλάδα 2021». Για την απόδοση της δωρεάς σε είδος απαιτείται βεβαίωση της επιτροπής στην οποία αναγράφονται, μεταξύ άλλων, τα δωριζόμενα αντικείμενα κατ' είδος και ποσότητα. Τα ποσά των δωρεών σε είδος προς την επιτροπή που συμπληρώνονται στους κωδ.631-632 αποδεικνύονται με βάση το σχετικό παραστατικό αγοράς, εφόσον υφίσταται, ή ελλείψει αυτού, με οποιοδήποτε άλλο στοιχείο διαθέτει ο δωρητής από το οποίο προκύπτει η εκτιμώμενη τρέχουσα χρηματική αξία της παροχής σε είδος (Ε.2124/2021 εγκύκλιος).

ια. Στους νέους **κωδικούς 633-634** συμπληρώνεται το ποσό που καταβλήθηκε εντός του φορολογικού έτους 2021 από φορολογούμενους καθηγητές και λέκτορες πλήρους απασχόλησης σε Α.Ε.Ι. που δεν ασκούν ατομικά επιχειρηματική δραστηριότητα, στον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας (Ε.Λ.Κ.Ε.) του Α.Ε.Ι., κατ' εφαρμογή της διάταξης της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 (Α' 195), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 113 παρ. 1 ν. 4821/2021 (Α' 134) και αφορά στα έτη 2018 και επόμενα. Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 68 παρ. 1 ν. 4758/2020 (Α' 242), το ποσό που καταβάλλεται από κάθε υπόχρεο Καθηγητή ή υπηρετούντα λέκτορα για οφειλές του έτους 2018 και εξής εκπίπτει από τη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται κατά το επόμενο φορολογικό έτος, επομένως τα ποσά που καταβλήθηκαν το έτος 2021 και αφορούν σε οφειλές των ετών 2018 έως και 2021 αφαιρούνται από τα εισοδήματα όλων των κατηγοριών που θα περιληφθούν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

ΠΙΝΑΚΑΣ 8 (ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΞΑΡΤΩΜΕΝΩΝ ΜΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ)

45. Για τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 11 του ΚΦΕ (άγαμα τέκνα, ανιόντες, ανήλικοι ορφανοί συγγενείς, αδέρφια με αναπηρία κ.λπ.) η αναγραφή του ΑΦΜ είναι υποχρεωτική και για τα εξαρτώμενα μέλη άνω των 18 ετών, αλλά και για τα εξαρτώμενα μέλη κάτω των 18, εφόσον τους έχει αποδοθεί ΑΦΜ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης.

46. Στον πίνακα αυτό αναγράφεται το όνομα, το έτος γέννησης, η σχολή ή το σχολείο, ο ΑΦΜ στις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί και ο ΑΜΚΑ. Οι φορολογούμενοι που δεν επιθυμούν να γνωστοποιήσουν τον ΑΜΚΑ των εξαρτώμενων μελών τους, υποβάλλουν τις δηλώσεις τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας. Επίσης συμπληρώνεται και το σχετικό πεδίο, εφόσον συντρέχει περίπτωση, ότι πρόκειται για ανήλικα εξαρτώμενα τέκνα που είναι υπόχρεα σε υποβολή δήλωσης και υποχρεωτικά ο ΑΦΜ του ανήλικου που υποχρεούται να υποβάλει δήλωση.

47. Στην περίπτωση που οι έγγαμοι επιλέξουν να υποβάλλουν χωριστές δηλώσεις και προκειμένου να τύχουν και οι δύο της μείωσης του άρθρου 16 του ΚΦΕ, συμπληρώνουν και οι δύο τον Πίνακα αυτόν.

48. Σε περίπτωση διακοπής της έγγαμης συμβίωσης ή λύσης του γάμου ή του συμφώνου συμβίωσης, τα τέκνα θεωρείται ότι βαρύνουν και τους δύο γονείς, οι οποίοι δικαιούνται την μείωση του φόρου του άρθρου 16 του ΚΦΕ, υπό την προϋπόθεση ότι είναι μισθωτοί ή συνταξιούχοι ή κατ' επάγγελμα αγρότες και το αγροτικό εισόδημά τους είναι μεγαλύτερο από το 50% του συνολικού εισοδήματός τους (Ε.2103/2021 εγκύκλιος).

49. Στον υποπίνακα 1 δηλώνονται διακριτά τα κοινά τέκνα του υπόχρεου και της συζύγου/ΜΣΣ, καθώς και τα τέκνα καθενός εξ αυτών που δεν έχουν αποκτήσει από κοινού (μη κοινά τέκνα).

Ειδικότερα, οι σχετικοί κωδικοί συμπληρώνονται ως εξής:

- στον **κωδικό 003** συμπληρώνεται για τον υπόχρεο το σύνολο των τέκνων του, ήτοι τα κοινά τέκνα με τη σύζυγο/ΜΣΣ και τα μη κοινά τέκνα του.

- στους **κωδικούς 033 και 004** συμπληρώνονται για τον υπόχρεο και τη σύζυγο/ΜΣΣ αντίστοιχα, τα μη κοινά τέκνα τους.

Για την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 16 ΚΦΕ, λαμβάνονται υπόψη για τον υπόχρεο ο κωδ. 003 και για τη σύζυγο/ΜΣΣ αθροιστικά οι κωδ. 004 και 003 αφαιρούμενου του πλήθους των τέκνων του κωδ. 033.

Σε περίπτωση που οι γονείς των τέκνων δεν υποβάλουν από κοινού δήλωση μπορεί να συμπληρώνεται και ο ΑΦΜ του έτερου γονέα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 9 (ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΑΚΕΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ)

50. Οι **κωδικοί 995-996** χρησιμοποιούνται προκειμένου να εφαρμοστεί ο συντελεστής τριάντα

τρία τοις εκατό (33%) που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ στο εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21. Δηλώσεις με συμπληρωμένα τέτοια ποσά υποβάλλονται μόνο στη Δ.Ο.Υ. και μόνο από φορολογούμενους που υποβάλλουν αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 18 και της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ αντίστοιχα. Δεν απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών για την συμπλήρωση αυτών των κωδικών.

Άρθρο 6

Δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται ή φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο

Στις περιπτώσεις που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας συνυποβάλλονται, κατά περίπτωση, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, σε ευκρινή φωτοαντίγραφα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κεφαλαίου Α' του ν. 4250/2014, ενώ όταν οι δηλώσεις υποβάλλονται με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, τα ως άνω δικαιολογητικά φυλάσσονται από τον φορολογούμενο για μελλοντικό έλεγχο.

1. Τα έντυπα της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (E2) και της κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (E3) συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, ανάλογα με την κατηγορία των δηλούμενων εισοδημάτων, αποτελούν αδιαίρετη ενότητα με αυτήν και πρέπει να συμπληρώνονται σε όλες τις ενδείξεις τους. Τα προαναφερθέντα ισχύουν και για το έντυπο δήλωσης κατοχής μηχανημάτων έργων (E16), το οποίο δεν συνυποβάλλεται κατά την υποβολή της δήλωσης με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, αλλά φυλάσσεται από τον φορολογούμενο για μελλοντικό έλεγχο.

2. Η αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (E2) και η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (E3), σε περίπτωση υποβολής της δήλωσης σε φυσική μορφή, μπορεί να υποβληθούν σε προεκτυπωμένα έντυπα από τους υπόχρεους που έχουν τη δυνατότητα προεκτύπωσής τους με μηχανογραφικά μέσα, τα οποία, όμως, πρέπει να πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και να αναφέρουν τα στοιχεία που περιέχονται στα αντίστοιχα έντυπα.

3. Οι φορολογούμενοι που ασκούν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με τη δήλωση εισοδήματος υποβάλλουν, σε περίπτωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, αντίγραφο ισολογισμού νόμιμα υπογραμμένο.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 11 ΚΦΕ και προκειμένου να μην προστεθεί εισόδημα ανήλικου τέκνου στα εισοδήματα του γονέα που ενώ θεωρείται κατ' αρχήν υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης, έχει χάσει τη γονική μέριμνα, απαιτείται ευκρινές φωτοαντίγραφο της οικείας δικαστικής απόφασης, από το πρωτότυπο ή από ακριβές αντίγραφο αυτής, οπότε και προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου γονέα.

Για την εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 31 ΚΦΕ και προκειμένου να μην λογιστεί ως αντικειμενική δαπάνη του γονέα με το μεγαλύτερο εισόδημα, ενώ έχει χάσει τη γονική μέριμνα, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, απαιτείται ευκρινές φωτοαντίγραφο της οικείας δικαστικής απόφασης, από το πρωτότυπο ή από ακριβές αντίγραφο αυτής, από την οποία να προκύπτει ότι έχει χάσει τη γονική μέριμνα, οπότε και λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη του άλλου γονέα.

5. ι) Για την απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης των μισθών, συντάξεων και της πάγιας αντιμισθίας, καθώς και των εισοδημάτων των περιπτώσεων δ' και στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ τα οποία εξομοιώνονται φορολογικά με μισθό (ΠΟΛ.1098/2016 και ΠΟΛ.1096/2017), τα οποία χορηγούνται σε πρόσωπα που πα-

ρουσιάζουν ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), απαιτούνται καταρχήν οι γνωματεύσεις των οικείων υγειονομικών επιτροπών του Κέντρου Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.), το οποίο συστήθηκε και λειτουργεί μετά την 1.9.2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3863/2010. Γίνονται δεκτές και οι ήδη εκδοθείσες γνωματεύσεις πριν από την 1.9.2011 (ημερομηνία έναρξης λειτουργίας του ΚΕ.Π.Α.) από τις υγειονομικές επιτροπές των Νομαρχιών, οι οποίες έχουν δοθεί για οποιαδήποτε χρήση και χρησιμοποιούνται εξίσου για την αναγνώριση της υπόψη φορολογικής απαλλαγής επ' αόριστον, αν πρόκειται για επ' αόριστον κρίση, ή αλλιώς μέχρι την ημερομηνία που λήγει η ισχύς τους, εφόσον είχαν εκδοθεί σύμφωνα με όσα ίσχυαν στο σχετικό φορολογικό πλαίσιο κατά τον χρόνο έκδοσής τους. Εναλλακτικά, ο φορολογούμενος για την πιστοποίηση της ύπαρξης αναπηρίας μπορεί να προσκομίσει και γνωματεύσεις των Ανωτάτων Υγειονομικών Επιτροπών του Στρατού (Α.Σ.Υ.Ε.), του Ναυτικού (Α.Ν.Υ.Ε.), της Αεροπορίας (Α.Α.Υ.Ε.), της Ελληνικής Αστυνομίας και του Πυροσβεστικού Σώματος, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3863/2010, οι εν λόγω Υγειονομικές Επιτροπές δεν έχουν καταργηθεί και εξακολουθούν να ασκούν τα καθήκοντά τους και μετά την 1.9.2011.

Σε όλες τις ανωτέρω γνωματεύσεις, προκειμένου να γίνουν δεκτές, θα πρέπει να διαπιστώνεται και να βεβαιώνεται ρητά το ποσοστό της αναπηρίας του προσώπου που αφορούν, καθώς και το χρονικό διάστημα που προβλέπεται ότι θα διαρκέσει η εν λόγω αναπηρία, ενώ σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να είναι σε ισχύ το φορολογικό έτος για το οποίο ο ενδιαφερόμενος αιτείται την εφαρμογή των οικείων διατάξεων.

Σε κάθε περίπτωση που ο φορολογούμενος λαμβάνει σύνταξη από ασφαλιστικό φορέα κύριας ασφάλισης, επειδή έχει αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), αρκεί να προσκομίζει βεβαίωση του συνταξιοδοτικού φορέα ή απόφαση συνταξιοδότησης ή απόφαση παράτασης της σύνταξης, από την οποία να προκύπτει ότι, κατόπιν ιατρικής κρίσης από την αρμόδια υγειονομική επιτροπή, συνταξιοδοτήθηκε με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), ως και το χρονικό διάστημα που προβλέπεται ότι θα διαρκέσει η αναπηρία αυτή. Όταν η σύνταξη αναπηρίας καθίσταται αυτοδικαία οριστική (παρατείνεται για χρόνο αόριστο), για τους ασφαλισμένους όλων των Φορέων, Κλάδων και Τομέων Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, δεν απαιτείται εκ νέου ιατρική εξέταση από αρμόδια Υγειονομική Επιτροπή και για την απαλλαγή της από τον φόρο εισοδήματος απαιτείται:

α) απόφαση μονιμοποίησης της αναπηρικής σύνταξης (ή παράτασης επ' αόριστο) από τον αρμόδιο συνταξιοδοτικό φορέα και

β) γνωμάτευση της υγειονομικής επιτροπής Αναπηρίας όλων των Φορέων, Κλάδων και Τομέων Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης που τελούσε σε ισχύ κατά τη μονιμοποίηση της αναπηρικής σύνταξης, η οποία πιστοποιεί ποσοστό αναπηρίας 80% και άνω, είτε αυτή αφορά σε γνωμάτευση προ ΚΕ.Π.Α. Υγειονομικής Επιτροπής, είτε γνωμάτευση Υγειονομικής Επιτροπής ΚΕ.Π.Α. από 1/9/2011 και εξής (Γ23/312- 30.12.2016 έγγραφο του Ι.Κ.Α.).

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, ως αρμόδια υγειονομική επιτροπή, νοείται η υγειονομική επιτροπή οποιουδήποτε εκ των Φορέων, Κλάδων και Τομέων Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, καθώς και αυτή οι γνωματεύσεις της οποίας κατά τις οικείες διατάξεις, είναι υποχρεωτικές για τον ασφαλιστικό-συνταξιοδοτικό φορέα που χορηγεί τη σύνταξη. Περαιτέρω, γίνεται δεκτή και η γνωμάτευση που περιέχει ιατρική κρίση ανικανότητας για κάθε εργασία με ποσοστό αναπηρίας 80% και άνω, ενώ σε περίπτωση που η γνωμάτευση περιέχει οριστική κρίση ως προς το ποσοστό αναπηρίας ή ισχύει επ' όρου ζωής, διατηρεί την ισχύ της και γίνεται δεκτή ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσής της ή της κατάργησης της υγειονομικής επιτροπής που χορήγησε αυτή, δηλαδή ακόμα και όταν πρόκειται για γνωμάτευση υγειονομικής επιτροπής προ ΚΕ.Π.Α. (σχετ. η Ε.2225/2021).

Εάν ο φορολογούμενος διαθέτει περισσότερες από μία γνωματεύσεις αναπηρίας, του ίδιου ή διαφορετικών φορέων και ισχύουν και οι δύο μέσα στο φορολογικό έτος 2021, πιστοποιώντας διαφορετικά ποσοστά αναπηρίας, τότε λαμβάνεται υπόψη η γνωμάτευση με το υψηλότερο ποσοστό αναπηρίας.

Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί γνωμάτευση από δευτεροβάθμια υγειονομική επιτροπή κατισχύει της γνωμάτευσης της πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής.

ii) Για τη μείωση του φόρου κατά διακόσια (200) ευρώ, απαιτούνται τα ακόλουθα δικαιολογητικά, από τα οποία πιστοποιείται η ιδιότητα του φορολογουμένου ή του εξαρτώμενου μέλους του που δικαιούται την εν λόγω μείωση:

α) Για πρόσωπα με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%), γνωμάτευση των οικείων υγειονομικών επιτροπών του Κέντρου Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.) ή της Ανωτάτης του Στρατού Υγειονομικής Επιτροπής (Α.Σ.Υ.Ε.).

Για την πιστοποίηση του ποσοστού αναπηρίας 67% γίνονται δεκτές, εκτός από τις γνωματεύσεις της Α.Σ.Υ.Ε. και οι γνωματεύσεις που εκδίδονται από τις υγειονομικές επιτροπές της Α.Ν.Υ.Ε., Α.Α.Υ.Ε., της Α.Υ.Ε. της Ελληνικής Αστυνομίας και της Α.Υ.Ε. του Πυροσβεστικού Σώματος, καθώς και ενώ καταργήθηκαν όλες οι Επιτροπές πιστοποίησης αναπηρίας που λειτουργούσαν στους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, στις νομαρχίες και το Δημόσιο, οι Ανώτατες Υγειονομικές Επιτροπές, Στρατού (Α.Σ.Υ.Ε.), Ναυτικού (Α.Ν.Υ.Ε.), Αεροπορίας (Α.Α.Υ.Ε.), την Ανώτατη Υγειονομική Επιτροπή της Ελληνικής Αστυνομίας και την Ανώτατη Υγειονομική Επιτροπή του Πυροσβεστικού Σώματος, εξακολουθούν να ασκούν τα καθήκοντά τους, για την πιστοποίηση της αναπηρίας του φορολογουμένου.

Οι ήδη εκδοθείσες γνωματεύσεις πριν την 1.9.2011 (ημερομηνία έναρξης λειτουργίας του ΚΕ.Π.Α.) από τις υγειονομικές επιτροπές των νομαρχιών μπορούν να χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση της υπόψη φορολογικής ελάφρυνσης επ' αόριστον, αν πρόκειται για επ' αόριστον κρίση, ή αλλιώς μέχρι την ημερομηνία που λήγει η ισχύς τους.

Σε όλες τις ανωτέρω γνωματεύσεις, προκειμένου να γίνουν δεκτές, θα πρέπει να διαπιστώνεται και να βεβαιώνεται ρητά το ποσοστό της αναπηρίας του προσώπου που αφορούν, καθώς και το χρονικό διάστημα που προβλέπεται ότι θα διαρκέσει η εν λόγω αναπηρία, ενώ, σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να είναι σε ισχύ το φορολογικό έτος για το οποίο ο ενδιαφερόμενος αιτείται την εφαρμογή των οικείων διατάξεων.

Για τη μείωση του φόρου κατά διακόσια (200) ευρώ δεν λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία.

β) Για ανάπηρους αξιωματικούς ή οπλίτες, θύματα πολέμου, καθώς και για ανάπηρους ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου, απαιτείται σχετική βεβαίωση της αρμόδιας Υπηρεσίας του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Ειδικά για τους ανάπηρους αξιωματικούς ή οπλίτες από πολεμική αιτία και τα θύματα πολέμου αρκούν τα ενημερωτικά σημειώματα πληρωμής της σύνταξής τους, στα οποία αναγράφεται ο αριθμός Μητρώου της σύνταξής τους, ο οποίος πρέπει να αρχίζει από 3 ή 4. Για αξιωματικούς οι οποίοι υπέστησαν τραύμα ή νόσημα που επήλθε λόγω κακουχιών σε πολεμική περίοδο, απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας κρατικής υπηρεσίας που τους χορηγεί τις αποδοχές τους.

γ) Για τα θύματα τρομοκρατικών ενεργειών απαιτείται βεβαίωση από τον οικείο συνταξιοδοτικό φορέα ότι ο φορολογούμενος έχει αναγνωρισθεί ως θύμα τρομοκρατικής ενέργειας και συνταξιοδοτείται για τον λόγο αυτό, βάσει του οικείου νομοθετικού πλαισίου, όπως ισχύει κάθε φορά.

Η μείωση των διακοσίων (200) ευρώ του άρθρου 17 του ΚΦΕ χορηγείται μόνο μια φορά, ακόμη κι αν συντρέχουν παράλληλα περισσότερες από μία από τις περιπτώσεις α' ως δ' και συνεπώς δεν μπορούν να συμπληρωθούν ταυτόχρονα οι κωδικοί 001-002 και 009-010.

Οι απαλλαγές των αναπήρων των άρθρων 14 και 43Α του ΚΦΕ πρέπει να εξετάζονται αυτοτελώς και ανεξάρτητα από τις πρόσθετες μειώσεις φόρου του άρθρου 17 του ΚΦΕ, ακόμη κι αν αποδεικνύονται από τον φορολογούμενο με δύο γνωματεύσεις από διαφορετικούς φορείς.

iii) Σύμφωνα με το άρθρο 20 του ΚΦΕ, οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου των άρθρων 16, 17 και 19 του ΚΦΕ, εκτός κι αν διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και

α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή

β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημά τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

Για την υπαγωγή στην περίπτωση α' απαιτείται βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής για το συνολικό εισόδημά τους και για το εισόδημα που απέκτησαν στην Ελλάδα, ενώ για την εφαρμογή της περ. β' απαιτείται βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής, από την οποία να προκύπτει ότι το φορολογητέο εισόδημα των εν λόγω φυσικών προσώπων στο κράτος κατοικίας τους είναι τόσο χαμηλό που ενώ θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής τους νομοθεσίας, δεν επωφελούνται αυτής (σχετ. οι C-39/2010, C-169/2003 και C-279/1993 αποφάσεις του ΔΕΕ). Στην περίπτωση που δεν χορηγούνται από την αλλοδαπή χώρα οι ως άνω βεβαιώσεις, αρκεί αντίγραφο της φορολογικής δήλωσης θεωρημένο κατά τα διεθνή νόμιμα.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ΚΦΕ, οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) απαλλάσσονται από τον φόρο. Ελλείψει ρητής διάκρισης στον νόμο, αυτά τα εισοδήματα είναι απαλλασσόμενα του φόρου, ανεξάρτητα από το αν αποκτώνται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής, εφόσον προσκομίζονται τα οριζόμενα δικαιολογητικά.

Επιπλέον, οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα και παρουσιάζουν αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, για όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων τους, εφόσον κατέχουν τα οριζόμενα δικαιολογητικά, καθόσον η παρ. 2 του άρθρου 43Α του ΚΦΕ δεν κάνει διάκριση μεταξύ των φορολογικών κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής.

iv) Αναφορικά με τις εκδοθείσες γνωματεύσεις, ανεξαρτήτως ποσοστού, με διάρκεια αναπηρίας που δεν αφορά στο σύνολο των μηνών του φορολογικού έτους, δεδομένου ότι από τη φορολογική νομοθεσία δεν προβλέπεται ο επιμερισμός της φορολογικής ελάφρυνσης/ απαλλαγής στους μήνες της χρήσης, αυτές γίνονται αποδεκτές και ο φορολογούμενος τυγχάνει της προβλεπόμενης μείωσης φόρου ή απαλλαγής για ολόκληρο το φορολογικό έτος (ΔΕΑΦ Α 1118203 ΕΞ 2016/29.7.2016 έγγραφο).

6. Προκειμένου να συμπληρωθούν χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για πολιτιστικές χορηγίες του ν. 3525/2007 (Α' 16) στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης α' και β' βαθμού, τα νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, τα νομικά πρόσωπα του ευρύτερου δημόσιου τομέα, όπως αυτός οριοθετείται κάθε φορά τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες του άρθρου 741 Α.Κ., που επιδιώκουν, κατά το καταστατικό τους, σκοπούς πολιτιστικούς, καθώς και τις ανώνυμες εταιρείες του άρθρου 265 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, που ιδρύονται για τη φιλοξενία του θεσμού «Πολιτιστική Πρωτεύουσα της Ευρώπης», απαιτούνται τα πιο κάτω δικαιολογητικά:

α) επικυρωμένο αντίγραφο της απόφασης του Υπουργού Πολιτισμού με την οποία χαρακτηρίζεται η απαιτούμενη από το νόμο έγγραφη σύμβαση χορηγίας μεταξύ χορηγού και αποδέκτη της χορηγίας ως πολιτιστική,

β) σε περίπτωση χορηγίας χρηματικών ποσών απαιτούνται και τα πρωτότυπα αποδεικτικά καταβολής των ποσών της χορηγίας και

γ) σε περίπτωση χορηγίας σε είδος ή άυλα αγαθά ή υπηρεσίες, απαιτείται και φωτοαντίγραφο της κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού για την εκτίμηση της αξίας τους, καθώς και τα αποδεικτικά παράδοσης της χορηγίας από τον χορηγό και παραλαβής της από τον αποδέκτη αυτής.

Το συνολικό ποσό που αφαιρείται από το εισόδημα δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος. Τα ποσά των δωρεών γενικά, καθώς και των χορηγιών που συμπληρώνονται στους κωδικούς 061-062 δεν πρέπει να έχουν ληφθεί υπόψη για έκπτωση με βάση άλλη διάταξη νόμου.

7. Για την απόδειξη της απόδοσης της δωρεάς σε είδος προς τους δωρεοδόχους της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 2859/2000 (Α' 248), απαιτείται βεβαίωση έκαστου δωρεοδόχου στην οποία αναγράφονται, μεταξύ άλλων, τα δωριζόμενα τρόφιμα κατ' είδος και ποσότητα καθώς επίσης και ο σκοπός που θα διατεθούν ή/και η κοινωνική ομάδα που θα διανεμηθούν. Ειδικότερα, τα ποσά των δωρεών αποδεικνύονται με βάση το σχετικό παραστατικό αγοράς από κατάσταση πώλησης αυτών, εφόσον υφίσταται, ή ελλείπει αυτού, με οποιοδήποτε άλλο στοιχείο διαθέτει ο δωρητής από το οποίο προκύπτει η τρέχουσα μέση τιμή πώλησης των δωριζόμενων τροφίμων (όπως ενδεικτικά και όχι περιοριστικά προκύπτει μέσω της σχετικής εφαρμογής στην ιστοσελίδα <https://e-katanalotis.gov.gr/> της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή, από τα Δελτία Πιστοποίησης Τιμών κ.λπ.).

8. Για την απόδειξη καταβολής στους Ε.Λ.Κ.Ε. των Α.Ε.Ι., των προβλεπόμενων από τη διάταξη της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 (Α' 195), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 113 παρ. 1 ν. 4821/2021 (Α' 134) ποσών, απαιτείται α) βεβαίωση του Ε.Λ.Κ.Ε., στην οποία αναγράφεται το ποσό που καταβλήθηκε το 2021 και το έτος το οποίο αφορά και β) το σχετικό αποδεικτικό καταβολής.

9. Στην περίπτωση που αναγράφονται στους κωδικούς 781-782 του Πίνακα 6 της δήλωσης ποσά από διάθεση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων (εκτός ακινήτων για τα οποία συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο) μεταξύ ιδιωτών και συνεπώς δεν εκδίδονται τα παραστατικά που προβλέπονται από τα ΕΛΠ, απαιτείται ως αποδεικτικό στοιχείο για το τίμημα της πώλησης η προσκόμιση υπεύθυνης δήλωσης του ν. 1599/1986 (Α' 75) ή παραστατικό κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό.

10. Τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1497/1984 (Α' 188) προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (Κανονισμός 2016/1191, Κανονισμός 650/2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση) και γίνονται δεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα από αντίγραφα αυτών που επικυρώνονται από δικηγόρους, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2690/1999 (Α' 45), όπως ισχύει ή επικυρωμένα από το πρωτότυπο αντίγραφο αυτών από συμβολαιογράφους, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ή από πρόσωπο, αρχή ή υπηρεσία που από το νόμο έχει τη δυνατότητα αυτή.

Για τα πρόσωπα, τις Υπηρεσίες και τους φορείς που διενεργούν μεταφράσεις, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Δ. 1087498/8-10-2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της ΑΑΔΕ. Από τη διαδικασία της επικύρωσης κατά τα διεθνή νόμιμα και της μετάφρασης εξαιρούνται οι «ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ», όπως αυτές ισχύουν για τα κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις «ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ» με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ & ΜΟΛΔΑΒΙΑ, όπως περιγράφονται στις υπό στοιχεία ΠΟΛ.1107/1999,

ΠΟΛ.1092/2005, ΠΟΛ.1210/2015 εγκυκλίου αντίστοιχα για κάθε κράτος. Επίσης, εξαιρούνται από την επισημείωση με τη σφραγίδα apostille τα έγγραφα και οι πράξεις, τα οποία αφορούν στη φορολογική κατοικία (και συνεπώς και τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας), εφόσον εκδίδονται από τις χώρες, που έχουν επικυρώσει τη «Σύμβαση που απαλλάσσει από την επικύρωση ορισμένες πράξεις και έγγραφα» (κυρωτικός ν. 4231/2014 (Α' 19), σχετ. υπό στοιχεία Δ. ΟΡΓ. Δ 1172275 ΕΞ 2017/16.11.2017 έγγραφο), καθώς και από την Κύπρο (σχετ. υπό στοιχεία 1122798/1216/0006Δ/10.1.2008 έγγραφο).

11. Προκειμένου να δηλωθεί εισόδημα αλλοδαπού προσωπικού των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, το οποίο δεν προκύπτει στην Ελλάδα, απαιτείται ως δικαιολογητικό το παραστατικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων σε λογαριασμό Τράπεζας που εδρεύει στην Ελλάδα. Τα ποσά αυτά αναγράφονται στους κωδ. 781-782 του εντύπου Ε1.

Ως προς τα εισοδήματα του αλλοδαπού προσωπικού των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967, φορολογικών κατοίκων Ελλάδας, που δεν προκύπτουν στην Ελλάδα και βάσει της παρ. 1 του άρθρου 3 ΚΦΕ δεν υπόκεινται σε φορολογία, δηλώνονται στους κωδικούς 659-660 του εντύπου Ε1.

12. Κατά τα λοιπά, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021 συνοδεύεται, κατά περίπτωση, από τα δικαιολογητικά που ορίζονται στις υπό στοιχεία 1088/2015, 1132/2015 (Β' 1407), 1041/2016 (Β' 926), 1096/2016 (Β' 2043), 1034/2017 (Β' 759), 1068/2018 (Β' 1319), Α.1041/2019 (Β' 353), Α.1201/2019 (Β' 1861), Α.1070/2020 (Β' 1267) και Α.1118/2021 (Β' 2226, Β' 2437, Β' 2696) αποφάσεις Γ.Γ.Δ.Ε. και Διοικητή ΑΑΔΕ.

13. Εφόσον κάποια από τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την παρούσα έχουν ήδη συνυποβληθεί με δηλώσεις προηγούμενων ετών στη Φορολογική Διοίκηση ή έχουν διαφυλαχθεί σε περίπτωση υποβολής με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων ή υπάρχει διαθέσιμο ηλεκτρονικό αρχείο και δεν έχει επέλθει κάποια μεταβολή στα στοιχεία που αναγράφονται σ' αυτά, δεν απαιτείται η έκδοση νέων δικαιολογητικών. Αρκεί να υποβληθεί υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, στην οποία θα αναγράφεται το φορολογικό έτος που αφορούσε το κάθε συγκεκριμένο δικαιολογητικό που τυχόν υποβλήθηκε, ότι δεν έχει επέλθει μεταβολή στα στοιχεία που αναγράφονται σ' αυτό και με την προϋπόθεση ότι, αν το συγκεκριμένο δικαιολογητικό είναι ορισμένης χρονικής ισχύος, καλύπτει και το φορολογικό έτος 2021.

Άρθρο 7

1. Σε περίπτωση που με βάση τη δήλωση προσδιορίζεται πιστωτικό υπόλοιπο και εκδίδεται πράξη με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται απαίτηση του υπόχρεου και του/της συζύγου/ΜΣΣ για επιστροφή φόρου, εμφανίζεται μήνυμα που ενημερώνει για την υποχρέωση γνωστοποίησης του λογαριασμού πληρωμών στη Φορολογική Διοίκηση (του αριθμού IBAN). Η δήλωση του αριθμού IBAN πραγματοποιείται με υποβολή ηλεκτρονικής Υπεύθυνης Δήλωσης του δικαιούχου στην ψηφιακή πύλη myAADE στην καρτέλα «Μητρώο & Επικοινωνία» της ΑΑΔΕ.

2. Κατά την υποβολή της δήλωσης της παρ. 1, δίνεται η δυνατότητα μέσω υπερσύνδεσμου στον υπόχρεο να μεταβεί στην αντίστοιχη ηλεκτρονική εφαρμογή, ενώ ο/η σύζυγος/ΜΣΣ στην περίπτωση που με βάση την εκκαθάριση της κοινής τους δήλωσης δικαιούται επιστροφή φόρου, θα εισέλθει σε αυτήν, με τους δικούς του/ης κωδικούς πρόσβασης. Κοινός λογαριασμός δε δύναται να δηλώνεται από περισσότερους από δύο δικαιούχους.

Άρθρο 8

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1098 Β' /11.3.2022)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1042/29.3.2022.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1034/9.3.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) «Τύπος και

περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 (Α 167)» (Β'1098).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Της παρ. 7 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 (Α'167),

β) του Κεφαλαίου Α' του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα της περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 2, του άρθρου 7, των παρ. 1 και 5 του άρθρου 14 και του άρθρου 41,

γ) των άρθρων 4, 5, 6, 10, 11, 14, 15, 18, 19, 20, 30, 32, 34, 35, 36, 37, 41 και 45 του ν. 4174/2013 (Α' 170),

δ) του ν. 4172/2013 (Α' 167),

ε) των άρθρων 58, 77 και 78 του ν. 4916/2022 (Α'65)

στ) του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 (Α'152),

ζ) του άρθρου 44 του ν. 4111/2013 (Α'18),

η) του ν. 27/1975 (Α' 77),

θ) της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» (Β' 4738) και

ι) της υπό στοιχεία Α.1017/2019 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Γνωστοποίηση επιλογής για υποβολή χωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 έγγαμων φορολογούμενων» (Β' 63),

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία Α.1034/9.3.2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/ διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 (Α' 167)» (Β'1098), ως ακολούθως:

1. Αντικαθίσταται το πρώτο παράρτημα (Εντυπο Ε1-Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2021) της υπό στοιχεία Α.1034/2022 απόφασης, από το παράρτημα της παρούσας (Εντυπο Ε1- Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2021), που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής.

2. α) Μετά την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 4, προστίθεται περίπτωση γ' ως εξής:

«γ. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ.».

β) Το πρώτο και το δεύτερο εδάφιο της παρ. 8 του άρθρου 4 αντικαθίστανται ως εξής:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 78 και 79 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, οι οποίες προστέθηκαν με τα άρθρα 58 και 78 του ν. 4916/2022 (Α'65), αντίστοιχα, η καταβολή του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων του φορολογικού έτους 2021 πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου 2022 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα

των επτά (7) επόμενων μηνών. Όταν ο φόρος που οφείλεται, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, για τον οποίο παρέχεται η δυνατότητα εξόφλησης σε δόσεις, καταβληθεί εφάπαξ εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας για την καταβολή της πρώτης δόσης, δηλαδή, μέχρι την τελευταία εργάσιμη του μηνός, την 29η Ιουλίου 2022, παρέχεται, στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών, έκπτωση τρία τοις εκατό (3%).

Η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις φορολογούμενων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία γίνεται σε έξι (6) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Σεπτεμβρίου 2022 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε επόμενων μηνών.».

3. Η περ. ιδ' της παρ. 43 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1034/9.3.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αντικαθίσταται ως εξής:

«Στις νέες στήλες των πινάκων των περ. 11, 12 και 13 με τίτλο "Αριθμός Δήλωσης Μίσθωσης", συμπληρώνεται ο αριθμός της Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας της αντίστοιχης σύμβασης μίσθωσης και στη νέα στήλη του πίνακα της περ. 12 με τίτλο "Αριθμός παροχής ρεύματος", συμπληρώνεται ο αριθμός της παροχής ρεύματος της μισθωμένης κατοικίας των εξαρτώμενων τέκνων που σπουδάζουν στο εσωτερικό. Οι νέοι κωδικοί 818, 820 και 822 συμπληρώνονται σε περίπτωση που στη συγκεκριμένη μίσθωση έχει συμβληθεί ο/η σύζυγος ή αυτή αφορά σε κατοικία εξαρτώμενου τέκνου που δεν έχει αποκτήσει από κοινού με τον/την υπόχρεο.».

Άρθρο 2

Ισχύς

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1515 Β'/30.3.2022)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1044/6.3.2018.- Τύπος και περιεχόμενο της «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» Έντυπο Ε3.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 67 και 68 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν,

β) των άρθρων 6 και 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν,

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Ορίζουμε για το φορολογικό έτος 2017 και επόμενα τον τύπο και το περιεχόμενο της «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» (έντυπο Ε3) κα-θώς και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που τη συνοδεύει ως το συνημμένο παράρτημα της παρούσας.

2. Η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνοποβάλλεται με τις εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις με τα έντυπα «Ε1» (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων) και «Ν» (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) υποχρεωτικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας ή σε χειρόγραφη μορφή στη Δ.Ο.Υ. κατά περίπτωση.

3. Στις περιπτώσεις συζύγων και φυσικών προσώπων που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης και υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται για καθένα

από τους συζύγους/μέλη συμφώνου συμβίωσης όπου αυτό απαιτείται από τα επιμέρους εισοδήματά τους.

4. Σε περίπτωση διακοπής εργασιών και έναρξης εντός του ίδιου φορολογικού έτους, υποβάλλεται μία (1) κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα για όλο το φορολογικό έτος.

5. Δεν προβλέπεται η υποβολή του έντυπου Ε3 με επιφύλαξη, καθόσον η επιφύλαξη αφορά αποκλειστικά το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1 ή Ν, κατά περίπτωση).

6. Η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα υποβάλλεται μία φορά για το σύνολο της επιχειρήσης ανεξαρτήτως αριθμού υποκαταστημάτων και κλάδων.

7. Ο υπόχρεος σε υποβολή κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συμπληρώνει τους πίνακες εκείνους που τον αφορούν.

8. Οποιαδήποτε μεταβολή που επήλθε στην κατάσταση της επιχείρησης μέσα στο φορολογικό έτος δεν μπορεί να δηλωθεί στο έντυπο Ε3 εάν προηγουμένως δεν έχει δηλωθεί στο Τμήμα Μητρώου και Εγγραφής Φορολογουμένων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

9. Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνυποβάλλεται από τους αποκτώντες εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τις ανάγκες λογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος, ανεξάρτητα της υποχρέωσης της τήρησης κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

10. Για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται όταν έχουν εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές, ενώ στην περίπτωση που έχουν εισόδημα μόνο από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, το έντυπο αυτό υποβάλλεται χωρίς να αναγράφονται ποσά.

11. Για τις ναυτικές εταιρείες του ν. 959/1979, τα γραφεία αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975 και τις ημεδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις ίδιες διατάξεις, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται μόνο όταν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα.

12. Η υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης για συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων της κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή στοιχείων που δεν επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης, δεν επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις του Κ.Φ.Δ.

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1020/31.1.2020.- Τύπος και περιεχόμενο της «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» - Έντυπο Ε3.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Των άρθρων 67 και 68 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν.

β) Των άρθρων 6 και 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν.

.....

Άρθρο 1

1. Ορίζουμε για το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα τον τύπο και το περιεχόμενο της «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» (έντυπο Ε3) καθώς και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που τη συνοδεύει ως το

συνημμένο παράρτημα της παρούσας.

2. Η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνυποβάλλεται με τις εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις με τα έντυπα «Ε1» (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων) και «Ν» (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) υποχρεωτικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας ή σε χειρόγραφη μορφή στη Δ.Ο.Υ. κατά περίπτωση.

3. Στις περιπτώσεις συζύγων και φυσικών προσώπων που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης και υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται για καθένα από τους συζύγους/μέλη συμφώνου συμβίωσης όπου αυτό απαιτείται από τα επιμέρους εισοδήματά τους.

4. Σε περίπτωση διακοπής εργασιών και έναρξης εντός του ίδιου φορολογικού έτους, υποβάλλεται μία (1) κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα για όλο το φορολογικό έτος.

5. Δεν προβλέπεται η υποβολή του εντύπου Ε3 με επιφύλαξη, καθόσον η επιφύλαξη αφορά αποκλειστικά το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1 ή Ν, κατά περίπτωση).

6. Η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα υποβάλλεται μία φορά για το σύνολο της επιχείρησης ανεξαρτήτως αριθμού υποκαταστημάτων και κλάδων.

7. Ο υπόχρεος σε υποβολή κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συμπληρώνει τους πίνακες εκείνους που τον αφορούν.

8. Οποιαδήποτε μεταβολή που επήλθε στην κατάσταση της επιχείρησης μέσα στο φορολογικό έτος δεν μπορεί να δηλωθεί στο έντυπο Ε3 εάν προηγουμένως δεν έχει δηλωθεί στο Τμήμα Μητρώου και Εγγραφής Φορολογουμένων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

9. Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνυποβάλλεται από τους αποκτώντες εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τις ανάγκες λογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος, ανεξάρτητα της υποχρέωσης της τήρησης κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

10. Για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται όταν έχουν εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές, ενώ στην περίπτωση που έχουν εισόδημα μόνο από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, το έντυπο αυτό υποβάλλεται χωρίς να αναγράφονται ποσά. Σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα αποκτούν έσοδα μη φορολογούμενα, υποβάλλουν το έντυπο Ε3 χωρίς να αναγράφονται ποσά.

11. Για τα γραφεία αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975 και τις ημεδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις ίδιες διατάξεις, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται μόνο όταν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα. Οι ναυτικές εταιρείες του ν. 959/1979 στην περίπτωση που έχουν απαλλασσόμενο της φορολογίας εισόδημα υποβάλλουν το έντυπο Ε3 χωρίς να αναγράφονται ποσά. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υπόλοιπες ναυτιλιακές εταιρείες οποιασδήποτε νομικής μορφής που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 27/1975.

12. Η υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης για συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων της κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή στοιχείων που δεν επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης, δεν επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις του Κ.Φ.Δ.

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ Β' 397/10.2.2020).

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1112/20.5.2021.- Τύπος και περιεχόμενο της «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» - Έντυπο Ε3.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) των άρθρων 67 και 68 του ν. 4172/2013 (Α' 167),

β) των άρθρων 6 και 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170),

γ) της παρ. 5 του άρθρου 18 του ν. 2753/1999 (Α' 249),

δ) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του Μέρους Πρώτου του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού,

ε) των άρθρων 8, 21, 22, 22Α, 22Β, 22Γ, 23, 29, 47, 58, 59, 60, 64, 69, 70, 71Δ, 71Ε, 71ΣΤ, 71Ζ' και 72 του ν. 4172/2013 (Α'167),

στ) των άρθρων 5, 10, 11, 15, 19, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37 και 41 του ν. 4174/2013 (Α' 170).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Ορίζουμε για το φορολογικό έτος 2020 και επόμενα τον τύπο και το περιεχόμενο της «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» (έντυπο Ε3) καθώς και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που τη συνοδεύει ως το συνημμένο παράρτημα της παρούσας.

2. Η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνυποβάλλεται με τις εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις με τα έντυπα «Ε1» (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων) και «Ν» (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) υποχρεωτικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας ή σε χειρόγραφη μορφή στη Δ.Ο.Υ. κατά περίπτωση.

3. Στις περιπτώσεις συζύγων και φυσικών προσώπων που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης και υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται για καθένα από τους συζύγους / μέλη συμφώνου συμβίωσης όπου αυτό απαιτείται από τα επιμέρους εισοδήματά τους.

4. Σε περίπτωση διακοπής εργασιών και έναρξης εντός του ίδιου φορολογικού έτους, υποβάλλεται μία (1) κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα για όλο το φορολογικό έτος.

5. Δεν προβλέπεται η υποβολή του εντύπου Ε3 με επιφύλαξη, καθόσον η επιφύλαξη αφορά αποκλειστικά το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1 ή Ν, κατά περίπτωση).

6. Η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα υποβάλλεται μία φορά για το σύνολο της επιχείρησης, ανεξαρτήτως αριθμού υποκαταστημάτων και κλάδων.

7. Ο υπόχρεος σε υποβολή κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπληρώνει τους πίνακες εκείνους που τον αφορούν.

8. Οποιαδήποτε μεταβολή που επήλθε στην κατάσταση της επιχείρησης μέσα στο φορολογικό έτος δεν μπορεί να δηλωθεί στο έντυπο Ε3, εάν προηγουμένως δεν έχει δηλωθεί στο Τμήμα Μητρώου και Εγγραφής Φορολογουμένων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

9. Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνυποβάλλεται από τους αποκτώντες εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τις ανάγκες λογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος, ανεξάρτητα της υποχρέωσης της τήρησης κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

10. Οι ατομικές πλοιοκτήτριες επιχειρήσεις που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) και φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 27/1975 και του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 υποβάλλουν το έντυπο Ε3, καταχωρώντας τα έσοδα και τις κατά περίπτωση δαπάνες τους με ανάλογο μηδενισμό του αποτελέσματος από τη δραστηριότητα αυτή μέσω φορολογικής αναμόρφωσης, καθόσον φορολογούνται με τις παραπάνω διατάξεις.

11. Για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται όταν έχουν εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές, ενώ στην περίπτωση που έχουν εισόδημα μόνο από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, καθώς και όταν αποκτούν έσοδα μη φορολογούμενα, υποβάλλουν το έντυπο Ε3 χωρίς να αναγράφονται ποσά.

12. Ναυτιλιακές επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) και που φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 27/1975 και του άρθρου 57 του ν. 4646/2019, υποβάλλουν το έντυπο Ε3, καταχωρώντας τα έσοδα και τις κατά περίπτωση δαπάνες τους. Για τα γραφεία αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, καθώς και για τις ημεδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις ίδιες διατάξεις, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται μόνο όταν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

13. Η υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης για συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων της κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή στοιχείων που δεν επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης, δεν επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις του Κ.Φ.Δ.

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 2110 Β'/21.5.2021)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1032/3.3.2022.- Τύπος και περιεχόμενο της «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» - Έντυπο Ε3.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) των άρθρων 67 και 68 του ν. 4172/2013 (Α' 167),

β) των άρθρων 6 και 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170),

γ) της παρ. 5 του άρθρου 18 του ν. 2753/1999 (Α' 249),

δ) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του Μέρους Πρώτου του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού,

ε) των άρθρων 5Γ', 8, 21, 22, 22Α, 22Β, 22Γ, 23, 29, 47, 58, 59, 60, 64, 69, 70, 71Δ, 71Ε, 71ΣΤ, 71Ζ' και 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167),

στ) των άρθρων 5, 10, 11, 15, 19, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37 και 41 του ν. 4174/2013 (Α' 170),

ζ) της παρ. 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000 (Α' 285), η) των άρθρων 7 και 8 του ν. 1599/1986 (Α' 75),

θ) της παρ. 10 του άρθρου 4 και της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 3522/2006 (Α' 276),

ι) της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1008/2011 Α.Υ.Ο. (Β' 136), που αφορά στον καθορισμό ορίων ακαθαρίστων εσόδων επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, πάνω από τα οποία υφίσταται υποχρέωση υπογραφής των δηλώσεων από λογιστή φοροτεχνικό,

ια) της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», (Β' 4738).

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Ορίζουμε για το φορολογικό έτος 2021 τον τύπο και το περιεχόμενο της «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» (έντυπο Ε3) καθώς και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που τη συνοδεύει ως το συνημμένο παράρτημα της παρούσας.

2. Η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνυποβάλλεται με τις εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις με τα έντυπα «Ε1» (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων) και «Ν» (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) υποχρεωτικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας ή σε χειρόγραφη μορφή στη Δ.Ο.Υ. κατά περίπτωση.

3. Στις περιπτώσεις συζύγων και φυσικών προσώπων που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης και υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται για καθένα από τους συζύγους/μέλη συμφώνου συμβίωσης όπου αυτό απαιτείται από τα εμπέρους εισοδήματά τους.

4. Σε περίπτωση διακοπής εργασιών και έναρξης εντός του ίδιου φορολογικού έτους, υποβάλλεται μία (1) κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα για όλο το φορολογικό έτος.

5. Δεν προβλέπεται η υποβολή του εντύπου Ε3 με επιφύλαξη, καθόσον η επιφύλαξη αφορά αποκλειστικά το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1 ή Ν, κατά περίπτωση).

6. Η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα υποβάλλεται μία φορά για το σύνολο της επιχειρήσης ανεξαρτήτως αριθμού υποκαταστημάτων και κλάδων.

7. Ο υπόχρεος σε υποβολή κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συμπληρώνει τους πίνακες εκείνους που τον αφορούν.

8. Οποιαδήποτε μεταβολή που επήλθε στην κατάσταση της επιχείρησης μέσα στο φορολογικό έτος δεν μπορεί να δηλωθεί στο έντυπο Ε3 εάν προηγουμένως δεν έχει δηλωθεί στο Τμήμα Μητρώου και Εγγραφής Φορολογουμένων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

9. Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, η κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνυποβάλλεται από τους αποκτώντες εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τις ανάγκες λογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος, ανεξάρτητα της υποχρέωσης της τήρησης κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

10. Οι ατομικές πλειοκλήτριες επιχειρήσεις που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) και φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 27/1975 και του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 υποβάλλουν το έντυπο Ε3 καταχωρώντας τα έσοδα και τις κατά περίπτωση δαπάνες τους με ανάλογο μηδενισμό του αποτελέσματος από τη δραστηριότητα αυτή μέσω φορολογικής αναμόρφωσης, καθόσον φορολογούνται με τις παραπάνω διατάξεις.

11. Για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται όταν έχουν εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές, ενώ στην περίπτωση που έχουν εισόδημα μόνο από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, καθώς και όταν αποκτούν έσοδα μη φορολογούμενα υποβάλλουν το έντυπο Ε3 χωρίς να αναγράφονται ποσά.

12. Ναυτιλιακές επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) και που φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 27/1975 και του άρθρου 57 του ν. 4646/2019, υποβάλλουν το έντυπο Ε3, καταχωρώντας τα έσοδα και τις κατά περίπτωση δαπάνες τους. Για τα γραφεία αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, καθώς και για

τις ημεδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις ίδιες διατάξεις, το έντυπο Ε3 υποβάλλεται μόνο όταν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

13. Η υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης για συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων της κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή στοιχείων που δεν επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης, δεν επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις του Κ.Φ.Δ.

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1140 Β΄/14.3.2022)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Υποβολή χωριστής φορολογικής δήλωσης από τους συζύγους.- Εφόσον δεν συντρέχει λόγος και μάλιστα προφανής λόγος δημοσίου συμφέροντος ο οποίος να δικαιολογεί την υποχρεωτική υποβολή κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος των συζύγων, η διάταξη του άρθρου 67 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ερμηνευόμενη και υπό το φως των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1, 2 και 5, 5 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 8σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ν.δ.53/1974, Α΄ 256) (πρβλ. ΣτΕ 1215/2017), έχει τη έννοια ότι ο σύζυγος υποβάλλει κατ' αρχήν κοινή δήλωση και για το εισόδημα της συζύγου του, εφόσον αμφότεροι οι σύζυγοι συναινούν, συναίνεση η οποία μπορεί να αποτυπώνεται και στην υποβολή, καθ' εαυτήν, της κοινής δήλωσης, ενώ, στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή διατυπώνεται ρητώς προς τη φορολογική αρχή η έλλειψη τέτοιας συναίνεσης από έναν έστω από τους συζύγους, οι σύζυγοι διατηρούν το δικαίωμά τους να υποβάλλουν αυτοτελώς δηλώσεις φόρου περί του εισοδήματός τους, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013.

[Συμβ. της Επικράτειας 330/2018 (7μελούς)]

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 67 Ν. 4172/2013

Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.- Στο άρθρο αυτό προβλέπεται η υποχρέωση δήλωσης όλων των εισοδημάτων που αποκτά ο φορολογούμενος φυσικό πρόσωπο με ηλεκτρονικό τρόπο, εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις που καθορίζονται με υπουργική απόφαση στις οποίες επιτρέπεται η υποβολή σε έγχαρτη μορφή.

Στην παράγραφο 3 ορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 59 Ν. 4583/2018

Με την προτεινόμενη διάταξη γίνεται εναρμόνιση με την αριθμ. 330/2018 απόφαση του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι, εφόσον δεν συντρέχει λόγος και μάλιστα προφανής λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την υποχρεωτική υποβολή κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος των συζύγων, η διάταξη του άρθρου 67 παρ.4 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013, Α΄ 167) έχει την έννοια ότι ο σύζυγος υποβάλλει κατ' αρχήν κοινή δήλωση και για το εισόδημα της συζύγου του, εφόσον αμφότεροι οι σύζυγοι συναινούν, συναίνεση η οποία μπορεί να αποτυπώνεται και στην υποβολή, καθ' εαυτήν, της κοινής δήλωσης, ενώ στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή διατυπώνεται ρητώς η έλλειψη τέτοιας συναίνεσης από έναν έστω από τους συζύγους, οι σύζυγοι διατηρούν το δικαίωμά τους να υποβάλλουν αυτοτελώς δηλώσεις φόρου για τα εισοδήματά τους.

Συνεπώς, οι σύζυγοι δεν απαιτείται να δηλώσουν στη Φορολογική Διοίκηση τη συναίνεσή τους για κοινή δήλωση, αφού αυτή εκδηλώνεται με μόνη την υποβολή της κοινής δήλωσης. Αντίθετα, όταν ο ένας εκ των δύο αιτηθεί χωριστής δήλωσης, τότε θα υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις και για τους δύο συζύγους.

Για την ομαλή εξέλιξη της διαδικασίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων απαιτείται η δήλωση για υποβολή χωριστών δηλώσεων να υποβάλλεται εγκαίρως στη Φορολογική Διοίκηση, να είναι ανέκκλητη για το έτος στο οποίο αφορά και να είναι δεσμευτική και για τον άλλο σύζυγο, καλύπτει δε και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που ήθελε υποβληθούν.

Επισημαίνεται ότι με τις προτεινόμενες διατάξεις η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματα των συζύγων βεβαιώνεται χωριστά σε κάθε περίπτωση, είτε δηλαδή υποβάλλεται κοινή δήλωση είτε υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις από τους συζύγους και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει χωριστά κάθε σύζυγο. Τέλος, με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται τα θέματα των εξαρτώμενων μελών, καθώς και των τεκμαρτών δαπανών για τις περιπτώσεις που υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις συζύγων, στις οποίες ουσιαστικά θα έχουν εφαρμογή τα περί ατομικών δηλώσεων.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1067/20.3.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 754)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1097/28.4.2015.- Οδηγίες συμπλήρωσης Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2014.

(Βλ. 46η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2015)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1120/15.6.2015.- Κοινοποίηση διατάξεων άρθρου 9 Ν. 4328/2015.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σελ. 280)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1217/24.9.2015.- Κοινοποίηση διατάξεων του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α94) που αφορούν σε τροποποίηση του ν. 4172/2013 σχετικά με την καταβολή και προκαταβολή του φόρου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 756)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1042/16.3.2016.- Οδηγίες συμπλήρωσης Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2015.

(Βλ. 47η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2016)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1043/22.3.2017.- Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2016.

(Βλ. 48η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2017)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1072/16.4.2018.- Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση οικο-

νομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2017.

(Βλ. 49η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2018)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2026/8.2.2019.- Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2018.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 757)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ 1144304/3.10.2016.- Προθεσμία υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που συμμετέχουν σε ναυτικές εταιρείες του ν. 959/1979.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 767)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1071/3.5.2017.- Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 16 του ν.4467/2017 αναφορικά με την καταληκτική προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 767)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1139/13.9.2017.- Επιβολή προστίμου στις εκπρόθεσμες κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) των έγγαμων φορολογούμενων.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 768)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2019/31.1.2020.- Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2019.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 770)

ΕΓΚ.ΑΑΔΕ Ε. 2112/20.5.2021.- Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2020.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 648)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2025/17.3.2022.- Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2021.

Στο πλαίσιο της ανάγκης να εξασφαλιστεί η ορθή συμπλήρωση του εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και της Κατάστασης της Φορολογικής Αναμόρφωσης για το φορολογικό έτος 2021, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

Α. ΓΕΝΙΚΑ

1. Το έντυπο Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και η Κατάσταση της Φορολογικής Αναμόρφωσης για το φορολογικό έτος 2021 είναι ενιαίο για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Α' 167, εφεξής ΚΦΕ), καθώς και τις ατομικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το λογιστικό σύστημα τήρησης των βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό) ή τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων (με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).

2. Οι σχετικοί πίνακες συμπληρώνονται από όλες τις επιχειρήσεις, ανάλογα με την δραστηριότητά τους με εξαίρεση τον Πίνακα ΣΤ , ο οποίος συμπληρώνεται μόνο από τις ατομικές επιχειρήσεις.

ρήσεις.

3. Στο έντυπο αυτό καταχωρούνται τα δεδομένα των βιβλίων των επιχειρήσεων όπως αυτά προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Α' 251).

Επισημαίνεται ότι τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που με βάση την εικόνα που παρουσιάζουν στο Μητρώο δηλώνονται ως μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων, θα πρέπει να επικαιροποιήσουν την εικόνα τους, με βάση τα οριζόμενα στον ν.4308/2014, αναφορικά με την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, προκειμένου να εφαρμόζονται ορθά οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011 (Α' 152) περί επιβολής τέλους επιτηδεύματος.

4. Στις περιπτώσεις που το έντυπο Ε3 συμπληρώνεται υποχρεωτικά από λογιστή - φοροτεχνικό (σχετ. άρθρο 38 του ν.2873/2000-Α'285 και ΠΟΛ.1008/2011 - Β 136 απόφαση Υπουργού Οικονομικών όπως ισχύουν), ήτοι:

α) για όλα τα νομικά πρόσωπα / νομικές οντότητες ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων και ατομικές επιχειρήσεις με διπλογραφικά λογιστικά αρχεία,

β) για ατομικές επιχειρήσεις με απλογραφικά λογιστικά αρχεία με ακαθάριστα έσοδα πάνω από πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ για εμπορική δραστηριότητα ή για παροχή υπηρεσιών ή μικτή,

γ) για νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 όταν έχουν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα πάνω από πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ και τηρούν απλογραφικά λογιστικά αρχεία, καθώς και

δ) σε κάθε περίπτωση που υπάρχει ένδειξη ότι συμπληρώνεται από λογιστή- φοροτεχνικό, το έντυπο αυτό υποβάλλεται αποκλειστικά με τους κωδικούς του λογιστή - φοροτεχνικού και όχι με τους κωδικούς του επιχειρηματία (φυσικού ή νομικού προσώπου).

Στις περιπτώσεις αυτές η υποβολή των λοιπών εντύπων φορολογίας εισοδήματος δεν απαιτείται να γίνει με τους κωδικούς του λογιστή - φοροτεχνικού.

B. ΕΝΤΥΠΟ Ε3

5. Με την Α.1032/2022 (Β 1140) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ για τον τύπο και περιεχόμενο του εντύπου Ε3 φορολογικού έτους 2021 κοινοποιήθηκε η μορφή και η ανάπτυξη του ως άνω εντύπου με τους δυναμικούς πίνακές του, προσαρμοσμένο στην ορολογία και τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014). Το έντυπο αυτό αποτελεί συνοδευτικό των εντύπων «Ε1» και «Ν» για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες αντίστοιχα, που επιπίπτουν στην υποχρέωση συμπλήρωσής του.

Ειδικότερα:

6. Στον **κωδικό 006** «Ασκείτε επιχειρηματική δραστηριότητα και έχετε την εμπορική ιδιότητα» συμπληρώνεται «Ναι» μόνο από τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν την εμπορική ιδιότητα όπως περιγράφεται στις ΠΟΛ.1120/2014 και ΠΟΛ.1047/2015 εγκυκλίου. Στον κωδικό αυτό συμπληρώνεται «Όχι» από τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα αλλά σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις ανωτέρω εγκυκλίους δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, ήτοι ασκούν τα πρώην κατονομαζόμενα ως «ελευθέρια επαγγέλματα» του ν.2238/1994.

7. Στον **κωδικό 008** «Πλήθος υποκαταστημάτων που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011» επιλέγονται από τον φορολογούμενο μέσα από αναδυόμενο παράθυρο, οι εγκαταστάσεις που δεν νοούνται ως υποκαταστήματα για τις ανάγκες επιβολής του τέλους επιτηδεύματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011 (Α'152), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την παρ.1 του άρθρου 12 του ν.4484/2017 (Α' 110) και τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1156/2017 εγκύκλιο και όχι μόνο οι εγκαταστάσεις που υπάγονται στην περ.δ' της παρ.1 του άρθρου 2 του ν.3874/2010 (Α' 151).

8. Στον **κωδικό 009** γίνεται διάκριση των ασκούντων αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα

σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., σε ειδικό καθεστώς και σε αφανείς αγρότες χωρίς Κ.Α.Δ. (μη υπαγόμενοι ούτε στο κανονικό ούτε στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.).

9. Ο **κωδικός 011** Αγρότες- Μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του ν.4673/2020 (Α'52) συμπληρώνεται από ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα οι οποίοι είναι μέλη σε αγροτικούς συνεταιρισμούς που πληρούν τις προϋποθέσεις του ν.4673/2020. Ο έλεγχος των προϋποθέσεων αυτών και η σχετική πιστοποίηση γίνεται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης.

10. Τονίζεται ότι ο κωδικός 009 καθώς και ο κωδικός 011 συμπληρώνεται για τις ανάγκες επιβολής/απαλλαγής του τέλους επιτηδεύματος στην ασκούμενη αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Η υποχρέωση υποβολής Ε3 από τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ανεξάρτητη από το καθεστώς Φ.Π.Α. του φορολογούμενου ή τη συμμετοχή του ως μέλους σε συνεταιρισμό. Το εισόδημα όσων ασκούν αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μεταφέρεται από τον κωδ.352 του πίνακα ΣΤ' στους ανάλογους κωδικούς της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων Ε1 (ΠΟΛ.1116/2015 εγκύκλιος).

11. Στον **κωδικό 010** γίνεται διάκριση των επιχειρήσεων - οντοτήτων ανάλογα με το μέγεθός τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (άρθρο 2 του ν.4308/2014) και συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τους φορολογούμενους με βάση και τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 εγκύκλιο.

12. Ο **κωδικός 011** συμπληρώνεται επίσης και από τους σχολικούς συνεταιρισμούς του άρθρου 46 του ν. 1566/1985 (Α' 167), για τους οποίους δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.4577/2018 (Α' 199), (σχετ. ΠΟΛ.1235/2018 εγκύκλιος).

13. Ο νέος **κωδικός 012** είναι προσυμπληρωμένος και αφορά σε φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Γ του ν.4172/2013 για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η υπαγωγή στις συγκεκριμένες διατάξεις αποδεικνύεται με την εγκριτική Απόφαση που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής (σχετ. Α. 1087/2021 (Β' 1691 και Ε.2224/2021)).

Β.1. ΠΙΝΑΚΑΣ Α': ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

14. Περιλαμβάνει τα στοιχεία του φορολογούμενου - επιχείρησης (ΑΦΜ, επώνυμο, επωνυμία, ΚΑΔ, κ.λπ.).

Ειδικότερα, στον **κωδικό 023** διενεργείται επιμερισμός των «Πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών» ανά Κ.Α.Δ. βάσει του εσωτερικού υποπίνακα, όπως αυτοί έχουν δηλωθεί στο υποσύστημα Μητρώου του Taxis. Η ανάλυση του κωδικού 023 θα διενεργείται βάσει των Κ.Α.Δ όπως έχουν δηλωθεί στο υποσύστημα Μητρώου του Taxis (μέχρι 4ο βαθμό).

Β.2. ΠΙΝΑΚΑΣ Β: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

15. Ο πίνακας αυτός περιλαμβάνει αποκλειστικά τα πληροφοριακά στοιχεία της επιχείρησης. Δεν συνδέεται με τους άλλους πίνακες του εντύπου, ούτε και με τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της επιχείρησης (κέρδος- ζημία) και συμπληρώνεται κατά περίπτωση ανάλογα με τα δεδομένα και τα στοιχεία κάθε επιχείρησης. Για παράδειγμα, επιχείρηση που δεν ασκεί δραστηριότητα διαδικτυακά δεν συμπληρώνει τον κωδικό 045 «Στοιχεία Συνεργαζόμενων Ηλεκτρονικών Πλατφορμών». Επίσης, δεν συμπληρώνει τον κωδ.039 «Ενεργές Ιστοσελίδες Επιχείρησης» όταν δεν διαθέτει.

16. Στον υποπίνακα «Απασχολούμενο Προσωπικό» με βάση τις οδηγίες της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, ο **κωδικός 025** «Αριθμός απασχολούμενων ατόμων» περιλαμβάνει τον συνολικό αριθμό ατόμων που εργάζονται στην επιχείρηση (συμπεριλαμβανομένων των εργαζομένων ιδιοκτητών, των συνταίρων που εργάζονται κανονικά σε αυτήν και των μελών της οικογένειας που εργάζονται αμισθί), καθώς και των ατόμων που εργάζονται εκτός επιχείρησης, αλλά ανήκουν

σε αυτήν και αμείβονται από αυτήν (π.χ. αντιπρόσωποι πωλήσεων, προσωπικό παράδοσης εμπορευμάτων, συνεργεία επισκευής και συντήρησης). Περιλαμβάνει, επίσης, τους εργαζόμενους μερικής απασχόλησης καθώς και τους εποχιακά εργαζόμενους, τους μαθητευόμενους και τους εργαζόμενους κατ' οίκον οι οποίοι περιλαμβάνονται στην κατάσταση μισθοδοσίας. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται υποχρεωτικά με τον συνολικό αριθμό εργαζομένων που απασχολήθηκαν στην επιχείρηση το φορολογικό έτος 2021, ανεξαρτήτως χρονικού διαστήματος που αυτοί απασχολήθηκαν.

17. Ο **κωδικός 026** «Αριθμός μισθωτών» αφορά τον αριθμό των ατόμων που εργάζονται για έναν εργοδότη με σύμβαση απασχόλησης και λαμβάνουν αμοιβή με μορφή ημερομισθίων, μισθών, επιδομάτων, δωρεάν παροχών, πληρωμής με το κομμάτι ή αμοιβής σε είδος και αποτελεί υποσύνολο (μέρος) του κωδικού 025. Ως μισθωτοί θεωρούνται οι αμειβόμενοι εργαζόμενοι ιδιοκτήτες, οι φοιτητές και σπουδαστές και κατ' οίκον εργαζόμενοι. Ο αριθμός των μισθωτών περιλαμβάνει εργαζόμενους με μερική απασχόληση και εποχιακά απασχολούμενους.

18. Στον **κωδικό 027** καταχωρείται ο αριθμός του εποχιακά απασχολούμενου προσωπικού, ο οποίος αποτελεί υποσύνολο (μέρος) του κωδικού 026.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα: Ιατρός απασχολεί μία γραμματέα, καθώς και μία καθαρίστρια για δύο ημέρες την εβδομάδα. Στον κωδικό 025 καταχωρεί τον αριθμό των απασχολούμενων ατόμων που είναι 3. Στον κωδικό 026 καταχωρεί τον αριθμό των μισθωτών που είναι 2, ενώ ο κωδικός 027 δε συμπληρώνεται γιατί δεν έχει εποχιακά απασχολούμενο προσωπικό.

19. Η καταχώρηση ποσών στον υποπίνακα «Κριτήρια Μεγέθους Οντοτήτων άρθρου 2 ν.4308/2014» γίνεται με βάση τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 εγκύκλιο. Τα πεδία του κύκλου εργασιών με τα δεδομένα των δύο προηγούμενων φορολογικών ετών εμφανίζονται προσυμπληρωμένα.

20. Προκειμένου για την εφαρμογή του άρθρου 66 του ΚΦΕ, στον κωδικό 051 του υποπίνακα «Αλλοδαπές Εταιρείες, προκειμένου για την εφαρμογή του άρ.66 του ν.4172/2013», καταχωρούνται: η επωνυμία, ο ΑΦΜ, η χώρα εγκατάστασης της Ελεγχόμενης Αλλοδαπής Εταιρείας, καθώς και το ποσοστό βάσει κριτηρίου της περ. α' παρ. 1 άρθρου 66 του ΚΦΕ στην Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία, όταν η συμμετοχή της φορολογούμενης εταιρείας υπερβαίνει το 50%, τόσο στην περίπτωση άμεσης όσο και στην περίπτωση έμμεσης συμμετοχής. Στην περίπτωση έμμεσης συμμετοχής λαμβάνονται υπόψη οι ενδιάμεσες συνδεδεμένες εταιρείες του πίνακα 037 του εντύπου αυτού.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για τον καθορισμό του ποσοστού αυτού πρώτα πρέπει να εξετάζονται οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 66 του ΚΦΕ και στη συνέχεια τα ποσοστά αυτών να αθροίζονται προκειμένου για τον καθορισμό της ΕΑΕ στην περίπτωση που το άθροισμα ξεπερνάει το 50%.

21. Ο **κωδικός 037** είναι προσυμπληρωμένος, με βάση τα στοιχεία από την εφαρμογή υποβολής του συνοπτικού πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών και θα δίνεται η δυνατότητα τυχόν μεταβολής, προσθήκης ή διαγραφής, προκειμένου να πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΕ.

22. Στον **κωδικό 038** καταχωρούνται τα στοιχεία (Α.Φ.Μ, επωνυμία, αριθμός μετοχών, ποσοστό συμμετοχής και είδος μετοχών) των μετόχων ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χ.Α. όπως αυτά προκύπτουν από την τελευταία γενική συνέλευση (τακτική ή έκτακτη) της εταιρείας.

23. Στον **κωδικό 039** του υποπίνακα «Ενεργές Ιστοσελίδες Επιχείρησης» καταχωρούνται όλες οι ιστοσελίδες που είναι ενεργές κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης.

24. Στους **κωδικούς 040 και 041** στους υποπίνακες «Ενεργοί Επαγγελματικοί Λογαριασμοί Επιχείρησης» και «Ενεργά Τερματικά POS» προσυμπληρώνονται οι ενεργοί επαγγελματικοί λογαριασμοί της παρ. ιη' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 (Α' 240) ημεδαπής και όλα τα τερματικά

POS και ePOS, για τα οποία έχουν συναφθεί συμβάσεις με παρόχους υπηρεσιών πληρωμών ημεδαπής, που διέθετε η επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2021, με βάση τα στοιχεία της Ένωσης Τραπεζών και των λοιπών παρόχων πληρωμών και θα δίνεται η δυνατότητα τυχόν προσθήκης ή διόρθωσης.

Επιπλέον, καταχωρούνται υποχρεωτικά και οι επαγγελματικοί λογαριασμοί αλλοδαπής, καθώς και τα POS και ePOS για τα οποία έχουν συναφθεί συμβάσεις με παρόχους υπηρεσιών πληρωμών αλλοδαπής.

25. Στον **κωδικό 042** και στον υποπίνακα «Ενεργές Ηλεκτρονικές Διευθύνσεις Αλληλογραφίας Επιχείρησης» καταχωρείται τουλάχιστον μία από τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις αλληλογραφίας που είναι ενεργές κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης και οι οποίες αφορούν την επικοινωνία της επιχείρησης με την Α.Α.Δ.Ε. Επισημαίνεται ότι τόσο στις ατομικές επιχειρήσεις, όσο και στα νομικά πρόσωπα / νομικές οντότητες, η ηλεκτρονική διεύθυνση αναφέρεται αποκλειστικά διακριτά και απευθείας στην επιχείρηση και όχι σε τρίτα πρόσωπα (π.χ. λογιστές, δικηγόροι κ.α.) ή στα πρόσωπα που νομίμως την εκπροσωπούν (π.χ. νόμιμοι εκπρόσωποι, διαχειριστές κ.α.).

26. Στον **κωδικό 045** και στον υποπίνακα «Στοιχεία Συνεργαζόμενων Ηλεκτρονικών Πλατφορμών» καταχωρούνται οι ηλεκτρονικές πλατφόρμες που χρησιμοποίησαν οι επιχειρήσεις το φορολογικό έτος που αφορά η δήλωση, προκειμένου να διενεργήσουν πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τους παρέχονται διαφημιστικές ή λοιπές υπηρεσίες βάσει σύμβασης, καθώς επίσης και αυτές που τυχόν χρησιμοποιήθηκαν δωρεάν, αποκλειστικά όμως για την εξυπηρέτηση άσκησης της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

27. Οι **κωδικοί 049 και 050** «Ο δηλών είναι:» και «Το έντυπο συμπληρώθηκε από:», αντίστοιχα, του υποπίνακα «Ιδιότητες Προσώπων Εντύπου», συμπληρώνονται κατά περίπτωση.

28. Στο **νέο κωδικό 052** αναγράφεται ο ΑΦΜ και η επωνυμία/ ονοματεπώνυμο των μελών, μετόχων ή εταιρών εταιρείας ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ) του άρθρου 71Η του ΚΦΕ, καθώς και η σχέση των προσώπων αυτών με την ΕΕΣΔΟΠ. Ωστόσο, δεδομένου ότι στο φορολογικό έτος 2021 δεν έχουν συσταθεί ΕΕΣΔΟΠ, ο ως άνω κωδικός καθίσταται ανενεργός.

Β.3. ΠΙΝΑΚΑΣ Γ1. ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΗΘΗΚΑΝ

29. Όσον αφορά τα καταβληθέντα ενοίκια, στον υποπίνακα αυτό αναγράφεται πέραν των μισθωμάτων που καταβάλλονται για μισθωμένες εγκαταστάσεις η τεκμαρτή δαπάνη ιδιόχρησης καθώς και ο Αριθμός Παροχής Ρεύματος των εγκαταστάσεων.

Β.4. ΠΙΝΑΚΑΣ Γ 2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

30. Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 21 του ΚΦΕ όπως αυτό αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 112 (Μέρος Β, παράγραφος 3) του ν.4387/2016 (Α' 85), ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις (κωδ.070) στο σύνολό τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι βεβαιώσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ για τις επιδοτήσεις που αφορούν στο έτος 2021 θα φέρουν ακριβή χαρακτηρισμό για τον ορθό φορολογικό χειρισμό τους.

31. Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, η βασική ενίσχυση φορολογείται από το πρώτο ευρώ, ενώ οι πράσινες και οι συνδεδεμένες φορολογούνται μόνο κατά το μέρος που, αθροιζόμενες, υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ. Ωστόσο, κάθε περίπτωση αγροτικής επιδότησης/ενίσχυσης αναγράφεται υποχρεωτικά στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε3, αρχικά, για πληροφοριακούς

σκοπούς (Πίνακας Γ2, κωδικοί 071, 072, 073, 074, 075, 076, 077, 078, 079 και 080). Το ποσό της βασικής ενίσχυσης (κωδ.071) καθώς και το άθροισμα των πράσινων (κωδ.072) και συνδεδεμένων ενισχύσεων (κωδ.073) για το μέρος άνω των 12.000 ευρώ, μεταφέρεται στον κωδ.362 του πίνακα Ζ1 και στον κωδ.322 του πίνακα Δ8, για να προσμετρηθούν στη διαμόρφωση του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα στοιχεία αυτά προέρχονται από την ηλεκτρονική πληροφόρηση που λαμβάνεται από τον ΟΠΕΚΕΠΕ μέσω της αποστολής αρχείων.

Σημειώνεται ότι οι τρεις αυτές κατηγορίες αποτελούν εισοδηματικές ενισχύσεις. Όλες οι περιπτώσεις των επενδυτικών επιδοτήσεων (κωδικοί 074, 076 και 079), οι λοιπές περιπτώσεις των εισοδηματικών ενισχύσεων (κωδικοί 075, 077 και 080) και η κατηγορία της πρόωρης συνταξιοδότησης (κωδικός 078), δεν λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετικό το 175019/01.12.2016 έγγραφο του ΟΠΕΚΕΠΕ).

Περαιτέρω, οι λοιπές περιπτώσεις εισοδηματικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων, (κωδικοί 075, 077 και 080), η πρόωρη συνταξιοδότηση (κωδικός 078), καθώς και το μέρος των πράσινων και συνδεδεμένων που δε λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους (αθροιζόμενες δηλαδή μέχρι τις 12.000 ευρώ), δύνανται να καλύπτουν τεκμήρια. Τα ποσά αυτά αναγράφονται στους κωδ. 659/660 του πίνακα 6 του Εντύπου Ε1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Αντιθέτως, οι αγροτικές αποζημιώσεις (κωδικός 070) και τα ποσά των επενδυτικών ενισχύσεων/επιδοτήσεων (κωδικοί 074, 076 και 079) συμπληρώνονται για πληροφοριακούς λόγους και δεν δύνανται να καλύπτουν τεκμήριο (σχετ. η ΠΟΛ.1116/2015 εγκύκλιος). Ειδικά οι αγροτικές ενισχύσεις (κωδικός 081) που καταβάλλονται από τον ΟΠΕΚΕΠΕ στο πλαίσιο δράσεων αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19 στον πρωτογενή τομέα είναι αφορολόγητες και δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης (άρθρο 146 του ν.4764/2020-Α'256). Τα ποσά των ενισχύσεων αυτών αναγράφονται στην νέα περίπτωση των κωδικών 657- 658 του Πίνακα 6 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος («Έκτακτες αμοιβές, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στους ασκούντες αγροτική δραστηριότητα στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του COVID-19») και δύνανται να καλύπτουν τεκμήρια.

32. Με την παρ.1 του άρθρου 33 του ν.4772/2021 (Α'17), προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην παρ.4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ, με το οποίο ορίζεται ότι κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που εισπράττονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1η.1.2021 και μετά (άρθρο 49 ν.4772/2021) χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της εισπραχθείσας, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύνανται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται. Η ως άνω διάταξη ισχύει και για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που εισπράττουν αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις.

33. Για την ειδική περίπτωση όπου βάσει της ανωτέρω διάταξης, ο φορολογούμενος επιθυμεί να φορολογηθούν στο τρέχον έτος οι αναδρομικές αγροτικές επιδοτήσεις που έχουν εισπραχθεί κατόπιν δικαστικής απόφασης ή ένστασης, έχει εισαχθεί νέος κωδικός 082. Ο κωδικός αυτός προ-συμπληρώνεται με βάση την επιλογή του φορολογούμενου στον εσωτερικό υποπίνακα των αγροτικών επιδοτήσεων σχετικά με το χρόνο φορολόγησης των αναδρομικών που έχουν εισπραχθεί κατόπιν δικαστικής απόφασης ή ένστασης. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι η παραπάνω επιλογή θα αφορά τις επιδοτήσεις ανά είδος. Είναι σαφές ότι με την ως άνω εγγραφή στον 082, τα ποσά αυτά λαμβάνονται υπόψη στις φορολογικές υποχρεώσεις του τρέχοντος έτους. Σημειώνεται, ότι η ως άνω επιλογή είναι οριστική και δεν δύναται να ανακληθεί.

34. Επισημαίνεται ότι θα αναρτηθούν οι αγροτικές επιδοτήσεις - ενισχύσεις που εισπράχθηκαν κατά το έτος 2021 και αφορούν είτε το ίδιο, είτε προγενέστερα φορολογικά έτη με βάση στοιχεία

του ΟΠΕΚΕΠΕ, προκειμένου να διευκολυνθεί η συμπλήρωση του εντύπου.

Β.5. ΠΙΝΑΚΑΣ Δ'. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)

35. Στον πίνακα Δ' προσδιορίζονται τα αποτελέσματα (κέρδη- ζημίες) των επιχειρήσεων (με απλογραφικά- διπλογραφικά) καθώς και των υπόχρεων που απαλλάσσονται από τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων). Επίσης, στον πίνακα αυτόν προσδιορίζεται το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδος- ζημία) των δηλούντων την περίπτωση 3 του κωδικού 009 «Αφανείς αγρότες χωρίς Κ.Α.Δ.» με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1116/2015 εγκύκλιο. Περαιτέρω, ο πίνακας Δ' χρησιμοποιείται και για τον υπολογισμό του εισοδήματος των ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα, όταν πληρούν τις προϋποθέσεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ και φορολογούνται ως μισθωτοί (εργαζόμενοι με μπλοκάκι).

Ο κλάδος της εμπορίας - μεταποίησης, αναλύεται σε «εμπορικής δραστηριότητας» και «παραγωγικής δραστηριότητας». Ο κλάδος της «αγροτικής-βιολογικής δραστηριότητας» απαιτεί χωριστή στήλη, καθόσον οι επιχειρήσεις αυτές έχουν τη δική τους φορολογική μεταχείριση σε συνάρτηση με τα λοιπά εισοδήματα επιχειρηματικής δραστηριότητας. Στον κλάδο της «παροχής υπηρεσιών» περιλαμβάνεται κάθε εμπορική επιχείρηση με αντίστοιχο κλάδο, καθώς και τα πρώην κατονομαζόμενα ελευθέρια επαγγέλματα (σχετ. ΠΟΛ.1047/2015). Επισημαίνεται ότι πριν από την καταχώρηση ποσών στον πίνακα Δ', απαιτείται να έχουν πρώτα συμπληρωθεί οι κωδικοί του πίνακα Ζ. Η καταχώρηση ποσών στον πίνακα Ζ πραγματοποιείται από όλους τους υπόχρεους, ανεξάρτητα της κατηγορίας των βιβλίων (απλογραφικά, διπλογραφικά) και του σχεδίου των λογαριασμών που τηρούν, καθόσον τα ποσά που καταχωρούνται στον πίνακα Ζ μεταφέρονται για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στον πίνακα Δ'.

36. Ειδικότερα, οι **κωδικοί 100, 200, 300 και 400** «Πωλήσεις αγαθών και παροχής υπηρεσιών» ανά κλάδο δραστηριότητας, συμπληρώνονται με ποσά που μεταφέρονται από τους αντίστοιχους κωδικούς 161, 261, 361 και 461 του υποπίνακα Ζ1.

Τα υπόλοιπα ποσά των εσόδων του υποπίνακα Ζ1 εξαιρούμενων των κωδικών 163, 263, 363 και 463 «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα» και των κωδικών 169, 269, 369 και 469 «φόρος εισοδήματος έσοδα», μεταφέρονται στους αντίστοιχους κωδικούς 122, 222, 322 και 422 του πίνακα Δ8 «Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των πιστωτικών τόκων».

Οι **κωδικοί 163, 263, 363, 463** «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα» του Ζ1 μεταφέρονται στους κωδικούς 127, 227, 327 και 427 «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα» του Δ13. Οι αγορές καταχωρούνται στον πίνακα Δ' με την ανάλυση των αντίστοιχων εσωτερικών υποπινάκων (κωδικοί 102, 202, 302 και 313), ενώ τα έξοδα καταχωρούνται καταρχήν στον πίνακα Ζ όπως επίσης και στον πίνακα Δ', με βάση την ανάλυση της επιχείρησης ανά δραστηριότητα (εμπορική-παραγωγική κ.ο.κ).

Οι **κωδικοί 186, 286, 386 και 486** «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» του υποπίνακα Ζ2 συμπληρώνονται και μεταφέρονται στον πίνακα Δ' στους αντίστοιχους κωδικούς 128, 228, 328 και 428 του Δ14.

37. Όσον αφορά τον μερισμό των κοινών δαπανών (λοιπά έξοδα παραγωγής, λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας), αυτές καταχωρούνται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων των επιχειρήσεων. Για τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών, τυχόν δαπάνες που αφορούν ανάλωση προϊόντων και γενικά επηρεάζουν το κόστος αυτής της δραστηριότητας καταχωρούνται αρχικά στους αντίστοιχους κωδικούς του υποπίνακα Ζ2 και στη συνέχεια μεταφέρονται στον κωδικό 401, ενώ οι υπόλοιπες δαπάνες μεταφέρονται στον κωδικό 423.

38. Τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στους κωδικούς 106, 205, 210, 305, 310 και 318 «Ιδιοπαραγωγή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων» για τους κλάδους της «Εμπορικής δραστηριότητας», «Παραγωγικής δραστηριότητας» και «Αγροτικής-Βιολογικής δραστηριότη-

τας» αντίστοιχα αφαιρούνται από τον υπολογισμό του κόστους για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους της επιχείρησης.

Περαιτέρω, ως προς τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, οι επιχειρήσεις ως απογραφή έναρξης, λαμβάνουν τα δεδομένα πραγματικής απογραφής, εφόσον διενήργησαν προαιρετικά ή υποχρεωτικά απογραφή και σε διαφορετική περίπτωση, ήτοι μη διενέργειας απογραφής, μηδενικό αρχικό απόθεμα. Ως απογραφή τέλους, λαμβάνουν την πραγματική απογραφή σε περίπτωση προαιρετικής ή υποχρεωτικής απογραφής και μηδενικό τελικό απόθεμα όταν δεν έχουν προβεί σε απογραφή. Δηλαδή, αν για το φορολογικό έτος 2021, η επιχείρηση δεν είναι υπόχρεη σε σύνταξη απογραφής και δεν έχει προβεί σε προαιρετική απογραφή βάσει των διατάξεων του ν.4308/2014, το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο από τις αγορές, με μηδενικό απόθεμα τέλους και μηδενικό απόθεμα αρχής.

39. Στους κωδικούς **125, 225, 325 και 425** «Αποσβέσεις» του Δ11 καταχωρούνται οι αποσβέσεις που δεν έχουν ενσωματωθεί στο κόστος πωληθέντων, προκειμένου να υπολογιστούν τα «Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων EBIT».

40. Επισημαίνεται ότι στον πίνακα Δ (Δ10-Κωδ: 124, 224, 324, 424 και 524), ο υπολογισμός του δείκτη EBITDA προκύπτει από το άθροισμα του EBIT (Δ12-Κωδ:126, 226, 326, 426 και 526) και των αντίστοιχων κωδικών των αποσβέσεων (Δ11-Κωδ:125, 225, 325, 425 και 525) πλέον όσων από αυτές έχουν ενσωματωθεί στο λειτουργικό κόστος, ποσό δηλαδή αποσβέσεων που προκύπτει με βάση τους κωδικούς 187, 287, 387, 487 και 587 που έχουν δηλωθεί στο πίνακα Ζ2 και γίνεται αυτόματα από την ηλεκτρονική εφαρμογή.

41. Στους κωδικούς **130, 230,330 και 430** υπολογίζεται το ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων, το οποίο υπολογίζεται ως ποσοστό μετά τη διαίρεση των κωδικών 121, 221, 321 και 421 του πίνακα Δ7 με τους αντίστοιχους κωδικούς 100, 200, 300 και 400 του πίνακα Δ1.

42. Στους κωδικούς **131, 231, 331 και 431** υπολογίζεται το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους, το οποίο υπολογίζεται ως ποσοστό μετά τη διαίρεση των κωδικών 121, 221, 321 και 421 του πίνακα Δ7 με τους αντίστοιχους κωδικούς 120, 220, 320 και 420 του πίνακα Δ6.

43. Στους κωδικούς **132, 232, 332 και 432** υπολογίζεται το ποσοστό καθαρού κέρδους επί πωλήσεων, το οποίο υπολογίζεται ως ποσοστό μετά τη διαίρεση των κωδικών 129, 229, 329 και 429 του πίνακα Δ15 με τους αντίστοιχους κωδικούς 100, 200, 300 και 400 του πίνακα Δ1.

Β.6. ΠΙΝΑΚΑΣ Ε. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

44. Στον πίνακα Ε καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας, για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και φορολογικής αξίας, όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ.

Ειδικότερα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (π.χ. ενσώματα πάγια, προβλέψεις κ.ο.κ), όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (ΔΛΠ ή ΕΛΠ) της επιχείρησης στην οποία υφίστανται διαφορές από την αντίστοιχη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση».

Στην συνέχεια, στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς 722, 730, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές-αρνητικές) για τους λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 706 και 714, ενώ στους κωδικούς 723, 731, υπολογίζονται οι αντίστοιχες διαφορές για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 707 και 715, προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθεί το σύνολο των διαφορών (θετικών- αρνητικών) από τους κωδικούς 732 και 733 στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν.

Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις τα ποσά των κωδικών 732 και 733 καταχωρούνται στους κωδικούς 141, 241, 341 και 441 καθώς και 142, 242, 342 και 442 του πίνακα ΣΤ του εντύπου Ε3 κατά περίπτωση.

Τα ποσά από ετεροχρονισμό εξόδων και εσόδων που αντιμετωπίζονται ως προσωρινές διαφορές δεν καταχωρούνται και στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ή στον κωδικό 462 του εντύπου Ν, αντίστοιχα.

45. Τέλος, στους αντίστοιχους κωδικούς **716, 724, 717, 725, 718, 726, 719, 727, 720, 728, 721 και 729** δεν υπολογίζονται διαφορές με βάση τα δεδομένα της λογιστικής-φορολογικής βάσης καθόσον οι διαφορές αυτές αφορούν λογαριασμούς ενεργητικού-παθητικού, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογικών αποτελεσμάτων του τρέχοντος φορολογικού έτους στο έντυπο Ν και στον πίνακα ΣΤ του εντύπου Ε3 για τις ατομικές επιχειρήσεις.

Β.7. ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ . ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)

46. Ο πίνακας αυτός συμπληρώνεται αποκλειστικά και μόνο από τις ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα αν τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία προκειμένου να μεταφερθούν τα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1).

47. Στους κωδικούς **140, 240, 340, 440** «Αποτελέσματα προ φόρου» για τους κλάδους Εμπορική δραστηριότητα / Παραγωγική δραστηριότητα / Αγροτική-Βιολογική δραστηριότητα / Παροχή Υπηρεσιών αντίστοιχα, μεταφέρονται τα ποσά των κωδικών 129, 229, 329 και 429 «Αποτελέσματα προ φόρων» (Δ15) του πίνακα Δ', για την ανάλογη φορολογική προσαρμογή (αναμόρφωση), αν βέβαια υφίσταται τέτοιο θέμα με βάση τα βιβλία της επιχείρησης και τη φορολογική νομοθεσία.

Αυτό καθίσταται απαραίτητο, καθόσον επί του εντύπου Ε1 δεν μπορεί να γίνει καμία φορολογική αναμόρφωση, αλλά μεταφέρεται μόνο το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα που θα υπαχθεί σε φορολογία.

Στη συνέχεια, μετά την τυχόν προσαρμογή (αναμόρφωση) που προκύπτει από τον πίνακα Ε, από τη κατάσταση της φορολογικής αναμόρφωσης (κωδ.2100) και από τους λοιπούς κωδικούς του πίνακα ΣΤ, το άθροισμα των κωδικών 152, 252 και 452 «Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα» μεταφέρεται στους κωδικούς 401-402 και 413-414 (κέρδη-ζημίες) από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας του πίνακα 4Γ2, του Ε1. Το ποσό του κωδικού 352 «Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από αγροτική-βιολογική δραστηριότητα» μεταφέρεται στους κωδικούς 461-462 και 465-466 (κέρδη - ζημίες) από την άσκηση ατομικής αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του υποπίνακα 4Γ1 του Ε1.

48. Τέλος, το ποσό του κωδικού **453** «Καθαρό εισόδημα περ. στ' παραγρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013», μεταφέρεται στους κωδικούς 307-308 του υποπίνακα 4Α του Ε1 για να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία. Για τα πρόσωπα αυτά η μοναδική δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους είναι οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβλήθηκαν και εκπίπτουν με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο.

Η δαπάνη αυτή που περιλαμβάνεται στον κωδικό 401 του πίνακα Δ'(Δ5) έχει μεταφερθεί από τον κωδικό 485 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα» του πίνακα Ζ (υποπίνακας Ζ2 -Σύνολο Εξόδων-Ασφαλιστικές Εισφορές Αυτοαπασχολούμενων επιλογή 7).

Επισημαίνεται ότι όταν για τον παρέχοντα υπηρεσίες με «μπλοκάκι» ένα μέρος των ασφαλιστικών εισφορών αποδίδεται ως εργοδοτική εισφορά και ένα μέρος παρακρατείται από αυτόν ως εισφορά εργαζόμενου μαζί με Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (Α.Π.Δ.), τότε αφαιρείται μόνο η εισφορά εργαζόμενου για την εύρεση του φορολογητέου εισοδήματος.

Στον πίνακα ΣΤ επισημαίνονται τα ακόλουθα:

49. Στους κωδικούς **144, 244, 344 και 444** «Μείον: Αφορολόγητα έσοδα», μεταφέρονται τα

δεδομένα που καταχωρούνται, κατά περίπτωση, στην ανάπτυξη του σχετικού Υποπίνακα που έχει δημιουργηθεί, στον οποίον περιλαμβάνονται ποσά, που καταβάλλονται βάσει της κείμενης νομοθεσίας και ορίζονται ως αφορολόγητα και πιο συγκεκριμένα:

- τα ποσά των αποζημιώσεων ειδικού σκοπού της παρ.1 του άρθρου όγδοου της από 20.3.2020 ΠΝΠ (Α'68) όπως αυτή κυρώθηκε το άρθρο 1 του ν.4683/2020 (Α'83)

- τα ποσά της ενίσχυσης που χορηγείται με τη μορφή αυξημένης αποζημίωσης ειδικού σκοπού του άρθρου 28 του ν.4797/2021 (Α' 66) προς επιχειρήσεις που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού,

- τα ποσά των επιχορηγήσεων / ενισχύσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις που επλήγησαν από θεομηνίες / φυσικές καταστροφές και ειδικότερα:

- i. η οικονομική ενίσχυση που καταβάλλεται στους πληγέντες που περιέρχονται ή περιήλθαν προσωρινά ή μόνιμα σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης εξαιτίας των φυσικών καταστροφών που προκλήθηκαν από την πορεία του μεσογειακού κυκλώνα «Ιανός» και τις συνακόλουθες πλημμύρες στις 18ης και 19ης Σεπτεμβρίου 2020 τα (άρθρο 1 και 2 του ν. 4728/2020 - Α'186),

- ii. η ενίσχυση που καταβάλλεται στους πληγέντες που περιήλθαν προσωρινά ή μόνιμα σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης εξαιτίας των πλημμυρών που έπληξαν τις περιοχές της Περιφερειακής Ενότητας Εύβοιας στις 8 και 9 Αυγούστου 2020 (άρθρο ενδέκατο και δωδέκατο της από 22.8.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 2 του ν. 4722/2020 - Α'177)

- iii. η ενίσχυση πρώτης αρωγής η οποία δύναται να χορηγείται στις επιχειρήσεις που πλήττονται από θεομηνίες (άρθρο 6 του ν. 4797/2021 - Α'66).

- iv. η επιχορήγηση για την αντιμετώπιση των ζημιών από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων η οποία δύναται να παρέχεται στις επιχειρήσεις που πλήττονται από θεομηνίες (άρθρο 4 του ν. 4797/2021 - Α'66)

- v. η οικονομική ενίσχυση που καταβάλλεται στους πληγέντες που περιέρχονται ή περιήλθαν, προσωρινά ή μόνιμα, σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης εξαιτίας των πυρκαγιών που εκδηλώθηκαν από την 27η Ιουλίου 2021 έως την δημοσίευση της ως άνω ΠΝΠ (13.8.2021) (άρθρο δέκατο, δωδέκατο και δέκατο πέμπτο της ΠΝΠ της 13.8.2021 η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 2 του ν. 4824/2021 - Α'156)

- vi. η πρώτη αρωγή έναντι στεγαστικής συνδρομής με τη μορφή έκτακτης εφάπαξ ενίσχυσης που καταβάλλεται για ζημιές σε επαγγελματικές κτιριακές εγκαταστάσεις πληγέντων και η εφάπαξ έκτακτη οικονομική ενίσχυση επιχειρήσεων έναντι επιχορήγησης που καταβάλλεται σε πληγείσες επιχειρήσεις που περιέρχονται ή περιήλθαν, προσωρινά ή μόνιμα, σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης εξαιτίας του σεισμού που εκδηλώθηκε την 27η Σεπτεμβρίου 2021 σε περιοχές της Κρήτης (άρθρο εξηκοστό πέμπτο και εξηκοστό έβδομο ν.4839/2021 - Α'181).

- vii. τα ποσά που χορηγούνται με τη μορφή επιχορήγησης προς επιχειρήσεις που επλήγησαν λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19, υπέστησαν μεγάλες οικονομικές απώλειες, οι οποίες επιτάθηκαν από φυσικές καταστροφές που εκδηλώθηκαν εντός του έτους 2021 και έχουν έδρα ή υποκατάστημα σε περιοχές που επλήγησαν από τις εν λόγω φυσικές καταστροφές, βάσει του Προσωρινού Πλαισίου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (άρθρο 21 ν.4859/2021 - Α'22).

- viii. τυχόν λοιπές αφορολόγητες ενισχύσεις - επιχορηγήσεις σε πληγέντα φυσικά πρόσωπα που περιέρχονται προσωρινά ή μόνιμα σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης εξαιτίας θεομηνιών / φυσικών καταστροφών κλπ.

- τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται δυνάμει της υπ' αρ.8825/12.6.2020 κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Τουρισμού (Β' 2270) για τη μίσθωση τουριστικών καταλυμάτων προκειμένου να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για την προσωρινή διαμονή φυσικών προσώπων στο πλαίσιο αντιμετώπισης του κινδύνου μετάδοσης του κορωνοϊού COVID-19 (άρ-

θρο 36 του ν.4753/2020 - Α'227) καθώς επίσης και τα ποσά της αποζημίωσης που καταβάλλεται για τη μίσθωση τουριστικών καταλυμάτων έτους 2021 για την κάλυψη αναγκών δημόσιας υγείας (άρθρο 121 ν. 4790/2021 - Α'48),

- το ποσό της ενίσχυσης που καταβάλλεται στο πλαίσιο της συγχρηματοδοτούμενης από το ΕΣΠΑ δράσης «Επιχορήγηση Επιχειρήσεων Εστίασης για την Προμήθεια Θερμαντικών Σωμάτων Εξωτερικού Χώρου» που εγκρίθηκε με την υπ' αριθμ. 7141/1576/Α3/30.12.2020 απόφαση του Υφυπουργού Ανάπτυξης και Επενδύσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4758/2020 (Α'242),

- το ποσό το οποίο ωφελείται επιχείρηση από τη διαγραφή ή ρύθμιση μέρους ή του συνόλου των χρεών της κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 99 επ. Πτωχευτικού Κώδικα) και του άρθρου 170 ν.4738/2020 (Α'207), το οποίο δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα και στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα τηρεί απλογραφικά βιβλία παρακολουθείται εξωλογιστικά (σχετ. Ε.2164/2020 εγκύκλιος),

- το ποσό της ενίσχυσης του άρθρου 146 του ν.4764/2020 (Α' 256) που καταβάλλεται σε φυσικά πρόσωπα στο πλαίσιο δράσεων αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19 στον πρωτογενή τομέα.

- το ποσό της ενίσχυσης που έλαβαν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 111 του ν.4714/2020 (Α' 148), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 139 του ν.4764/2020, τα τουριστικά γραφεία και οι τουριστικές επιχειρήσεις οδικών μεταφορών που διαθέτουν ειδικά τουριστικά λεωφορεία δημόσιας χρήσης, καθώς και τα τουριστικά γραφεία που διαθέτουν και έχουν θέσει σε κυκλοφορία τουριστικά τρένα, οι οποίες πλήττονται από τον αναγκαστικό περιορισμό των οδικών και σιδηροδρομικών επιβατικών μεταφορών εξαιτίας μέτρων κρατικής παρέμβασης, που αποσκοπούν στον περιορισμό των επιπτώσεων της πανδημίας COVID-19,

- το ποσό της ενίσχυσης με τη μορφή επιδότησης παγίων δαπανών, στο πλαίσιο της στήριξης για τις μη καλυπτόμενες δαπάνες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.4772/2021 (Α'17),

- το ποσό της ενίσχυσης που δεν επιστρέφεται στο Ελληνικό Δημόσιο από τις επιχειρήσεις που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς ενίσχυσης με τη μορφή επιστρεπτέας προκαταβολής, λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19 (άρθρο τρίτο ν.4684/2020 - Α'84),

- το ποσό της ζημιάς που καλύπτεται από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο και καταβάλλεται από την ασφαλιστική εταιρεία σε ασφαλισμένες επιχειρήσεις (άρθρο 5 ν.4797/2021 - Α'66),

- το ποσό της ενίσχυσης στο πλαίσιο της συγχρηματοδοτούμενης από το ΕΣΠΑ δράσης «e-λιανικό - επιχορήγηση υφιστάμενων ΜμΕ επιχειρήσεων του κλάδου του λιανεμπορίου, για την ανάπτυξη / αναβάθμιση και διαχείριση ηλεκτρονικού καταστήματος (άρθρο 222 ν.4782/2021 - Α'36),

- το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται σε ιδιωτικές κλινικές και θεραπευτήρια, που δεσμεύθηκαν αναγκαστικά και εν συνόλω από το Δημόσιο για την κάλυψη της έκτακτης και επιτακτικής ανάγκης δημόσιας υγείας και προστασίας του κοινωνικού συνόλου από την έξαρση του κορωνοϊού COVID-19 (άρθρο 4 της από 25/02/2020 ΠΝΠ που κυρώθηκε με το άρθρο 1 ν.4682/2020 (Α'76), άρθρο 42 του ν. 4790/2021 και άρθρο 53 ν.4812/2021).

- το ποσό των ενισχύσεων που καταβάλλονται στο πλαίσιο των συγχρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ δράσεων «Επιχορήγηση αυτοαπασχολούμενων δικηγόρων», «Επιδότηση κεφαλαίου κίνησης πληττόμενων από την πανδημία τουριστικών επιχειρήσεων φιλοξενίας» και «Επιχορήγηση υφιστάμενων επιχειρήσεων γυμναστηρίων, παιδότοπων» (άρθρο 32 ν. 4801/2021 - Α'83),

- το ποσό της ενίσχυσης που καταβάλλεται στο πλαίσιο της χρηματοδοτούμενης από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων δράσης «Επιδότηση κεφαλαίου κίνησης σε επιχειρήσεις εστίασης για προμήθεια πρώτων υλών» (σχετ. άρθρο 76 ν.4796/2021 - Α'63),

- το ποσό της ενίσχυσης που καταβάλλεται στο πλαίσιο της χρηματοδοτούμενης από το Πρό-

γραμμα Δημοσίων Επενδύσεων δράσης «Ενίσχυση επιχειρήσεων που παρέμειναν κατ' εξαίρεση σε αναστολή λειτουργίας κατά την περίοδο των Χριστουγέννων 2020 λόγω τοπικής ισχύος μέτρων για τον περιορισμό της διασποράς του κορωνοϊού COVID-19» (άρθρο όγδοο του ν. 4787/2021 - Α'44),

- το ποσό της οικονομικής ενίσχυσης με τη μορφή οικονομικής κάλυψης θέσεων θεατή/εισιτηρίου, από τον Κρατικό Προϋπολογισμό (άρθρο 70 ν.4745/2020 - Α'214),

- τα ποσά των κατ' αποκοπήν αποζημιώσεων που καταβάλλει ο e-ΕΦΚΑ στους πιστοποιημένους επαγγελματίες που συμπράττουν, στη διαδικασία απονομής συνταξιοδοτικών παροχών (άρθρο 255 ν. 4798/2021 - Α'68)

- τα ποσά της εφάπαξ οικονομικής ενίσχυσης στους ιδιοκτήτες ίππων, τους προπονητές και τους αναβάτες δρομώνων ίππων, λόγω της αναστολής των ιπποδρομιών και του ιπποδρομιακού στοιχηματισμού, εξαιτίας της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του κανονισμού de minimis 1407/2013 (άρθρο 23 ν.4859/2021 - Α'228).

- τα ποσά της ενίσχυσης που καταβάλλονται στο πλαίσιο της συγχρηματοδοτούμενης από το ΕΣΠΑ δράσης «Επιχορήγηση επιχειρήσεων παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών» (άρθρο 73 ν.4864/2021 - Α'237).

- το ποσό των αφορολόγητων εσόδων των ατομικών πλοιοκτητριών αλιευτικών επιχειρήσεων το οποίο προκύπτει από την εκμετάλλευση αλιευτικών πλοίων που φορολογούνται με το τέλος αλιευτικών πλοίων του άρθρου 57 του ν.4646/2019. Σημειώνεται ότι, στους αλιείς - πλοιοκτήτες αλιευτικών πλοίων επιβάλλεται τέλος υπέρ του Δημοσίου με βάση το μήκος αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.4646/2019. Για τα ανωτέρω πρόσωπα καθίσταται υποχρεωτική η υποβολή και συμπλήρωση του εντύπου Ε3. Ο προσδιορισμός των κερδών γίνεται με σκοπό τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ. Συνεπώς, έσοδα και δαπάνες καταχωρούνται επί του ΠΙΝΑΚΑ Ζ ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά- Διπλογραφικά Βιβλία), κατόπιν μέσω του ΠΙΝΑΚΑ Δ' προσδιορίζεται το αποτέλεσμα το οποίο μέσω του ΠΙΝΑΚΑ ΣΤ (κωδικός 344) αναμορφώνεται - μηδενίζεται και δε μεταφέρεται στο έντυπο Ε1 για να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις. Ο φορολογούμενος όμως έχει την υποχρέωση να μεταφέρει το κέρδος του στους κωδικούς 659-660 του ΠΙΝΑΚΑ 6 του εντύπου Ε1 για την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και για την κάλυψη τυχόν τεκμηρίων.

- το ποσό των αφορολόγητων εσόδων των ατομικών πλοιοκτητριών επιχειρήσεων που φορολογούνται με τον ν.27/1975, καθώς και το ποσό των αφορολόγητων εσόδων των ατομικών πλοιοκτητριών επιχειρήσεων ρυμουλκών πλοίων που φορολογούνται με το τέλος ρυμουλκών πλοίων του άρθρου 57 του ν.4646/2019 ή με τον ν.27/1975.

Οι ατομικές επιχειρήσεις του ν. 27/1975, με έσοδα από την εκμετάλλευση σκαφών αναψυχής ή επιβατηγών πλοίων ή εκπαιδευτικών ή εφοδιαστικών κ.λπ., συμπληρώνουν ανάλογα τους ίδιους πίνακες του Ε3 με τους αλιείς - πλοιοκτήτες αλιευτικών πλοίων (με την επισήμανση ότι για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος μέσω του ΠΙΝΑΚΑ ΣΤ', συμπληρώνεται ο κωδικός 444 αυτού), καθώς και τους ίδιους κωδικούς του ΠΙΝΑΚΑ 6 του εντύπου Ε1 (659-660) για τους ίδιους σκοπούς όπως οι αλιείς.

Τα αυτά ισχύουν και για τους πλοιοκτήτες ρυμουλκών πλοίων (ατομικές επιχειρήσεις) είτε φορολογούνται με την ειδική φορολογία του ν.27/1975 είτε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 4646/2019.

Σημειώνεται ότι για τα εισοδήματα αυτά ειδικά για το φορολογικό έτος 2021 δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 121 του ν.4799/2021 - Α' 78, σχετ. Ε.2125/2021).

- τα ποσά από «λοιπές περιπτώσεις αφορολόγητων εσόδων». Ενδεικτικά, αναφέρονται:

- ι. ποσά που χορηγούνται ως «Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους» με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 7 του ν.4551/2018- Α' 116 και τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4832/2021,

ii. ποσά τυχόν λοιπών αφορολόγητων αποζημιώσεων /επιδοτήσεων/ οικονομικών ενισχύσεων που καταβάλλονται λόγω COVID-19 (όπως π.χ. η εφάπαξ οικονομική ενίσχυση σε δικηγόρους, μηχανικούς και οικονομολόγους από τον Ειδικό Λογαριασμό Ανεργίας υπέρ των Αυτοτελώς και Ανεξαρτήτως Απασχολουμένων που έχει συσταθεί στον Ο.Α.Ε.Δ. (άρθρο 66 ν.4756/2020 - Α' 235), η αποζημίωση ειδικού σκοπού σε καλλιτέχνες, δημιουργούς και επαγγελματίες της τέχνης και του πολιτισμού (άρθρο 121 ν.4764/2020 (Α'256), η αποζημίωση ιδιωτών ιατρών, των οποίων οι υπηρεσίες επιτάσσονται, κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 του ν. 4790/2021 (Α' 48) για την κάλυψη των αναγκών νοσοκομείων ή θεραπευτηρίων του Εθνικού Συστήματος Υγείας λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 κλπ), προκειμένου να μην προσμετρηθούν για τη διαμόρφωση του φορολογικού αποτελέσματος αν βέβαια έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης ως έσοδα).

50. Οι **κωδικοί 145, 245, 345 και 445** «Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 71Α ν.4172/2013», αφορούν το φορολογικό κίνητρο ευρεσιτεχνίας (ΠΟΛ.1145/2018 εγκύκλιος).

51. Οι **κωδικοί 148, 248, 348 και 448** «Υπεραξία μεταβίβασης αυτοκινήτου (άρθρο 10 ν.2579/1998 και άρθρο 5 ν.δ. 1146/1972)» αποτυπώνουν την υπεραξία από τη μεταβίβαση τόσο των Ι.Χ. αυτοκινήτων όσο και των δημόσιας χρήσης, η οποία, κατ' επιλογή του φορολογουμένου, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

52. Στους **κωδικούς 150, 250, 350, 450 και 550** η περιγραφή «Μείον: Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθρο 22Α, ν.4172/2013)» έχει αντικατασταθεί με την περιγραφή «Μείον: Δαπάνες άρθρων 22Α, 22Β και 22Γ του ν.4172/2013» (εξωλογιστικά) προκειμένου να καταχωρείται το σύνολο δαπανών των άρθρων αυτών και όχι μόνο αυτές του άρθρου 22Α. Ειδικότερα, στους κωδικούς αυτούς, μεταφέρονται τα δεδομένα που καταχωρούνται, κατά περίπτωση, στην ανάπτυξη του σχετικού Υποπίνακα που έχει δημιουργηθεί, στον οποίο περιλαμβάνονται τα ποσά των προσαυξημένων εκπτώσεων για τις:

- Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (Άρθρο 22Α, ΚΦΕ)
- Δαπάνες άρθρου 22Β ΚΦΕ για τη χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης για συγκεκριμένες δαπάνες που αφορούν τους εργαζόμενους και την προστασία του περιβάλλοντος (σχετ. Ε.2031/2021 εγκύκλιος).

- Δαπάνες άρθρου 22Γ ΚΦΕ για τη χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 (σχετ. Ε.2033/2021 εγκύκλιος).

53. Οι **κωδικοί 151, 251, 351, 451 και 551** «Ποσό επένδυσης για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων (άρθρο 71Ε ν.4172/2013)» αφορούν ατομικές επιχειρήσεις που θα πραγματοποιήσουν δαπάνες σύμφωνα με την Α.1007/2019 Κ.Υ.Α. Οι διατάξεις αυτές ενσωματώθηκαν στον ΚΦΕ με την παράγραφο 1 του άρθρου 116 του ν. 4549/2018 (Α' 105) και τροποποιήθηκαν με το άρθρο 12 του ν. 4704/2020 (Α' 133, σχετ. Ε.2189/2020 εγκύκλιος). Για τις επιχειρήσεις που θα υπαχθούν στις ως άνω διατάξεις απαιτείται, υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986 για το συνολικό ποσό που κατέθεσαν το φορολογικό έτος 2021 στον ειδικό τραπεζικό λογαριασμό ελληνικού πιστωτικού ιδρύματος της παραγωγού εταιρείας για την παραγωγή οπτικοακουστικού έργου καθώς και τον αριθμό της αίτησης υπαγωγής στο φορολογικό κίνητρο που εγκρίθηκε από το ΕΚΟΜΕ ΑΕ, με βάση τα αναφερόμενα στην Α.1007/2019 (Β' 38) Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης και Πολιτισμού και Αθλητισμού και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε με την Α.1220/2019 (Β' 2383), καθώς και τα αναφερόμενα στην αριθμ.31548/2020 (Β' 5021) Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Επικρατείας και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

54. Στους **κωδικούς 156, 256, 356, 456 και 556** «Μείον: Προσαυξημένες αποσβέσεις άρθρου 24 ν.4172/2013 (εξωλογιστικά)», καταχωρούνται οι συνολικές προσαυξημένες αποσβέσεις για

κόστος ενεργειακής απόδοσης του άρθρου 24 του ΚΦΕ, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τα άρθρα 14 και 78 του ν. 4646/2019 (Α' 201) και του άρθρου 8 του ν. 4710/2020(Α' 142) και σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν για την εφαρμογή του με την Ε.2206/2020 εγκύκλιο. Διευκρινίζεται ότι οι προσαυξημένες αποσβέσεις διενεργούνται εξωλογιστικά με την αναγραφή τους στους υπόψη κωδικούς. Ο υπολογισμός τους άρχεται από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου το πάγιο στοιχείο του ενεργητικού χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία ως στοιχείο επί του οποίου έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες χαρακτηρισμένες από το Υπουργείο Περιβάλλοντος και Ενέργειας ως συναφείς με ενεργειακή απόδοση ή εξοικονόμηση νερού (σχετ. ΠΟΛ.1221/2018 ΚΥΑ - Β' 5557).

55. Οι **κωδικοί 157, 257, 357, 457 και 557** «Έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν.4172/2013)» (εξωλογιστικά) αφορούν ατομικές επιχειρήσεις που εμπíπτουν στην έκπτωση προσαυξημένων κατά 50% εργοδοτικών εισφορών με βάση την ΠΟΛ.1244/2018 (Β' 6044) κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

56. Στους **κωδικούς 158, 258, 358, 458 και 558** «Δαπάνες για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης άρθρου 71ΣΤ ν.4172/2013» (εξωλογιστικά) καταχωρούνται οι προσαυξημένες αποσβέσεις για δαπάνες προμήθειας τεχνικού εξοπλισμού και λογισμικού που απαιτείται για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης καθώς και η προσαυξημένη έκπτωση για δαπάνες για την παραγωγή, διαβίβαση και ηλεκτρονική αρχειοθέτηση ηλεκτρονικών τιμολογίων για το πρώτο έτος έκδοσης των παραστατικών πώλησης μέσω ηλεκτρονικής τιμολόγησης που αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΕ, με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 71ΣΤ του ΚΦΕ όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του ν. 4701/2020 (Α' 128) και με την Α.1258/2020 (Β 5243) Απόφαση Διοικητή της ΑΑΔΕ.

57. Στους **κωδικούς 259 και 559** « Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα της παρ.1 του άρθρου 71Ζ του ΚΦΕ (παραγωγή ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα)» καταχωρείται το φορολογητέο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος - ζημιά) της παρ.1 του άρθρου 71Ζ του ΚΦΕ. Διευκρινίζεται ότι στον κωδ. 552 εμφανίζεται το συνολικό αποτέλεσμα της επιχείρησης από όλους τους κλάδους ενώ στους κωδ. 259 και 559 περιοριστικά μόνο το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον κλάδο ηλεκτρικών οχημάτων κλπ. Το εισόδημα αυτό φορολογείται με την εφαρμογή μειωμένου φορολογικού συντελεστή κατά πέντε (5) ποσοστιαίες μονάδες ανά φορολογικό συντελεστή κάθε κλιμακίου της κλίμακας της παρ. 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ και αποκτάται από την δραστηριότητα της παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά κέρδη από την παραγωγή αυτήν και έως τη συμπλήρωση πέντε (5) κερδοφόρων φορολογικών ετών (σχετ. Εγκύκλιος Ε.2051/2021). Το εισόδημα αυτό μεταφέρεται στους κωδ. 437-438 και 439-440 του Πίνακα 4Γ1 του Ε1 προκειμένου για κέρδη και ζημιές αντίστοιχα.

58. Στους **νέους κωδικούς 901, 921, 941, 961** «Καθαρό εισόδημα άρθρου 5Γ του ν.4172/2013» θα εμφανίζεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των ποσών από επιχειρηματική δραστηριότητα ή και από αγροτική - βιολογική δραστηριότητα όπως αυτό προκύπτει από τους κωδ. 152, 252, 352 και 452. Επίσης, θα εμφανίζεται στον κωδ. 961 το πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού του κωδ.453 στην περ. στ' παρ. 2 άρθρου 12 ΚΦΕ. Εν συνεχεία, τα ποσά που θα προκύπτουν από τους νέους κωδικούς της γραμμής αυτής θα μεταφέρονται ως εξής: στους κωδ. 401-402 του Εντύπου Ε1 στην περίπτωση εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας, στους κωδ. 461-462 του Εντύπου Ε1 στην περίπτωση εισοδήματος αγροτικής - βιολογικής δραστηριότητας και στους κωδ. 307-308

στην περίπτωση καθαρού εισοδήματος περ. στ' παρ. 2 άρθρου 12 ΚΦΕ. Το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%) του ως άνω καθαρού εισοδήματος απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α και συμπληρώνεται από το φορολογούμενο στους κωδ. 657-658 του Εντύπου Ε1 σε όλες τις ως άνω περιπτώσεις.

Β.8 ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)

59. Ο Πίνακας αυτός συμπληρώνεται από όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα της τήρησης βιβλίων (απλογραφικών ή διπλογραφικών). Όπως προαναφέρθηκε, η συμπλήρωση του πίνακα Ζ προηγείται από αυτή του πίνακα Δ', καθόσον από τα έσοδα και έξοδα (υποπίνακες Ζ1, Ζ2) προκύπτει ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του πίνακα Δ'.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θα μεταφέρουν τα δεδομένα των βιβλίων τους στον πίνακα Ζ ο οποίος είναι προσαρμοσμένος στο σχέδιο λογαριασμών του παραρτήματος Γ του ν.4308/2014. Σε περίπτωση που η περιγραφή του λογιστικού σχεδίου της επιχείρησης είναι διαφορετική από το σχέδιο λογαριασμών του ως άνω παραρτήματος, θα πρέπει η επιχείρηση κατ' ανάγκη να προσαρμόσει τα δεδομένα της πάνω σε αυτό με βάση την αντίστοιχη περιγραφή.

Η συμπλήρωση του σχετικού πίνακα Ζ είναι υποχρεωτική και για τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία, οι οποίες θα καταχωρούν τα δεδομένα των βιβλίων τους με βάση την προτεινόμενη περιγραφή των λογαριασμών που περιγράφονται στον πίνακα αυτό. Για τις περιπτώσεις που η καταχώρηση ενός κωδικού του εντύπου προϋποθέτει την προηγούμενη καταχώριση υποπίνακα (υπάρχει σχετική ένδειξη δίπλα από την περιγραφή του κωδικού) για να αντιμετωπιστούν προβλήματα που πιθανόν θα προκύψουν κατά τη χρήση του παρόντος εντύπου λόγω αναντιστοιχίας των δεδομένων των βιβλίων με τα ζητούμενα, υπάρχει και η ένδειξη «λοιπά».

60. Στους **κωδικούς 161, 261, 361 και 461** «Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών» καταχωρούνται τα έσοδα από την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, με περαιτέρω ανάλυση με βάση τη σχετική κατηγοριοποίηση του αντίστοιχου εσωτερικού υποπίνακα. Ειδικότερα, στον κωδικό 002 του υποπίνακα Ζ1, αναγράφεται η αξία των χονδρικών πωλήσεων των εμπορευμάτων που εμπίπτουν στην παράγραφο 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και προσδιορίζονται στην ΠΟΛ.1150/2017 εγκύκλιο, ανεξάρτητα εάν η πώλησή τους έχει επιβαρυνθεί ή όχι με Φ.Π.Α. Στον κωδικό 004 του ίδιου υποπίνακα Ζ1 αναγράφεται η αξία των λιανικών πωλήσεων των εμπορευμάτων που εμπίπτουν στην παράγραφο 5 του άρθρου 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και προσδιορίζονται στην ΠΟΛ.1150/2017 εγκύκλιο και με τις σχετικές διατάξεις οι εν λόγω πωλήσεις θα πρέπει να έχουν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α.

61. Οι κωδικοί **181, 281, 381 και 481** «Παροχές σε εργαζόμενους», 185, 285, 385 και 485 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα», 198, 298, 398 και 498 «Λοιπά» για τους αντίστοιχους τέσσερις κλάδους δραστηριότητας, αναλύονται σε επιμέρους εσωτερικούς υποπίνακες για την πληρέστερη αποτύπωση των πληροφοριών αυτών, των οποίων η συμπλήρωση είναι υποχρεωτική.

62. Στους **κωδικούς 800, 820, 840 και 860** «Πωλήσεις Παγίων» και στους κωδικούς 801, 821, 841 και 861 «Πωλήσεις για λογ/σμο Τρίτων» του Πίνακα Ζ3 καταχωρούνται υποχρεωτικά οι πωλήσεις παγίων και οι πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων αντίστοιχα, οι οποίες δεν αθροίζονται στο σύνολο πωλήσεων, όπως αυτό αναγράφεται στους κωδικούς 161, 261, 361 και 461 «Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών», με περαιτέρω ανάλυση με βάση τη σχετική κατηγοριοποίηση του αντίστοιχου εσωτερικού υποπίνακα.

63. Στους **κωδικούς 802, 822, 842 και 862** «Αγορές ενσώματων παγίων χρήσης» και στους κωδικούς 803, 823, 843 και 863 «Αγορές μη ενσώματων παγίων χρήσης» του πίνακα Ζ3 καταχωρούνται υποχρεωτικά οι αγορές ενσώματων και μη ενσώματων παγίων αντίστοιχα, με περαιτέρω ανάλυση με βάση τη σχετική κατηγοριοποίηση του αντίστοιχου εσωτερικού υποπίνακα. Τα ποσά των κωδικών αυτών δεν αθροίζονται στα σύνολα αγορών του Πίνακα Δ'.

Ειδικά για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος και τους αφανείς αγρότες χωρίς Κ.Α.Δ. (κωδ.009 με ένδειξη 2 ή 3 οι πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων θα συμπληρώνονται στον κωδικό 361, ενώ οι αγροτικές επιδοτήσεις που λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα θα συμπληρώνονται στον κωδικό 362, όπως έχει ήδη αναλυθεί στον πίνακα Γ2 της παρούσας.

Επισημαίνεται ότι στα πάσης φύσεως έσοδα των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι κάθε είδους επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Οι επιδοτήσεις - επιχορηγήσεις, πλην των αγροτικών, αναγράφονται στον Πίνακα Ζ ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία) και συγκεκριμένα στον υποπίνακα Ζ3 (Λοιπά πληροφοριακά στοιχεία) στους κωδικούς 197, 297 και 497 «Επιδότησεις - Επιχορηγήσεις για επενδυτικούς σκοπούς - κάλυψη δαπανών» για την Εμπορική δραστηριότητα, την Παραγωγική δραστηριότητα και την Παροχή Υπηρεσιών, αντίστοιχα.

Για τις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στο πλαίσιο αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν.1892/1990, ν.3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ οι επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, δεν προσauξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού, σχετ. ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιος).

64. Στον **κωδικό 999** του υποπίνακα Ζ3 προσυμπληρώνεται για πληροφοριακούς σκοπούς το συνολικό ποσό της εισπραχθείσας επιστρεπτέας προκαταβολής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο εκάστοτε ισχύον νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο.

65. Στους **κωδικούς 196, 296 και 496** καταχωρείται και το εισπραττόμενο ποσό το οποίο χορηγείται ως «Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους», με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 7 του ν.4551/2018 (Α' 116) και τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4832/2021 (Α'172), καθόσον σε κάθε περίπτωση αυτό προσauξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Αναφορικά με το εισπραττόμενο ποσό που αφορά «Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους» για επιδότηση επιχειρήσεων που ασκούν αγροτική δραστηριότητα, αυτό καταχωρείται στον κωδ.396 του πίνακα Ζ3 του εντύπου και αναγράφεται και στον κωδ.370 του Πίνακα Ζ1 (σχετ. Ε.2146/2021 εγκύκλιος). Επισημαίνεται ότι οι αγροτικές επιδοτήσεις-επιχορηγήσεις που χορηγούνται από τον ΟΠΕΚΕΠΕ συνεχίζουν να αναγράφονται στον Πίνακα Γ2 και να μεταφέρονται κατά περίπτωση στον Κωδ.362 του Πίνακα Ζ1.

66. Στους **νέους κωδικούς 804, 824, 844, 864 και 884** του υποπίνακα Ζ2 καταχωρούνται οι εσωτερικές πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της εταιρείας ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ) του άρθρου 71Η του ν. 4172/2013 και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτή, ενώ στους νέους κωδ. 805, 825, 845, 865 και 885 καταχωρούνται οι πράξεις που διενεργεί η ΕΕΣΔΟΠ με τρίτους. Ωστόσο, δεδομένου ότι στο φορολογικό έτος 2021 δεν έχουν συσταθεί ΕΕΣΔΟΠ, οι ως άνω κωδικοί καθίστανται ανενεργοί.

67. Τέλος, στους **κωδικούς 185, 285, 385, 485 και 585** «Διάφορα λειτουργικά έξοδα» του Πίνακα Ζ2, στην ανάπτυξη του σχετικού Υποπίνακα (Ζ2), στον νέο κωδικό 017, «Ποσό 7% υπέρ ΕΛΚΕ» καταχωρείται το ποσό που καταβλήθηκε εντός του φορολογικού έτους 2021 από φορολογούμενους καθηγητές και λέκτορες πλήρους απασχόλησης σε Α.Ε.Ι. που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, στον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας (Ε.Λ.Κ.Ε.) του Α.Ε.Ι., κατ' εφαρμογή της διάταξης της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 (Α' 195) και το οποίο εκπίπτει κατά τα οριζόμενα στην περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 68 παρ.1 ν.4758/2020 (Α' 242).

Β.8 ΠΙΝΑΚΑΣ Η. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (παρ.23 άρθρου 72 ν.4172/2013)

68. Για τη συμπλήρωση του πίνακα αυτού ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1043/2017 εγκύκλιό μας.

Β.9 ΠΙΝΑΚΑΣ Θ'. ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΠΟΥ ΑΝΗΚΕΙ ΣΕ ΟΜΙΛΟ ΠΟΛΥΕΘΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΓΙΑ ΤΟΝ ΟΠΟΙΟ ΥΦΙΣΤΑΤΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΝΑ ΧΩΡΑ (ΕαΧ.) ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ 4484/2017 Η 4490/2017 Η 4534/2018

69. Ο Πίνακας αυτός συμπληρώνεται από νομικά πρόσωπα, τα οποία είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα και είναι μέλη Ομίλου Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (Ομίλος ΠΕ), ο οποίος Όμιλος έχει υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα (ΕαΧ), με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις των νόμων 4484/2017 (Α 110) ή 4490/2017 (Α150) ή 4534/2018 (Α' 77).

Στην ένδειξη «Επωνυμία Ομίλου», θα συμπληρωθεί η επωνυμία του Ομίλου Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (Ομίλος ΠΕ) στον οποίο ανήκει το νομικό πρόσωπο. Περαιτέρω, συμπληρώνεται η υποχρέωση υποβολής ή όχι Έκθεσης ανά Χώρα (ΕαΧ) από το ίδιο το νομικό πρόσωπο. Εφόσον η υποχρέωση υφίσταται (ΝΑΙ), στον κωδικό 671 αναγράφεται το Κράτος/Δικαιοδοσία στο οποίο έχει τη φορολογική κατοικία η Τελική Μητρική Οντότητα του Ομίλου Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (Ομίλος ΠΕ) (π.χ. Ελλάδα ή Γερμανία, ή κ.λπ.).

Εφόσον το νομικό πρόσωπο δεν υποβάλει το ίδιο την ΕαΧ εκ μέρους του Ομίλου ΠΕ (ΟΧΙ), στον κωδικό 672 αναγράφεται το Κράτος/Δικαιοδοσία στο οποίο θα υποβληθεί η Έκθεση ανά Χώρα (ΕαΧ) (π.χ. Ελλάδα ή Γερμανία, ή κ.λπ.).

Β.10 ΠΙΝΑΚΑΣ Γ. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ Ν.4557/2018 ΠΕΡΙ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΤΡΟΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

70. Ο πίνακας αυτός συμπληρώνεται υποχρεωτικά από υπόχρεους του άρθρου 5 του ν.4557/2018 (Α' 139), οι οποίοι εποπτεύονται από την Α.Α.Δ.Ε. δυνάμει της παραγράφου (ε) του άρθρου 6 του ίδιου νόμου και συγκεκριμένα τους εξωτερικούς λογιστές - φοροτεχνικούς, νομικά πρόσωπα παροχής λογιστικών - φοροτεχνικών υπηρεσιών και ιδιώτες ελεγκτές, μεσίτες ακινήτων και εμπόρους και εκπλειστηριαστές αγαθών μεγάλης αξίας.

Τα πεδία της στήλης «Δραστηριότητα» συμπληρώνονται από όλους τους υπόχρεους με βάση την κατηγοριοποίηση της αναδυόμενης λίστας τιμών.

Τα πεδία της στήλης «Είδος συναλλαγής» συμπληρώνονται μόνο από τους μεσίτες ακινήτων με βάση την κατηγοριοποίηση της αναδυόμενης λίστας τιμών.

Τα πεδία των στηλών «Πλήθος συναλλαγών Εκάστη > 10.000,00 €», «Σύνολο αξίας συναλλαγών» και «Σύνολο αξίας συναλλαγών σε μετρητά» συμπληρώνονται μόνο από τους μεσίτες ακινήτων και τους εμπόρους και εκπλειστηριαστές αγαθών μεγάλης αξίας. Ειδικότερα στη στήλη «Πλήθος συναλλαγών Εκάστη > 10.000,00 €» συμπληρώνεται το πλήθος των συναλλαγών που εκάστη εξ αυτών υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ και στη στήλη «Σύνολο αξίας συναλλαγών» συμπληρώνονται το σύνολο της αξίας των εν λόγω συναλλαγών. Στη στήλη «Σύνολο αξίας συναλλαγών σε μετρητά» συμπληρώνεται η συνολική αξία των συναλλαγών της προηγούμενης στήλης που πραγματοποιήθηκαν με μετρητά.

ΑΡΘΡΟ 67Α⁽¹⁾

ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

1. Ο φορολογούμενος που μεταβιβάζει ακίνητη περιουσία υποχρεούται να δηλώνει το σύνολο των στοιχείων που αφορούν τον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 41, όπως αυτό ισχύει.

2. Ο συμβολαιογράφος υποχρεούται να ελέγχει και να βεβαιώνει την ακρίβεια των στοιχείων της δήλωσης της παραγράφου 1, ως προς τον χρόνο και την αξία κτήσης και μεταβίβασης, το είδος της ακίνητης περιουσίας ή των ιδανικών μεριδίων αυτής ή του εμπραγμάτου δικαιώματος, τα έτη διακράτησης, τους συντελεστές, τα μεγέθη του ΔΤΚατ και τον υπολογισμό του φόρου, και να θεωρεί τη δήλωση, την οποία, επί ποινή ακυρότητας του συμβολαίου, επισυνάπτει σε αυτό. Ο συμβολαιογράφος δεν έχει ευθύνη για όσα στοιχεία δεν έχουν περιέλθει σε γνώση του και δεν περιλαμβάνονται στο συμβόλαιο που συντάσσει.

3. Ως χρόνος υποβολής της δήλωσης σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης στο οποίο προσαρτάται.

4. Ο μισθωτής του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 41 υποχρεούται να δηλώνει το σύνολο των στοιχείων που αφορούν στον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας του κτίσματος που περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου. Η δήλωση του προηγούμενου εδαφίου συνιστά άμεσο προσδιορισμό του φόρου. Υπόχρεος καταβολής του φόρου είναι ο τρίτος.

5. Για τις μεταβιβάσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41, ο αποκτών υποχρεούται να δηλώνει τα στοιχεία που αφορούν στον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας της ακίνητης περιουσίας. Η δήλωση του προηγούμενου εδαφίου συνιστά άμεσο προσδιορισμό του φόρου. Υπόχρεος καταβολής του φόρου είναι ο αποκτών.

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος απόδοσης του φόρου και κάθε άλλο αναγκαίο για την εφαρμογή των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων.- Με τις διατάξεις του άρθρου 67Α παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) δεν επιβάλλεται αναγκαστική εργασία στους συμβολαιογράφους, ούτε περιορίζεται η επαγγελματική τους ελευθερία και ούτε ασκούν έργο που ανήκει αποκλειστικά στην Φορολογική Διοίκηση. Η σχετική υποχρέωση του συμβολαιογράφου που απορρέει από τις πιο πάνω διατάξεις (έλεγχος και βεβαίωση ακρίβειας των στοιχείων της δήλωσης φόρου υπεραξίας άρθρου 41 ΚΦΕ, παραλαβή επιταγής και κατάθεσή της στην Τράπεζα) θεμιτά εντάσσεται, όπως και οι λοιπές υποχρεώσεις του, στην σφαίρα των καθηκόντων του ως δημόσιου λειτουργού που συνδέεται με τους

(1) Το άρθρο 67Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 19 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

πελάτες τους με σχέση εντολής έναντι ιδιωτικής αμοιβής.

[Συμβ. της Επικρατείας 1261/2015 (7μελούς)]

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1088596/11.6.2014.- Φορολογική μεταχείριση εργασιών ανακαίνισης σε ακίνητο που έχει δωρεάν παραχωρηθεί.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 781)

ΑΡΘΡΟ 68

ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ⁽¹⁾

1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά⁽²⁾ όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.

2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα⁽³⁾ του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους - μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

3.⁽⁴⁾ Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά το μέρος που αφορά στα διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί

(1) Οι λέξεις «και καταβολή του φόρου» του τίτλου του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Η λέξη «ηλεκτρονικά» της παραγράφου 1 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Οι λέξεις «μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα» της παραγράφου 2 του άρθρου 68 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 142 του Ν. 4537/2018 και έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2017 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «μέχρι και την τελευταία ημέρα».

(4) Η παράγραφος 3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

του μερίσματος.⁽¹⁾

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και οι υπόλοιπες πέντε (5) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους.⁽²⁾

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.⁽³⁾

..... (4)

4.⁽⁵⁾ Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.

5.⁽⁶⁾ Οι Σύλλογοι Γονέων και Κηδεμόνων που δεν αποκτούν έσοδα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος, αλλά αποκλειστικά και μόνο έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και για τις άτυπες ενώσεις ιδιοκτητών και ενοίκων πολυκατοικίας, όταν δεν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα.

6.⁽⁷⁾ Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης το μέσο της παρ. 1 του

(1) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 16 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με το άρθρο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.»

(2) Το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4484/2017 και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και οι υπόλοιπες πέντε (5) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών.»

(3) Το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 16 του Ν. 4467/2017 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.»

(4) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 που είχε προστεθεί με την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015, καταργήθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Δ12 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015. Η κατάργηση ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2015 και μετά, σύμφωνα με την ίδια περίπτωση, παράγραφο, άρθρο και νόμο. Το καταργηθέν εδάφιο είχαν ως εξής:

«Όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης, παρέχεται έκπτωση δύο τοις εκατό (2%) στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιομένων με αυτόν οφειλών.»

(5) Η παράγραφος 4 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αναριθμήθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως αποτελούσε την παράγραφο 3.

(6) Η παράγραφος 5 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(7) Η παράγραφος 6 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2γ του άρθρου 189 του ν.

άρθρου 12 του ν. 2328/1995 κοινοποιεί στη Φορολογική Διοίκηση όλα τα παραστατικά, τα σχετικά με τον υπολογισμό και την καταβολή της επιβράβευσης της παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 2328/1995. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1074/1.4.2015.- Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013. (Βλ. 46η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2015)

ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1049/27.4.2016.- Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές. Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013. (Βλ. 47η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2016)

ΑΠΟΦ. Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1030/3.3.2017.- Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. (Βλ. 48η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2017)

ΑΠΟΦ. Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1057/22.3.2018.- Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. (Βλ. 49η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2018)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1037/25.1.2019.- Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται με αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. (Βλ. 50η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 785)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α.1129/4.4.2019.- Τροποποίηση της Α.1037/25.1.2019 (Β 213) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφορικά με τον τύπο και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του 4764/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.12.2020, σύμφωνα με το άρθρο 192 του ίδιου νόμου.

άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και τον καθορισμό δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. (Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 790)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α 1128/7.6.2021.- Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. (Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 667)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1052/20.4.2022.- Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α) Των παρ. 1, 2, 3, 4 και 6 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 (Α' 167),
- β) της παρ. 64 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 30 του ν. 4797/2021 (Α' 66),
- γ) του άρθρου 4 του α.ν. 89/1967 (Α' 132),
- δ) των άρθρων 44 και 45 του ν. 4172/2013,
- ε) των άρθρων 71Α, 71Δ, 71Ε, 71ΣΤ και 71Ζ του ν. 4172/2013,
- στ) των άρθρων 6, 18, 19, 31 και 41 του ν. 4174/2013 (Α' 170),
- ζ) των άρθρων 53, 54, 58 και 72 του ν. 4174/2013,
- η) της παρ. 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000 (Α' 285),
- θ) του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του Μέρους Πρώτου του ν. 4389/2016 (Α'94) και ειδικότερα του άρθρου 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού,
- ι) της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» (Β'4738).

.....
Αποφασίζουμε

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

**ΤΥΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**

Άρθρο 1

Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα «ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ», το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα της παρούσας.

Άρθρο 2

Η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοι-

ωνίας είναι υποχρεωτική και γίνεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο Β' της παρούσας, εκτός των περιπτώσεων που ορίζονται στο ίδιο κεφάλαιο. Ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης γίνεται άμεσος προσδιορισμός του φόρου σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 4174/2013.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για φορολογικό έτος που λήγει την 31ή Δεκεμβρίου 2021 υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι την 30η Ιουνίου 2022. Σε περίπτωση που με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, παρέλκει η υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013, καθόσον η δήλωση φορολογίας εισοδήματος επέχει θέση έγγραφου αιτήματος [υπό στοιχεία Α.1129/2019 (Β' 1399) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.].

Άρθρο 3

Η πιο πάνω δήλωση, σε περίπτωση που υποβάλλεται χειρόγραφα, υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα και συνοδεύεται, κατά περίπτωση, από τα εξής δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με αυτή:

3.1 Αντίγραφο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία του ν. 4308/2014.

3.2 Δύο (2) αντίτυπα του εντύπου Ε3 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ».

3.3 Ένα (1) αντίτυπο του εντύπου Ε2 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ».

3.4 Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

3.5 Πίνακα σχηματισμού φορολογικών αποθεματικών.

3.6 Απόσπασμα πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου της Α.Ε. ή της συνέλευσης των εταιρών ΕΠΕ ή της απόφασης των αρμόδιων οργάνων των λοιπών νομικών προσώπων ή οντοτήτων, σχετικά με την πρόταση διανομής των κερδών. Ειδικά σε περίπτωση διανομής κερδών σε μέλη Δ.Σ. καθώς και στο προσωπικό, αντίγραφο του τελικού ισοζυγίου λογαριασμών από το οποίο να προκύπτουν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εξόδων (παροχές σε εργαζομένους) όπου έχουν καταχωρηθεί τα σχετικά ποσά.

3.7 Απόσπασμα πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης της Α.Ε. ή της συνέλευσης των εταιρών ΕΠΕ ή της απόφασης των αρμόδιων οργάνων των λοιπών νομικών προσώπων ή οντοτήτων, σχετικά με την πρόταση διανομής των προμερισμάτων ή προσωρινών απολήψεων κερδών.

3.8 Απόσπασμα πρακτικών των αρμόδιων οργάνων, σχετικά με την πρόταση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών ή κερδών προηγούμενων χρήσεων.

3.9 Βεβαιώσεις για τα ποσά των φόρων που έχουν παρακρατηθεί σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

3.10 Βεβαιώσεις για το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά το μέρος που αφορά στα διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή κερδών της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 16 του άρθρου 115 ν. 4549/2018 και ισχύει από το φορολογικό έτος 2018.

3.11 Έγγραφο εκπροσώπησης, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις.

3.12 Υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, για το ύψος των τόκων από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου που έχει αποκτήσει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μέσα στο φορολογικό έτος 2021 και το ποσό του φόρου 15% που αναλογεί σε αυτούς.

3.13 Τρία (3) αντίτυπα δηλώσεων των πραγματοποιούμενων σε κάθε διαχειριστική περίοδο επενδύσεων και αφορολογήτων εκπτώσεων των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (ν. 1892/1990, ν. 1262/1982, ν. 2601/1998, κ.λπ.).

3.14 Την παραγόμενη από το Πληροφοριακό Σύστημα Κρατικών Ενισχύσεων (ΠΣΚΕ) εκτύπωση της ηλεκτρονικά παραληφθείσας από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) «Δήλωση Φορολογικής Απαλλαγής» που ορίστηκε με την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1130/2006 (Β' 1860) απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 20 του άρθρου 7 του ν. 3299/2004, για επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής του νόμου αυτού.

3.15 Τις οριζόμενες στην περ. στ' της παρ. 26 του άρθρου 5 του ν. 3299/2004 γνωμοδοτήσεις, χαρακτηρισμούς ή εγκρίσεις των επενδυτικών σχεδίων από τις Ειδικές Επιτροπές ή άλλες αρμόδιες υπηρεσίες του Δημοσίου, τις οποίες οι φορείς που επέλεξαν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής, υποχρεούνται να εφοδιαστούν με ίδια πρωτοβουλία.

3.16 Την παραγόμενη από το Πληροφοριακό Σύστημα Κρατικών Ενισχύσεων (ΠΣΚΕ) εκτύπωση της ηλεκτρονικά παραληφθείσας «Δήλωσης Φορολογικής Απαλλαγής» σύμφωνα με τις υπ' αρ. 61238/15.6.2020 και 61239/15.6.2020 (Β' 2471) κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών - Ανάπτυξης και Επενδύσεων, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, σχετικά με την εφαρμογή της ενίσχυσης φορολογικής απαλλαγής σε επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3908/2011 και ν. 4399/2016, αντίστοιχα.

3.17 Απόφαση πιστοποίησης της υλοποίησης του 50% ή του 65% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου ή απόφαση ολοκλήρωσης και έναρξης παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης, για επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3908/2011 (Α' 8), για την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής.

3.18 Απόφαση πιστοποίησης της υλοποίησης του 50% ή του 65% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου ή απόφαση ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης, για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 4399/2016 (Α' 117), για την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής.

3.19 Σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού (leasing) και βεβαίωση του πιστωτικού ιδρύματος περί καταβολής μισθωμάτων όπου θα αναγράφονται τα καταβληθέντα μισθώματα της προηγούμενης χρήσης. Στην περίπτωση τελικής δόσης και αποπληρωμής, προσκόμιση βεβαίωσης του πιστωτικού ιδρύματος περί απόκτησης της κυριότητας του εξοπλισμού για τον οποίο έχει συναφθεί η σχετική σύμβαση.

3.20 Τυχόν λοιπά δικαιολογητικά που ορίζονται με τις υπ' αρ. 61238/15.6.2020 και 61239/15.6.2020 (Β' 2471) κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών-Ανάπτυξης και Επενδύσεων, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, σχετικά με την εφαρμογή της ενίσχυσης φορολογικής απαλλαγής σε επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3908/2011 και ν. 4399/2016, αντίστοιχα.

3.21 Για την εφαρμογή του κινήτρου της έκπτωσης του διπλάσιου μισθώματος που καταβάλλεται από τον φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων τριτογενούς τομέα που μισθώνουν την εγκατάστασή τους στις περιοχές Γεράνι και Μεταξουργείο του Ιστορικού Κέντρου της Αθήνας, με βάση τις διατάξεις της παρ. Β2 του άρθρου 43 και της παρ. Β2 του άρθρου 44 του ν. 4030/2011, συνυποβάλλονται τα ακόλουθα δικαιολογητικά, όπως αυτά ορίζονται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1096/2012 (Β' 1162) Α.Υ.Ο.:

α. Βεβαίωση του Τμήματος Μητρώου της αρμόδιας ΔΟΥ, από την οποία να προκύπτει το είδος της ασκούμενης επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης και η εγκατάστασή της από την 25η Νοεμβρίου 2011 και μετά στις πιο πάνω οριζόμενες περιοχές Γεράνι και Μεταξουργείο του Ιστορικού Κέντρου της Αθήνας.

β. Το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του ακινήτου θεωρημένο από τη ΔΟΥ ή το συμβολαιογραφικό μισθωτήριο (για το οποίο δεν απαιτείται θεώρηση από τη ΔΟΥ), από το οποίο να προκύπτει η έναρξη και η λήξη της οικείας μίσθωσης, η διάρκεια αυτής, το είδος και η

θέση του μισθωμένου ακινήτου και το ποσό του συμφωνημένου μισθώματος. Στην περίπτωση υπεκμίσθωσης υποβάλλονται και τα δύο μισθωτήρια των δικαιούχων.

γ. Τα αποδεικτικά καταβολής του μισθώματος για την περίοδο που αιτείται.

δ. Βεβαίωση της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Αθηναίων, ότι το προς πωλητή κτίριο ή χώρος στις διατάξεις της παρούσας υφίσταται νομίμως, σύμφωνα με τις κείμενες πολεοδομικές διατάξεις.

ε. Βεβαίωση της Διεύθυνσης Αρχιτεκτονικής του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, από την οποία να προκύπτει ότι η εγκατάσταση της χρήσης της ασκούμενης δραστηριότητας της επιχείρησης στις πιο πάνω περιοχές, επιτρέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις των π.δ. της 2/13.7.1994 (Δ'704) και 23.7/19.8.1998 (Δ'616) και είναι μεταξύ των περιλαμβανομένων στην παρ. 3 του άρθρου 1 της παρούσας.

3.22 Για τις εταιρείες που πραγματοποίησαν μέσα στο φορολογικό έτος 2021 δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 για την υποβολή των απαραίτητων δικαιολογητικών στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησαν.

3.23 Για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στο άρθρο 71Α του ν. 4172/2013, περί φορολογικών κινήτρων ευρεσιτεχνιών, απόφαση Υπαγωγής του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης (νυν Υπουργού Ανάπτυξης και Επενδύσεων), όπως αναφέρεται στην υπό στοιχεία οικ.52738/ΔΕ-ΚΝΤ55/2018 (Β'1843) κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Ανάπτυξης, Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

3.24 Για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, την έκθεση μηχανικού της παρ. 2 του άρθρου 2 της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1121/2018 (Β' 5597) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθώς και την τεχνική έκθεση εργασιών της παρ. 2 του άρθρου 3 της ίδιας απόφασης.

3.25 Για τις οικοδομικές επιχειρήσεις, για τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν από την 1.1.2006 και τα οποία πωλήθηκαν πριν την αποπεράτωσή τους (προκειμένου για πρώην νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994) ή πωλήθηκαν αποπερατωμένα (προκειμένου για πρώην νομικά πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994) μέσα στο φορολογικό έτος 2021, υποβάλλεται αναλυτική κατάσταση των οικοδομών αυτών, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημά τους, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013 με τις οποίες προστέθηκε παρ. 24 στο άρθρο 72 του ν. 4172/2013.

Στην κατάσταση αυτή εμφανίζονται τα ακόλουθα:

α. Στοιχεία, ανά διεύθυνση, οικοδομών, των οποίων η ανέγερση άρχισε πριν από την 1.1.2006 και δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση ή η πώλησή τους,

β. τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, που προέκυψαν μέσα στο φορολογικό έτος 2021 από την πώληση κάθε μίας χωριστά οριζόντιας ιδιοκτησίας ή άλλου κτιρίου, που ανήκει σε οικοδομή, η άδεια κατασκευής της οποίας έχει εκδοθεί πριν από την 1.1.2006.

3.26 Τη δήλωση «ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΤΟΧΗΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΕΡΓΩΝ» (Ε16) σε δύο (2) αντίτυπα, όταν το νομικό πρόσωπο έχει στην κυριότητά του τέτοια μηχανήματα, για τα οποία οφείλεται τέλος χρήσης του άρθρου 20 του ν. 2052/1992 (Α' 94).

3.27 Για τα νομικά πρόσωπα και για κάθε άτομο που απασχόλησαν από 1.1.2021 με ποσοστό αναπηρίας 67% και άνω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 4 του ν. 3522/2006 (Α' 276), υποβάλλονται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

α. Κατάσταση στην οποία θα εμφανίζονται τα στοιχεία των πιο πάνω ατόμων που απασχόλησαν,

β. γνωμάτευση της αρμόδιας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής του ΚΕΠΑ ή της ΑΣΥΕ, με την οποία διαπιστώνεται και βεβαιώνεται το ποσοστό αναπηρίας των πιο πάνω προσώπων, γ. υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 με την οποία να δηλώνουν ότι απασχόλησαν τα πιο πάνω πρόσωπα καθώς και το χρονικό διάστημα της απασχόλησής τους.

3.28 Για τις εγκαταστάσεις αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών επιχειρήσεων στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 και του ν. 3427/2005, καθώς και για τις ημεδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις ίδιες διατάξεις, φωτοτυπία της απόφασης της Διεύθυνσης Κεφαλαίων Εξωτερικού του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων με την οποία έχει καθορισθεί το ετήσιο ποσοστό κέρδους επί των δαπανών (cost-plus), καθώς και κατάσταση δαπανών επί των οποίων εφαρμόζεται ο παραπάνω συντελεστής.

3.29 Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, η οποία υποβάλλεται από όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

Τα γραφεία αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, καθώς και οι ημεδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις ίδιες διατάξεις, υποβάλλουν κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης μόνο στην περίπτωση που αποκτούν φορολογητέο εισόδημα. Για τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής, που φορολογούνται με τις διατάξεις του ν. 27/1975 και του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 η ως άνω κατάσταση συνυποβάλλεται με το έντυπο Ε3, καταχωρώντας υποχρεωτικά στον κωδικό 2018 αυτής τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα απαλλασσόμενα έσοδα.

Σε περίπτωση που αποκτούν και φορολογητέο εισόδημα στην ως άνω κατάσταση καταχωρούν και τις δαπάνες που αντιστοιχούν στα έσοδα που φορολογούνται και δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Οι εγκαταστάσεις αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών επιχειρήσεων στην Ελλάδα του α.ν. 89/1967 (ν. 3427/2005) και οι ημεδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις ίδιες διατάξεις υποχρεούνται σε υποβολή της εν λόγω κατάστασης, όμως μόνο για τις δαπάνες που δεν καλύπτονται από τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ανεξάρτητα εάν αυτές emπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβανομένων και των τυχόν σχηματιζόμενων προβλέψεων, οι οποίες εκπίπτουν φορολογικά εφόσον τεκμηριωθούν από τα αντίστοιχα παραστατικά (με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, όπου απαιτείται, στη χρήση που αφορούν).

3.30 Για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στο άρθρο 71Δ του ν. 4172/2013, περί φορολογικών κινήτρων για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης, υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 για τον αριθμό και τον μέσο όρο των εργαζομένων με πλήρη απασχόληση, καθώς και για το σύνολο της μισθολογικής δαπάνης, όπως αναφέρονται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1244/2018 (Β' 6044) κοινή απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

3.31 Για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στο άρθρο 71Ε του ν. 4172/2013, περί φορολογικών κινήτρων για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων, υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 για το συνολικό ποσό που κατέθεσαν το φορολογικό έτος 2021 στον ειδικό τραπεζικό λογαριασμό ελληνικού πιστωτικού ιδρύματος της παραγωγού εταιρείας για την παραγωγή οπτικοακουστικού έργου, καθώς και τον αριθμό της αίτησης υπαγωγής στο φορολογικό κίνητρο που εγκρίθηκε από το ΕΚΟΜΕ Α.Ε., με βάση τα αναφερόμενα στην υπ' αρ. 31548/2020 (Β' 5021) κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Επικρατείας και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

3.32 Την παραγόμενη από τον ιστότοπο της Α.Α.Δ.Ε. εκτύπωση της ηλεκτρονικά υποβληθείσας «Δήλωση Αποκλειστικής Έκδοσης Στοιχείων μέσω Παρόχου», «Δήλωση Αποδοχής Λήψης Ηλεκτρονικών Τιμολογίων» ή «Δήλωση Ανάκλησης», κατά περίπτωση, που ορίστηκε με την

υπό στοιχεία Α.1258/2020 (Β' 5243) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 11 του άρθρου 71ΣΤ του ν. 4172/2013, για την παροχή των κινήτρων εφαρμογής της ηλεκτρονικής τιμολόγησης.

3.33 Αναλυτική κατάσταση των παραστατικών, των σχετικών με τον υπολογισμό και την καταβολή της επιβράβευσης της παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 2328/1995, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε.

3.34 Για τις εταιρείες ανακύκλωσης που λειτουργούν ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4819/2021, απόφαση του Δ.Σ. του Ελληνικού Οργανισμού Ανακύκλωσης σχετικά με την έγκριση του αιτήματος του Φορέα Συλλογικού Συστήματος Εναλλακτικής Διαχείρισης (Σ.Σ.Ε.Δ.) κατά την παρ. 11 του άρθρου 12 του ν. 4819/2021 που αφορά στο ειδικό αποθεματικό των Φορέων Σ.Σ.Ε.Δ.

3.35 Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που εμπíπτουν στις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 57 του ν. 4646/2019, δήλωση απόδοσης τέλους ρυμουλκών και αλιευτικών πλοίων της Α.1201/2020 απόφασης (Β'3860).

3.36 Βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων αναφορικά με τον συμψηφισμό ποσού της αυτόματης επιστροφής (clawback) της φαρμακευτικής δαπάνης του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και της νοσοκομειακής φαρμακευτικής δαπάνης, με δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας, όπως ορίζεται με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4052/2012 (Α'41).

3.37 Για τους δικαιούχους των ενισχύσεων της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, απόφαση του Αυτοτελούς Τμήματος Ηλεκτροκίνησης και της Επιτελικής Δομής ΕΣΠΑ - Τομέα Ενέργειας του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας σχετικά με τη δυνατότητα λήψης της αναλογούσας προσαυξημένης έκπτωσης, δυνάμει του κανονισμού de minimis (ενισχύσεις ήσσονος σημασίας), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 της υπό στοιχεία ΥΠΕΝ/ΑΤΗ/90485/323/30.09.2021 (Β'4504) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών - Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

3.38 Για τους δικαιούχους των ενισχύσεων της περ. γ' του άρθρου 22Β του ν. 4172/2013, απόφαση του Αυτοτελούς Τμήματος Ηλεκτροκίνησης και της Επιτελικής Δομής ΕΣΠΑ - Τομέα Ενέργειας του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας σχετικά με τη δυνατότητα λήψης της αναλογούσας προσαυξημένης έκπτωσης, δυνάμει του κανονισμού de minimis (ενισχύσεις ήσσονος σημασίας), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 της υπό στοιχεία ΥΠΕΝ/ΑΤΗ/90483/322/30.09.2021 (Β'4505) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών - Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Άρθρο 4

Τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή υποβάλλουν, πέραν των ανωτέρω, και αναλυτική κατάσταση των δαπανών επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης και συγκεντρωτική κατάσταση των πάγιων και λειτουργικών δαπανών που αφορούν τα ακίνητα και εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των περ. β' και γ' της παρ. 3 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΥΠΟΒΟΛΗ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΣ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 45 ΤΟΥ ν. 4172/2013

Άρθρο 5

Τρόπος υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013

5.1 Οι αρχικές και τροποποιητικές, εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας ει-

σοδήματος, ανεξάρτητα αν το προκύπτουν από αυτές υπόλοιπο είναι χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές έντυπα Ε2 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ» και Ε3 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ», συμπεριλαμβανομένης και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, υποβάλλονται υποχρεωτικά με χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και συγκεκριμένα με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας Υποβολής Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων της ΑΑΔΕ, μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE.

5.2 Για την εφαρμογή της προηγούμενης περίπτωσης αρχικά υποβάλλονται ηλεκτρονικά τα έντυπα (Ε3) και (Ε2) (εφόσον συντρέχει περίπτωση) και ακολουθεί η υποβολή της δήλωσης «ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ». Η συμπλήρωση των πινάκων της δήλωσης εκτός του πίνακα Ι είναι υποχρεωτική εφόσον συντρέχει περίπτωση και πρέπει να προηγείται της συμπλήρωσης των υπόλοιπων κωδικών του ενιαίου εντύπου, καθώς ποσά από αυτούς τους πίνακες μεταφέρονται στους κωδικούς του εντύπου. Τα λοιπά δικαιολογητικά που προβλέπονται κατά περίπτωση από την παρούσα απόφαση δεν συνυποβάλλονται, αλλά φυλάσσονται για τον έλεγχο.

5.3 Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που καθίστανται νέοι χρήστες εγγράφονται στις διαδικτυακές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ σύμφωνα με όσα ορίζονται με την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1178/7.12.2010 (Β' 1916) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή.

5.4 Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του ν. 4174/2013, προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη.

5.5 Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες των οποίων ο λογιστής φοροτεχνικός βεβαιωμένα πάσχει από κορωνοϊό COVID-19 και εξαιτίας αυτού έχει νοσηλευθεί σε δημόσιο νοσοκομείο που παρέχει νοσηλεία για κορωνοϊό COVID-19, όπως αυτό αποδεικνύεται από τη σχετική βεβαίωση του εν λόγω νοσοκομείου, υποβάλουν τη δήλωση ηλεκτρονικά, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 93 του ν. 4764/2020 και κατόπιν αίτησης στην αρμόδια ΔΟΥ, προσκομίζοντας τα οριζόμενα αποδεικτικά στοιχεία (βεβαίωση δημόσιου νοσοκομείου- εξουσιοδότηση λογιστή φοροτεχνικού μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE), δεν επιβάλλονται ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 και τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση θανάτου του λογιστή-φοροτεχνικού των εν λόγω προσώπων.

Η εξουσιοδότηση προς το λογιστή φοροτεχνικό αφορά στη διαχείριση των εντύπων Ν, Ε2 και Ε3 και πραγματοποιείται διαδικτυακά στην εφαρμογή διαχείρισης εξουσιοδοτήσεων του λογαριασμού του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE.

5.6 Η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. εντός των νομίμων προθεσμιών, όταν το νομικό πρόσωπο και η νομική οντότητα έχει κάνει χρήση φορολογικών κινήτρων για μετασηματισμούς (βάσει ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993, ν. 2515/1997, κ.λπ.), καθώς και των άρθρων 52 και 54 του ν. 4172/2013. Επισημαίνεται ότι οι επιχειρήσεις που κάνουν χρήση του κινήτρου των αφορολόγητων εκπτώσεων (ν. 2601/1998, ν. 3299/2004, κοκ), καθώς και του κινήτρου της απαλλαγής καταβολής φόρου με βάση τις διατάξεις των ν. 3908/2011 και ν. 4399/2016 υποβάλλουν τη δήλωση μόνο ηλεκτρονικά. Επίσης, σε περίπτωση νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων υπό εκκαθάριση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. η οριστική δήλωση της εκκαθάρισης όταν αυτή υπερβαίνει τους δώδεκα

μήνες. Στη Δ.Ο.Υ. υποβάλλονται και οι δηλώσεις νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που αναβιώνουν καθώς και οι δηλώσεις στην περίπτωση ενεργοποίησης στο Φορολογικό Μητρώο του Α.Φ.Μ. των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που έχουν προβεί στη διακοπή των εργασιών τους στη Δ.Ο.Υ. χωρίς να έχουν ολοκληρώσει το στάδιο της εκκαθάρισης. Επίσης, στη Δ.Ο.Υ. υποβάλλονται: α) οι δηλώσεις των υπό ίδρυση ιδρυμάτων, η έγκριση της σύστασης των οποίων εκκρεμεί, εφόσον αποκτούν εισόδημα (από εκμίσθωση ακινήτων, τόκους, κ.λπ.), ως εν τοις πράγμασι νομίμως λειτουργούντα πρόσωπα στο πλαίσιο άσκησης των δραστηριοτήτων τους και β) οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των Εταιρειών Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) του ν. 2367/1995 (Α' 261) σε περίπτωση διανομής κερδών.

Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είτε με αποστολή αιτήματος μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE (<https://www1.aade.gr/gsisarps5/myaade/#!/arxiki>), στο οποίο επισυνάπτεται αρχείο σάρωσης (scan) του εντύπου Ν της δήλωσης και των συνοποβαλλόμενων εντύπων (συμπληρωμένων), των συνοδευτικών δικαιολογητικών και λοιπών εγγράφων είτε με αποστολή των ανωτέρω με φυσικό φάκελο, ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. στο διαδίκτυο (www.aade.gr/menou/aade/epikoinonia) «Στοιχεία Επικοινωνίας Υπηρεσιών ΑΑΔΕ για ραντεβού». Ως ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. θεωρείται είτε η ημερομηνία αποστολής του αιτήματος στη πλατφόρμα είτε η ημερομηνία αποστολής του φυσικού φακέλου που προκύπτει από τη σφραγίδα του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς αποτελεί αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης και υπέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

Επίσης, είναι δυνατή η υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων με κατάθεση στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Μέσω της εφαρμογής «Τα Ραντεβού μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE παρέχεται η δυνατότητα προγραμματισμού ραντεβού για την υποβολή των δηλώσεων.

5.7 Επίσης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 12 του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 (Α' 201) απαλλάσσονται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα νομικά πρόσωπα/νομικές οντότητες της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, ήτοι οι υπόχρεοι σε καταβολή τέλους ρυμουλκών και αλιευτικών πλοίων, το οποίο επιβάλλεται σε όλα τα υπό ελληνική σημαία αλιευτικά πλοία και πλοίαρια, καθώς και στα ρυμουλκά των οποίων ο χρόνος δραστηριοποίησης σε υπηρεσίες θαλασσιών μεταφορών δεν υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρόνου δραστηριοποίησής τους (Σχ. η Ε.2115/2021 εγκύκλιος).

Τα νομικά πρόσωπα/νομικές οντότητες που είναι πλοιοκτήτες ρυμουλκών πλοίων ή κάθε πρόσωπο που κατ' εντολή του πλοιοκτήτη ή οποιασδήποτε αρχής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία διαχειρίζεται το πλοίο και εισπράττει ναύλους ρυμουλκών και τα οποία (πρόσωπα/ οντότητες) υπάγονται αποκλειστικά στις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 και δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του ν. 27/1975, υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του ν. 4174/2013, και προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά, συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη περί μη επιβολής του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011.

5.8 Εκτός της περ. 5.6, σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και των συνοποβαλλόμενων εντύπων και εφόσον δεν κατέστη δυνατόν να επιλυθεί το πρόβλημα μετά από επικοινωνία με το αρμόδιο τμήμα της Διεύθυνσης Επιχειρησιακών Διαδικασιών (Τμήμα Α' Απαιτήσεων και Ελέγχου Εφαρμογών Άμεσης Φορολογίας και Κεφαλαίου), η δήλωση υποβάλ-

λεται εμπρόθεσμα εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

5.9 Για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των περ. 5.6 και 5.8 θα υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. και τα έντυπα (Ε2) και (Ε3), καθώς και η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης.

5.10 Τα έντυπα για την υποβολή της δήλωσης εκτυπώνονται από την ψηφιακή πύλη myAADE.

5.11 Στην περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα τίθεται σε εκκαθάριση ή διακόπτει τις εργασίες του μέσα στο φορολογικό έτος 2021 και πριν την έναρξη της διαδικτυακής υποβολής των δηλώσεων για το ίδιο φορολογικό έτος, η δήλωση υποβάλλεται διαδικτυακά (μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE) στα ήδη διαθέσιμα από το προγενέστερο φορολογικό έτος έντυπα (Ν - Ε2 -Ε3). Στα ίδια έντυπα υποβάλλονται και τυχόν μεταγενέστερες τροποποιητικές δηλώσεις.

Άρθρο 6

Χρόνος ηλεκτρονικής υποβολής

6.1 Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, ως χρόνος υποβολής της δήλωσης θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο. Με την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης, βεβαιώνεται ο φόρος στην Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η επαγγελματική έδρα του υπόχρεου υποβολής της δήλωσης και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής», με βάση την οποία θα καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, ανάλογα με τον τρόπο που ο υπόχρεος έχει επιλέξει (εφάπαξ ή με δόσεις) μέχρι τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας όπως αυτή ορίζεται.

6.2 Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης καθώς και μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54 και ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ν. 4174/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος - Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

7.1 Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά αμέσως μετά την οριστική υποβολή των δηλώσεων ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώριση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα TAXIS.

7.2 Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των δηλώσεων αυτών, καθώς και των συνυποβαλλόμενων εντύπων.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 2063 Β'/26.4.2022)

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1063/30.3.2018.- Πληροφόρηση της Φορολογικής Αρχής ως προς τις Συναλλαγές Αγορών με Ηλεκτρονικά Μέσα Πληρωμών.

Έχοντας υπόψη:

1) Τις διατάξεις

α. Του εδαφίου (ε) της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 (Α'167) «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις».

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής Φορείς Υλοποίησης

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3(α) του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 (Α'167), όπως προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 68 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240) με έναρξη ισχύος από το φορολογικό έτος 2017 και προκειμένου

να διατηρηθεί η προβλεπόμενη μείωση φόρου κατά τη διαδικασία εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογουμένων που πραγματοποιούν συναλλαγές για την απόκτηση αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, συγκεντρώνει τα στοιχεία των συναλλαγών αυτών από τους Παρόχους Υπηρεσιών Πληρωμών που έχουν αδειοδοτηθεί και λειτουργούν στην Ελλάδα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα της παρούσας απόφασης. Η κατά το προηγούμενο εδάφιο συγκέντρωση των συναλλαγών, εξυπηρετεί πρόσθετα και τις ανάγκες εφαρμογής από την Α.Α.Δ.Ε. της παραγράφου 2 του άρθρου 1 της Π.Ο.Α.1161/2017 (Β' 3657) περί Προγράμματος Δημοσίων Κληρώσεων.

Αρμόδια Διεύθυνση για τη συγκέντρωση των στοιχείων ορίζεται η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, εφεξής Δ.ΗΛΕ.Δ..

Οι Πάροχοι Υπηρεσιών Πληρωμών, εφεξής Πάροχοι, αποστέλλουν στη Δ.ΗΛΕ.Δ. τα στοιχεία των συναλλαγών του εκάστοτε προηγούμενου μήνα, μέχρι την 20η του εκάστοτε επόμενου μήνα ή, σε περίπτωση που η 20η συμπίπτει με αργία, μέχρι την επόμενη εργάσιμη. Η αποστολή των στοιχείων γίνεται από τους Παρόχους μέσω ασφαλούς σύνδεσης σε εξυπηρετητή της Γ.Γ.Π.Σ. (secure ftp).

Εκ των Παροχών, ειδικά τα Πιστωτικά Ιδρύματα, επικοινωνούν με τη Δ.ΗΛΕ.Δ. διά της εταιρείας Διατραπεζικά Συστήματα Α.Ε. (ΔΙΑΣ Α.Ε.), η οποία λειτουργεί ως τεχνική υποδομή παραλαβής των σχετικών αρχείων και προώθησης της πληροφόρησης στην Α.Α.Δ.Ε. προς επεξεργασία. Η ΔΙΑΣ Α.Ε. αποστέλλει στη Δ.ΗΛΕ.Δ. τα στοιχεία των συναλλαγών του εκάστοτε προηγούμενου μήνα, μέχρι την 20η του εκάστοτε επόμενου μήνα ή, σε περίπτωση που η 20η συμπίπτει με αργία, μέχρι την επόμενη εργάσιμη.

Ειδικά για τις συναλλαγές του φορολογικού έτους 2017, οι Πάροχοι υποχρεούνται επιπλέον να αποστείλουν άπαξ, τα στοιχεία των συναλλαγών για το έτος 2017, συγκεντρωτικά, ανά Α.Φ.Μ., μέχρι τις 2 Απριλίου 2018.

Άρθρο 2

Υποχρεώσεις Παρόχων

Οι Πάροχοι αποστέλλουν, μέσω αρχείου, συγκεντρωτικά στοιχεία συναλλαγών ανά ΑΦΜ, εξαιρουμένων των ΑΦΜ νομικών προσώπων, για τα είδη συναλλαγών που αναλύονται στο άρθρο 3 της παρούσας.

Όλα τα ποσά των συναλλαγών πρέπει να είναι σε ευρώ. Εξαιρούνται οι συναλλαγές που αφορούν πληρωμές προς την Κεντρική Κυβέρνηση (Υπουργεία, Φορολογική Διοίκηση, Ασφαλιστικά Ταμεία), ενοίκια. Ειδικά οι αγορές οχημάτων εμφανίζονται στα συγκεντρωτικά αρχεία διακριτά, προκειμένου να εξαιρούνται μόνο για τις ανάγκες διατήρησης της προβλεπόμενης μείωσης φόρου κατά τη διαδικασία εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Η διαχείριση των δεδομένων των συναλλαγών καθώς και των ενδεχόμενων διορθώσεων γίνεται με ενέργειες του εκάστοτε Παρόχου.

Άρθρο 3

Είδη περιλαμβανόμενων συναλλαγών

3.1 Μεταφορές πίστωσης και άμεσες χρεώσεις σε πίστωση επαγγελματικών λογαριασμών (ΕΛ).

Ο Πάροχος δημιουργεί συγκεντρωτικές εγγραφές μεταφοράς πιστώσεων και άμεσων χρεώσεων, με τα ακόλουθα κριτήρια:

- Συναλλαγές με βάση την ημερομηνία εκκαθάρισης (settlementyearmonth) για το μήνα αναφοράς, καθώς και την ημερομηνία οφειλής (acceptanceyearmonth) για τις μεταφορές πίστωσης.
- Συναλλαγές που αφορούν ηλεκτρονικές πληρωμές, συμπεριλαμβανομένων πληρωμών με ηλεκτρονικό χρήμα (όπως ορίζεται στο άρθρο 62, εδ. ιγ του ν. 4446/2016 όπως ισχύει) για αγορά αγαθών και υπηρεσιών σε πίστωση ενεργών λογαριασμών πληρωμών που περιλαμβάνονται και

δηλώνονται στην εφαρμογή Επαγγελματικών Λογαριασμών (ΕΛ), των ακόλουθων κατηγοριών:
Συναλλαγές Χρεώσεων = Συναλλαγές με πίστωση ενεργών λογαριασμών πληρωμών που περιλαμβάνονται και δηλώνονται στην Εφαρμογή ΕΛ.

Συναλλαγές Πιστώσεων = επιστροφές, θετικές απαντήσεις ανακλήσεων, αντιλογισμούς ή απορρίψεις (γενικότερα R-μηνύματα) που παρέλαβε για τις συναλλαγές χρεώσεων.

- Συναλλαγές με βάση την κατηγορία ΕΛ που αναγράφεται στη δήλωση ΕΛ.

Σε κάθε περίπτωση οι περιλαμβανόμενες συναλλαγές αφορούν και αναφέρονται στον ΑΦΜ του δικαιούχου του λογαριασμού πληρωμών χρέωσης και όχι στους τυχόν συνδικαιούχους κάθε λογαριασμού πληρωμών.

3.2 Συναλλαγές με χρήση καρτών (χρεωστικών, πιστωτικών και προπληρωμένων) εξαιρουμένων των εταιρικών.

Ο Πάροχος συγκεντρώνει τα μηνιαία στοιχεία εκκαθαρισμένων συναλλαγών καρτών, εφαρμόζοντας τα ακόλουθα κριτήρια:

- Συναλλαγές με βάση την ημερομηνία πραγματοποίησής τους.
- Συναλλαγές που αφορούν πληρωμές για αγορά αγαθών και υπηρεσιών, των ακόλουθων κατηγοριών:

Συναλλαγές Χρεώσεων = Συναλλαγές κάθε είδους πληρωμών για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών με τη χρήση κάρτας.

Συναλλαγές Πιστώσεων = Συναλλαγές κάθε είδους επιστροφών (μερικώς ή ολικώς).

Εξαιρούνται συναλλαγές όπως, πληρωμή κάρτας από τον κάτοχο της κάρτας, money transfer μέσω κάρτας ή και χρεώσεις για μεταφορά χρημάτων, αναλήψεις μετρητών, original credits κ.λπ.

• Συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ).

Ιδιαιτερότητες που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην επεξεργασία είναι οι ακόλουθες:

- Οι συναλλαγές με πρόσθετες κάρτες (add-on) πρέπει να αναφέρονται ξεχωριστά. Στην περίπτωση που ο κάτοχος της κύριας κάρτας και ο κάτοχος της πρόσθετης κάρτας έχουν καταχωρημένο ίδιο ΑΦΜ, οι συναλλαγές και των δύο καρτών θα αποστέλλονται στο συγκεκριμένο ΑΦΜ.

- Οι συναλλαγές δόσεων θα περιλαμβάνονται στο αρχείο με την εκάστοτε εκκαθαρισμένη δόση. Σε αυτήν την περίπτωση η ημερομηνία εκκαθάρισης θα ταυτίζεται με την ημερομηνία συναλλαγής.

- Οι συναλλαγές στις οποίες πραγματοποιείται εξαργύρωση πόντων θα περιλαμβάνονται στο αρχείο με το μετά την έκπτωση της οικονομικής συναλλαγής ποσό.

Άρθρο 4

Αρμοδιότητες Δ.ΗΛΕ.Δ.

Αμέσως μετά τη δημοσίευση της παρούσας απόφασης, η Δ.ΗΛΕ.Δ. θα αποστείλει σε όλους τους παρόχους ακριβείς και αναλυτικές τεχνικές και λειτουργικές προδιαγραφές που αφορούν στην απαιτούμενη δομή, ονοματολογία και τύπο των σχετικών αρχείων, τις απαιτήσεις κωδικοποίησης και λοιπές απαιτούμενες για τη δημιουργία και τη διακίνηση των συγκεντρωτικών εγγραφών πληροφορίες.

Η Δ.ΗΛΕ.Δ. παραλαμβάνει τις συγκεντρωτικές εγγραφές που αποστέλλονται από τους παρόχους σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα και τις καταχωρεί στο Πληροφοριακό της Σύστημα.

Ακολουθούν έλεγχοι, προκειμένου να πιστοποιηθεί ότι πληρούνται οι απαιτούμενες προδιαγραφές και, σε περίπτωση προβλήματος, η Δ.ΗΛΕ.Δ. επικοινωνεί με τον Πάροχο ή τη ΔΙΑΣ κατά περίπτωση για τη διερεύνηση και επίλυσή του και ενημερώνει σχετικά το Πληροφοριακό της Σύστημα.

Άρθρο 5

Έναρξη ισχύος

Η ισχύς της παρούσας απόφασης αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 173 Β' 1173/30.3.2018).

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1148/16.4.2019.- Τροποποίηση της ΠΟΛ 1063/2018 περί πληροφόρησης της Φορολογικής Αρχής ως προς τις συναλλαγές αγορών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών.

Έχοντας υπόψη:

1) Τις διατάξεις

α. του εδαφίου (ε) της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 (Α' 167) «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»,

β. των άρθρων 62 έως και 65 και 68 έως 71 του ν. 4446/2016 (Α' 240) «Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις», όπως ισχύουν,

γ. του άρθρου 20 του ν.3842/2010 για τη διασφάλιση και έλεγχο συναλλαγών,

δ. του ν.3862/2010 για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά.

2) Την ΠΟΛ 1063/2018 (ΦΕΚ Β' 1173 - ΑΔΑ 6ΥΕΧ46 ΜΠ3Ζ-ΓΨΑ) περί πληροφόρησης της Φορολογικής Αρχής ως προς τις συναλλαγές αγορών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών.

.....
Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ΠΟΛ 1063/2018 (ΦΕΚ Β' 1173 - ΑΔΑ 6ΥΕΧ46ΜΠ3Ζ-ΓΨΑ), περί πληροφόρησης της Φορολογικής Αρχής ως προς τις συναλλαγές αγορών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμών, και προσθέτουμε νέο εδάφιο στο τέλος του άρθρου 1 αυτής, ως εξής:

Ειδικά για τις συναλλαγές του φορολογικού έτους 2018, οι Πάροχοι υποχρεούνται επιπλέον να αποστείλουν και συγκεντρωτικά, ανά Α.Φ.Μ., τα στοιχεία των συναλλαγών για το έτος 2018, μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την έναρξη ισχύος της παρούσας.

Στα συγκεντρωτικά στοιχεία συμπεριλαμβάνονται υποχρεωτικά οι συναλλαγές με επαγγελματικούς λογαριασμούς οι οποίοι δηλώθηκαν μέχρι και την 28^η Φεβρουαρίου 2019.

Κατά τα λοιπά ισχύει, ως έχει, η ΠΟΛ 1063/2018 (ΦΕΚ Β' 1173/30-3-3018 - ΑΔΑ 6ΥΕΧ46ΜΠ3Ζ-ΓΨΑ).

Η ισχύς της παρούσας απόφασης αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως στο ΦΕΚ 1396Β/22.4.21019.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1060/19.3.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 και 9 του Ν. 4172/2013. (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου, καθώς και πίστωση φόρου αλλοδαπής).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 794)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1099/5.5.2015.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τον υπολογισμό των δόσεων κατά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 801)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1102/11.5.2015.- Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2014.

(Βλ. 47η έκδοση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2016)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1070/6.6.2016.- Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2015.

(Βλ. στο δικτυακό τόπο του περιοδικού «ΛΟΓΙΣΤΗΣ»)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1047/24.03.2017.- Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2016.

(Βλ. 48η έκδοση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2017)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1069/13.4.2018.- Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017.

(Βλ. 49η έκδοση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2018)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2023/4.2.2019.- Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2018.

(Βλ. 50η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 803)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2065/30.4.2020.- Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2019.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2122/7.6.2021.- Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2020.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 678)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2040/20.4.2022.- Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2021.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της Α.1052/2022 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (Β' 2063/26.4.2022), με την οποία ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2021, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Ι. ΓΕΝΙΚΑ

Το έντυπο φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021 είναι ενιαίο για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης των βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων (με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Παρόλα αυτά, κατά την υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου της δήλωσης δεν επιτρέπεται

η συμπλήρωση όλων των κωδικών και πινάκων, αλλά συμπληρώνονται μόνο αυτοί που αφορούν στα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με βάση την εξής κατηγοριοποίηση:

- α) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία
- β) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με διπλογραφικά βιβλία
- γ) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

δ) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. ή με βάση τα Ε.Λ.Π.

Στην ηλεκτρονική εφαρμογή υποβολής των δηλώσεων έκαστου φορολογικού έτους, είναι ενεργοί και ισχύουν μόνο οι κωδικοί που ορίζονται στην αντίστοιχη Απόφαση για τον τύπο και το περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

ΙΙ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

1. Οι **κωδικοί 116, 117, 118 και 119** εμφανίζονται προσυμπληρωμένοι από τους αντίστοιχους κωδικούς του εντύπου Ε3 για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους είτε με βάση τα Δ.Λ.Π. είτε με τα Ε.Λ.Π. Επισημαίνεται ότι οι κωδικοί 118 και 119 συμπληρώνονται μόνο για αυτούς που εμφανίζουν διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, καθόσον διαφορετικά συμπληρώνονται μόνο οι κωδικοί 116 και 117, αντίστοιχα.

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

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

Επίσης, στον **κωδικό 2025** της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης αναγράφεται το ποσό της πολιτιστικής χορηγίας που υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.3525/2007.

Στον **κωδικό 2027** της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης αναγράφονται οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, με βάση τις διατάξεις της περ. ιε' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. η Ε.2109/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

Στον **κωδικό 2028** της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης αναγράφονται χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου τα οποία δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιστ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. η Ε.2033/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

Στον **κωδικό 2029** της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης αναγράφονται οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης οι οποίες δεν εκπίπτουν στην περίπτωση που δεν προκύπτουν λογιστικά κέρδη χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. η Ε.2107/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

3. Ο **κωδικός 443** «τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου» συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που δεν έχουν καταχωρήσει στα βιβλία τους το ποσό του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση (τεκμαρτό εισόδημα), τα οποία ταυτόχρονα πρέπει να αναγράφουν στον κωδικό 462 το αντίστοιχο ποσό της μη καταχωρηθείσας στα βιβλία τους δαπάνης (τεκμαρτή δαπάνη), προκειμένου να προκύψει φορολογικά αδιάφορο αποτέλεσμα, με

βάση τα αναφερόμενα στην Ε.2156/2019 εγκύκλιο.

4. Ο **κωδικός 457** συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 26 για τα οποία προκύπτει χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου κατά το πρώτο φορολογικό έτος από τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε. Στον σχετικό κωδικό δηλώνονται το τρέχον φορολογικό έτος τα 19/20 ή περισσότερο της προκύπτουσας διαφοράς, προκειμένου να μπορέσει να εκπέσει το 1/20, ή το μέρος αυτού για το οποίο παρέχεται η δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης κατά το τρέχον φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 3Α του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε.

Για τα επόμενα φορολογικά έτη, στον **κωδικό 473** αναγράφεται το ποσό των χρεωστικών διαφορών των προηγούμενων ετών (1/20 ή μέρος αυτού που δεν εξέπεσε σε προηγούμενα φορολογικά έτη λόγω του περιορισμού της έκπτωσης) για το οποίο παρέχεται η δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης κατά το φορολογικό έτος αυτό, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 3Α του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε.

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του Κ.Φ.Ε., τα οποία έχουν ήδη μειώσει ή αυξήσει αντίστοιχα τα φορολογικά κέρδη χρήσης ή την φορολογική ζημία χρήσης (κωδικοί 016 ή 017) με το 1/20 της προκύπτουσας απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς (του τρέχοντος έτους και των προηγούμενων ετών) που προέκυψε από τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους, λόγω του περιορισμού της φορολογικής έκπτωσης της απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς κατ' εφαρμογή της παρ. 3Α του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε., ο **κωδικός 457** συμπληρώνεται μόνο με το ποσό της προκύπτουσας αποσβεσμένης χρεωστικής διαφοράς του τρέχοντος έτους που δεν εκπίπτει και μεταφέρεται προς έκπτωση σε επόμενα φορολογικά έτη, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις ίδιες διατάξεις. Για τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα, ο **κωδικός 473** συμπληρώνεται μόνο με το ποσό του συνόλου ή του μέρους της αποσβεσμένης χρεωστικής διαφοράς των προηγούμενων ετών, που δεν εξέπεσε σε προηγούμενα φορολογικά έτη λόγω του περιορισμού της έκπτωσης, για το οποίο παρέχεται η δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης κατά το τρέχον φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 3Α του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε.

Επίσης, από τα ίδια νομικά πρόσωπα συμπληρώνονται οι **κωδικοί 811, 814, 815, 812 και 813** (πίνακας VII) προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε τα προηγούμενα έτη, το ποσό χρεωστικής διαφοράς που προέκυψε το τρέχον έτος καθώς και τα αντίστοιχα ποσά που αποσβέστηκαν τα προηγούμενα έτη και το τρέχον έτος (1/20 των χρεωστικών διαφορών του έτους και των προηγούμενων ετών που προέκυψε από τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους) προκειμένου να προκύψει το υπολειπόμενο ποσό αυτής προς απόσβεση για τα επόμενα έτη. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν εφαρμόσει τις διατάξεις της παρ. 3Α του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε. συμπληρώνουν τους **κωδικούς 816, 817, 818 και 819** (πίνακας VIII) προκειμένου να δηλώσουν τα κέρδη/ζημίες μετά τη φορολογική αναμόρφωση και πριν την αφαίρεση της ετήσιας απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς, την ετήσια απόσβεση της χρεωστικής διαφοράς, το ποσό αυτής που εξέπεσε το τρέχον φορολογικό έτος, καθώς και το ποσό που δεν εξέπεσε και μεταφέρεται προς έκπτωση σε επόμενα φορολογικά έτη, αντίστοιχα.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα εφαρμόσουν για το τρέχον φορολογικό έτος τις διατάξεις του άρθρου 27Α του Κ.Φ.Ε., καταχωρούν στον κωδικό 995 το ποσό της φορολογικής απαίτησης του έτους αυτού το οποίο συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο των **κωδικών 004 και 080**. Σε περίπτωση που το ποσό του κωδικού 995 είναι μεγαλύτερο των κωδικών 004 και 080, το υπόλοιπό του ή το συνολικό ποσό (ζημιγόνα αποτελέσματα) εμφανίζεται στον **κωδικό 996** καθόσον το ποσό της φορολογικής απαίτησης κατά το μέρος που δεν συμψηφίζεται είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27Α του Κ.Φ.Ε., άμεσα εισπράξιμο από το Ελληνικό Δημόσιο. Επισημαίνεται ότι αν το νομικό πρόσωπο έχει κάνει χρήση των φορολογικών κινήτρων του ν.4399/2016, του ν.3908/2011, του ν.4030/2011 (παρ. Β2 άρθρου 43

και παρ.Β2 άρθρου 44) και του ν.4608/2019, το ποσό της φορολογικής απαίτησης συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο των κωδικών 004 και 080 μειωμένο με το ποσό των κωδικών 579, 574, 582, και 575, αντίστοιχα.

5. Στον **κωδικό 452** αναγράφεται το μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε.

6. Στον **κωδικό 446** αναγράφεται η διαφορά κερδών που πρέπει να συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα του νομικού προσώπου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων.

7. Ο **κωδικός 444** συμπληρώνεται με το 1/5 της ωφέλειας που προέκυψε στα προηγούμενα φορολογικά έτη από την εφαρμογή της περ. ζ της παρ.1 του άρθρου 11 του ν. 4052/2012 (Α' 41), και το οποίο πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους (παρ. 7 άρθρου 21 και παρ. 75 στο άρθρο 72 του Κ.Φ.Ε.).

8. Στους **κωδικούς 495, 480, 474, 458, 465, 466, 470, 463, 467, 459, 468, 471, 469, 559, 752, 475, 473, 462, 476, 479, 477, 478, 488, 496, 497, 498, 499, 503, 504, 508, 509, 511, 512, 513 και 514** αναγράφονται τα έσοδα που με βάση τις αναφερόμενες, στους οικείους κωδικούς, διατάξεις του Κ.Φ.Ε. απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος. Επισημαίνεται ότι οι ως άνω κωδικοί συμπληρώνονται χωρίς να ελέγχεται η επάρκεια κερδών με βάση το ποσό του κωδικού 016. Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των ως άνω κωδικών από τον κωδικό 024 προκύψει ζημία, η ζημία αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που προσαυξάνονται οι ζημίες του κωδικού 224 λόγω της αφαίρεσης των πιο πάνω κωδικών.

Ειδικότερα:

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

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 πληρωθεί 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.

β) Στον **κωδικό 480** αναγράφεται το ποσό που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 48Α του Κ.Φ.Ε. Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων το νομικό πρόσωπο συμπληρώνει υποχρεωτικά τον Πίνακα 7. 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 (σχετ. η Ε. 2057/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

γ) Στον **κωδικό 474** αναγράφεται το ποσό των εσόδων λόγω συμμετοχής που έχει αποκτήσει

νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από αφορολόγητα έσοδα του ν.2238/1994, τα οποία φορολογήθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου κατά την περαιτέρω διανομή τους να μην έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. (φορολόγηση με τον ισχύοντα συντελεστή του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε.) καθόσον με την επιβολή της αυτοτελούς φορολόγησης (15% ή 19%), εξαντλήθηκε κάθε φορολογική υποχρέωση και των μετόχων ή εταιρών που τα απέκτησαν (σχετ. και η ΠΟΛ.1007/2014).

Επιπλέον, στον κωδικό αυτό αναγράφονται και τα ποσά των πλεονασμάτων των αγροτικών συνεταιρισμών του ν.4673/2020, διανεμηθέντων και μη, προκειμένου οι εν λόγω συνεταιρισμοί να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος, καθόσον τα ποσά αυτά δεν φορολογούνται στο όνομά τους αλλά στο όνομα των μελών τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4673/2020.

Επίσης, στον κωδικό αυτό αναγράφονται τα μερίσματα από Εταιρείες Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) του ν.2367/1995, καθόσον για τα υπόψη ποσά η φορολόγηση έχει εξαντληθεί στο όνομα της Ε.Κ.Ε.Σ. με βάση τα οριζόμενα στις υπόψη διατάξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1072/2016 εγκύκλιος).

δ) Στον **κωδικό 458** αναγράφεται η υπερτίμηση που προκύπτει από τυχόν αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου η οποία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, όπως διευκρινίσθηκε στην ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιο.

ε) Στον **κωδικό 465** αναγράφεται η υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή του ν.3156/2003, καθώς και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες με έδρα σε χώρες της Ε.Ε και του ΕΟΧ/ΕΖΕΣ, όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιο.

στ) Στον **κωδικό 466** αναγράφεται η υπεραξία που προκύπτει από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ/ΕΖΕΣ), όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιο, καθώς και τα διανεμόμενα κέρδη από μερίδια ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ/ΕΖΕΣ) με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιο.

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

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

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

ζ) Στον **κωδικό 470** αναγράφεται το ποσό της υπεραξίας από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου ΙΧ του ν.δ.1146/1972 νομικού προσώπου με απλογραφικά βιβλία, σε περίπτωση που έχει επιλεγεί η αυτοτελής φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το σχετικό ποσό έχει καταχωρηθεί στα βιβλία του.

Επίσης, στον ίδιο κωδικό καταχωρείται η υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση της άδειας και του οχήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.2579/1998, η εφαρμογή των οποίων έχει παραταθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4646/2019 έως και

1.12.2022, καθόσον με τη καταβολή του φόρου με τις διατάξεις αυτές δεν έχουν περαιτέρω εφαρμογή οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. στις πωλήτριες επιχειρήσεις. Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση διανομής του ως άνω ποσού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. (ΠΟΛ.1128/2015).

η) Στον **κωδικό 463** αναγράφεται το ποσό της υπεραξίας σε περίπτωση εισφοράς ενεργητικού ή συγχώνευσης με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53 και 54 του Κ.Φ.Ε., αντίστοιχα, η οποία με βάση τις ίδιες διατάξεις δεν φορολογείται κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού.

θ) Στον **κωδικό 467** αναγράφεται το ποσό των τόκων που προκύπτουν από ομόλογα που εκδόθηκαν από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (ΕΤΧΣ), κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, οι οποίοι απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

ι) Ο **κωδικός 459** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε.

ια) Στον **κωδικό 468** αναγράφονται τα απαλλασσόμενα έσοδα των φορέων γενικής κυβέρνησης που είναι κεφαλαιουχικές εταιρείες και στις οποίες συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό 100%, προκειμένου τα υπόψη νομικά πρόσωπα να φορολογηθούν για το εισόδημά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 46 του Κ.Φ.Ε. Ταυτόχρονα, όμως, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο κωδικός 2017 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα απαλλασσόμενα έσοδα, προκειμένου να υπαχθεί τελικά σε φορολόγηση, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, το οριζόμενο από το νόμο αντίστοιχο εισόδημα (κεφάλαιο και υπεραξία κεφαλαίου). Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις επιχορηγήσεις του Υπουργείου Οικονομικών που λαμβάνουν οι πιο πάνω εταιρείες, με αποκλειστικό σκοπό την ικανοποίηση των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων τους προς τρίτους, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4281/2014 (Α' 160) ή την παρ. 2α της υποπαρ. Γ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222) και τις κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων αυτών υπουργικές αποφάσεις (περ. α' του άρθρου 46 ν. 4172/2013 (Α' 167)).

Επίσης, στον υπόψη κωδικό αναγράφονται και τα ποσά των πιο πάνω επιχορηγήσεων τα οποία λαμβάνουν κεφαλαιουχικές εταιρείες που αποτελούν καταρχήν φορείς γενικής κυβέρνησης και κατά συνέπεια περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή, στις οποίες, ωστόσο, το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό μικρότερο του εκατό τοις εκατό (100%), προκειμένου οι σχετικές επιχορηγήσεις να απαλλαχθούν από το φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. α' του άρθρου 46 του Κ.Φ.Ε. Περαιτέρω, για την ορθή εκκαθάριση της δήλωσης, οι εν λόγω κεφαλαιουχικές εταιρείες συμπληρώνουν τον κωδικό 2017 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με τυχόν δαπάνες που αφορούν τις σχετικές επιχορηγήσεις.

Τέλος, στον κωδικό αυτό αναγράφονται και οι τυχόν πρόσοδοι των φορέων γενικής κυβέρνησης από τη συμμετοχή τους στο Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997, καθώς και από τους λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης, σύμφωνα με την περ. η' της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος δυνάμει της παρ. 9 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. Αντίστοιχα, θα συμπληρωθεί ο ίδιος πιο πάνω κωδικός 2017 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης», με βάση τυχόν αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα πιο πάνω ποσά, προκειμένου για την ορθή εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

ιβ) Στον **κωδικό 471** αναγράφονται τα έσοδα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που

αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα (π.χ. συνδρομές και εγγραφές των μελών, χορηγίες ή δωρεές προς τις εταιρείες, κ.λπ.) και τα οποία όπως έχει γίνει δεκτό με την ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιο δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων και συνεπώς δεν φορολογούνται. Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει να συμπληρωθεί ο κωδικός 2021 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης», με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα πιο πάνω ποσά, προκειμένου να είναι εφικτή η εκκαθάριση των εισοδημάτων των υπόψη νομικών οντοτήτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

ιγ) Στον **κωδικό 469** αναγράφονται τα έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 46 του Κ.Φ.Ε. (π.χ. Τράπεζα Ελλάδος) ή ειδικών διατάξεων νόμων (π.χ. απαλασσόμενα έσοδα αεροπορικών εταιρειών κατ' εφαρμογή Σ.Α.Δ.Φ, απαλασσόμενα έσοδα ανωνύμων εταιριών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν.2778/1999, απαλασσόμενα έσοδα Ασιατικής Τράπεζας Υποδομών και Επενδύσεων του ν.4607/2019). Ταυτόχρονα, όμως, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο κωδικός 2019 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες των υπόψη προσώπων και οντοτήτων, προκειμένου να είναι εφικτή η εκκαθάριση των εισοδημάτων τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

ιδ) Στον **κωδικό 559** αναγράφονται τα έσοδα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων η φορολόγηση των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν. 27/1975, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ.14 και 15 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, ή των υπαγόμενων νομικών προσώπων/οντοτήτων στις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 57 του ν. 4646/2019, περί προσδιορισμού και καταβολής τέλους ρυμουλκών και αλιευτικών πλοίων. Ταυτόχρονα, όμως, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο κωδικός 2018 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα απαλασσόμενα έσοδα για λόγους εκκαθάρισης της δήλωσης.

Για τα ως άνω απαλασσόμενα ποσά, σε περίπτωση διανομής τους από τους δικαιούχους, δεν οφείλεται φόρος νομικού προσώπου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., καθόσον ο κατά τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του ν.27/1975 επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση των μετόχων ή εταίρων όσον αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων. Σε περίπτωση που οι ως άνω επιχειρήσεις έχουν εισόδημα και από άλλους κλάδους δραστηριότητας, συμπληρώνουν τον κωδικό 559 μόνο με τα έσοδα του ναυτιλιακού κλάδου. Εάν διανείμουν κέρδη, γίνεται επιμερισμός του ποσού των κερδών με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1012/2017 εγκύκλιο.

ιε) Στον ίδιο κωδικό (559) καταχωρούνται και τα τυχόν έσοδα που αποκτούν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες από τη συμμετοχή τους στις ναυτιλιακές εταιρείες του ν.27/1975, δεδομένου ότι από τις σχετικές διατάξεις προκύπτει η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των μετόχων/εταίρων των εν λόγω εταιρειών. Τα ίδια ισχύουν και για τους μετόχους ή εταίρους των ως άνω εταιρειών, για το εισόδημα που αποκτούν με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απευθείας είτε από εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies), ανεξαρτήτως του αριθμού των εταιρειών χαρτοφυλακίου που παρεμβάλλονται μεταξύ της πλοιοκτήτριας εταιρείας και του τελικού μετόχου ή εταίρου (ΠΟΛ.1073/1992 εγκύκλιος και άρθρο 26 ν.27/1975).

ιστ) Ο **κωδικός 752** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις (νομικά πρόσωπα των περ. α' και δ' του άρθρου 45, ήτοι κεφαλαιουχικές εταιρείες, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών) για τις οποίες η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος τους από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει ισόποσα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Επίσης, από τις ίδιες επιχειρήσεις συμπληρώνονται οι κωδικοί 746, 747, 753 και 748 (Πίνακας VI), προκειμένου

να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις, το ποσό απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση, αντίστοιχα.

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

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση διανομής του ως άνω ποσού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

ιη) Στον **κωδικό 462** αναγράφεται το αχρησιμοποίητο ποσό των προβλέψεων το οποίο επιβαρύνει τα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους το οποίο όμως έχει ήδη φορολογηθεί τα προηγούμενα έτη (λόγω αναμόρφωσης). Επίσης, στον κωδικό αυτό αναγράφονται ποσά δαπανών που έχουν βαρύνει το λογιστικό αποτέλεσμα προηγούμενων φορολογικών ετών τα οποία είχαν αναμορφωθεί και πρέπει να βαρύνουν το φορολογικό αποτέλεσμα του τρέχοντος φορολογικού έτους (π.χ. καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, φόροι, κλπ. με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο) και τα οποία δεν έχουν αντιμετωπισθεί ως προσωρινές διαφορές. Επιπλέον, στον κωδικό αυτό αναγράφονται τα ποσά των δαπανών που σχετίζονται με την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου (σχετ. η Ε.2209/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

ιθ) Στον **κωδικό 476** αναγράφονται τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

Στον ίδιο κωδικό καταχωρούνται τα κεφαλαιακά κέρδη που έχουν προκύψει στο πλαίσιο του προγράμματος ανταλλαγής τίτλων βάσει της αριθμ. 1332/2017 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, καθόσον, όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ.1174/2017 εγκύκλιο, αποτελούν μέρος του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού δημόσιου χρέους.

Σε περίπτωση διανομής των ως άνω ποσών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

κ) Στον **κωδικό 479** καταχωρείται το Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους (Α.ΝΗ.ΚΟ.) το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 7 του ν.4551/2018 και τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4832/2021 είναι αφορολόγητο.

Σε περίπτωση διανομής του ως άνω ποσού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

κα) Στον **κωδικό 477** αναγράφεται η δαπάνη τόκων προηγούμενων ετών που μεταφέρεται για έκπτωση στο τρέχον φορολογικό έτος, με βάση τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε.

κβ) Στον **κωδικό 478** καταχωρούνται τα ποσά που είχαν υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε. (ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες - ΕΑΕ) και τα οποία το τρέχον φορολογικό έτος καταβάλλονται στο νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα ως διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα), προκειμένου να αφαιρεθούν από τα καθαρά αποτελέσματά του, καθόσον σε διαφορετική περίπτωση θα υπήρχε διπλή φορολόγηση του υπόψη εισοδήματος.

Στον κωδικό αυτό καταχωρούνται και τα ποσά που είχαν υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε. σε περίπτωση εκποίησης συμμετοχών σε ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία με βάση τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 66 του ν. 4172/2013, κατά το ποσοστό συμμετοχής που μεταβιβάζεται.

κγ) Στον **κωδικό 488** καταχωρείται η ωφέλεια που προκύπτει υπέρ επιχείρησης από τη διαγραφή

υποχρεώσεων στο πλαίσιο προπρωχευτικής διαδικασίας εξυγίανσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 99 και επόμενα του ν.3588/2007, η οποία δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά τον χρόνο διαγραφής, καθώς και η ωφέλεια που προκύπτει από τις περιπτώσεις της παρ. 1 του άρθρου 170 του ν. 4738/2020. Για τα πιο πάνω ποσά της ωφέλειας κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. η Ε.2164/2020 εγκύκλιος ΑΑΔΕ και το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 170 του ν. 4738/2020).

κδ) Στον **κωδικό 496** καταχωρείται το κέρδος από τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων κατ' εφαρμογή συμφωνίας εξυγίανσης ή της εκκαθάρισης του ν. 4738/2020 (σχετ. η παρ. 3 του άρθρου 170 του ν. 4738/2020). Σε περίπτωση διανομής του ως άνω ποσού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

κε) Στον **κωδικό 497** καταχωρούνται τα κέρδη των τεχνικών εταιρειών από εκτέλεση τεχνικού έργου στην αλλοδαπή που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.4171/1961 (σχετ. η Ε. 2121/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

κστ) Στον **κωδικό 498** καταχωρείται κατά το πρώτο φορολογικό έτος το ποσό της ωφέλειας που προκύπτει από την εφαρμογή της περ. ζ της παρ.1 του άρθρου 11 του ν. 4052/2012 (Α'21). Στον σχετικό κωδικό δηλώνονται το τρέχον φορολογικό έτος τα 4/5 του ποσού, προκειμένου να φορολογηθεί το 1/5 (παρ. 7 άρθρο 21 και παρ. 75 άρθρο 72 Κ.Φ.Ε.). Για τα επόμενα φορολογικά έτη, το σχετικό ποσό αναγράφεται μόνο στον κωδικό 444 προκειμένου να φορολογείται κατ' έτος το 1/5 της ωφέλειας.

κζ) Στον **κωδικό 499** αναγράφεται το ποσό των εσόδων λόγω συμμετοχής που αποκτά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από τη διανομή αποθεματικών που σχηματίστηκαν βάσει των διατάξεων της παρ.6 του άρθρου 8 του ν.3299/2004 με τις οποίες ορίζεται ότι με την καταβολή του οφειλόμενου φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος των μετόχων και των εταίρων.

κη) Ο **κωδικός 503** (πρώην **κωδικός 060**) συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας προκειμένου, πέραν της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους, να αφαιρούν (εξωλογιστικά) και ποσοστό των δαπανών αυτών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Α του Κ.Φ.Ε.

κθ) Στον **κωδικό 504** (πρώην **κωδικός 058**) καταχωρείται το άθροισμα του υποπίνακα 9Α «Δαπάνες άρθρου 22Β ν.4172/2013» του Πίνακα 9 « Προσαυξημένη έκπτωση δαπανών (άρθρα 22Β, 71ΣΤ και 24 ν.4172/2013)» (σχετ. η Ε.2031/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ). Ο υποπίνακας 9Α συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς, μίσθωσης κ.λπ. κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Ειδικότερα:

(i) Στον **κωδικό 001** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς μηνιαίων ή ετήσιων καρτών διαδρομών ΜΜΜ, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με τριάντα τοις εκατό (30%) των δαπανών αυτών, με βάση τα οριζόμενα στην περ. α' του άρθρου 22Β του Κ.Φ.Ε.

(ii) Στον **κωδικό 002** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες μίσθωσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών και ποσοστό ίσο με εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) για το υπερβάλλον ποσό, με βάση τα οριζόμενα στην περ. β του άρθρου 22Β του Κ.Φ.Ε.

(iii) Στον **κωδικό 003** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες μίσθωσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου χαμηλών ρύπων, με μέγιστη ΛΤΠΦ έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με τριάντα τοις εκατό (30%) των δαπανών αυτών και ποσοστό ίσο με δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για το υπερβάλλον ποσό, με βάση τα οριζόμενα στην περ. β του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε.

(iv) Στον **κωδικό 004** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών, με βάση τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε.

(v) Στον **κωδικό 005** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων σε νησιωτικούς δήμους, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με εβδομήντα τοις εκατό (70%) των δαπανών αυτών, με βάση τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε.

(vi) Στον **κωδικό 006** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων από ΑΠΕ, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με εβδομήντα τοις εκατό (70%) των δαπανών αυτών, με βάση τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε.

(vii) Στον **κωδικό 007** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων από ΑΠΕ σε νησιωτικούς δήμους, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με ενενήντα τοις εκατό (90%) των δαπανών αυτών, με βάση τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε.

(viii) Στον **κωδικό 008** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας για τη χρήση σημείων φόρτισης από τους εργαζόμενους της επιχείρησης (μη δημόσια προσβάσιμα σημεία φόρτισης), το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με τριάντα τοις εκατό (30%) των δαπανών αυτών, με βάση τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε.

(ix) Στον **κωδικό 009** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς ελαφρού επαγγελματικού ηλεκτρικού οχήματος (κατηγορία N1 μέχρι 3,5 τόνοι μικτό βάρος) μηδενικών ρύπων, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών, με βάση τα οριζόμενα στην περ. δ' του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε.

(x) Στον **κωδικό 010** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς ελαφρού επαγγελματικού ηλεκτρικού οχήματος (κατηγορία N1 μέχρι 3,5 τόνοι μικτό βάρος) χαμηλών ρύπων, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με τριάντα τοις εκατό (30%) των δαπανών αυτών, με βάση τα οριζόμενα στην περ.

δ' του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε.

(xi) Στον **κωδικό 011** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς οχημάτων τύπου L, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών, οχημάτων παντός εδάφους και άλλων μικρών οχημάτων με τρεις ή τέσσερις τροχούς, μηδενικών ρύπων ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. 002, /χλμ., το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών, με βάση τα οριζόμενα στην περ. δ' του άρθρου 22B του Κ.Φ.Ε.

λ) Στον **κωδικό 508** (πρώην **κωδικό 068**) συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες διαφήμισης, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 22Γ του Κ.Φ.Ε. και τα αναφερόμενα στην Ε.2033/2021 εγκύκλιο ΑΑΔΕ.

λα) Στον **κωδικό 509** (πρώην **κωδικό 069**) καταχωρείται το άθροισμα του υποπίνακα 9B «Δαπάνη για την εφαρμογή ηλεκτρονικής τιμολόγησης - 71 ΣΤ» του Πίνακα 9 «Προσαυξημένη έκπτωση δαπανών (άρθρα 22B, 71ΣΤ και 24 ν.4172/2013)». Ο υποπίνακας αυτός συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες για την εφαρμογή ηλεκτρονικής τιμολόγησης, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 71ΣΤ του Κ.Φ.Ε.

Ειδικότερα:

(i) Στον **κωδικό 001** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες για την αρχική προμήθεια τεχνικού εξοπλισμού και λογισμικού, που απαιτείται για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης (πλήρους απόσβεσης) από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) της πλήρους απόσβεσης, στο έτος πραγματοποίησής τους, με βάση τα οριζόμενα στην περ. β της παρ.2 του άρθρου 71ΣΤ του Κ.Φ.Ε.

(ii) Στον **κωδικό 002** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες για την παραγωγή, διαβίβαση και ηλεκτρονική αρχειοθέτηση ηλεκτρονικών τιμολογίων, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) των δαπανών αυτών, για το πρώτο έτος έκδοσης των παραστατικών πώλησης μέσω ηλεκτρονικής τιμολόγησης, με βάση τα οριζόμενα στην περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 71ΣΤ του Κ.Φ.Ε.

λβ) Ο **κωδικός 511** (πρώην **κωδικός 054**) συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που εφαρμόζουν τις διατάξεις του άρθρου 71Δ του Κ.Φ.Ε. προκειμένου να καταχωρήσουν (εξωλογιστικά) το ποσό των προσαυξημένων κατά 50% εργοδοτικών εισφορών. Οι προϋποθέσεις εφαρμογής των σχετικών διατάξεων καθορίστηκαν με την ΠΟΛ.1244/2018 κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

λγ) Στον **κωδικό 512** (πρώην **κωδικό 056**) καταχωρείται το άθροισμα του υποπίνακα 9Γ «Προσαυξημένες αποσβέσεις άρθρο 24 ν.4172/2013» του Πίνακα 9 «Προσαυξημένη έκπτωση δαπανών (άρθρα 22B, 71ΣΤ και 24 ν.4172/2013)» (σχετ. η Ε. 2206/2020 εγκύκλιος ΑΑΔΕ). Ο υποπίνακας αυτός συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία διενεργούν αποσβέσεις εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών/χαμηλών ρύπων σε νησιωτικούς ή μη δήμους, του κόστους για την αναβάθμιση των Κέντρων Διαλογής Ανακυκλώσιμων Υλικών (ΚΔΑΥ) και του κόστους ενεργειακής απόδοσης ή εξοικονόμησης νερού, καθώς και του κόστους της επένδυσης δημιουργίας μονάδας παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων

και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας.

Ειδικότερα:

(i) Στον **κωδικό 001** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις 40.000 ευρώ, το ποσό της προσαυξημένης απόσβεσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών και σε ποσοστό εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) για το υπερβάλλον ποσό, με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

(ii) Στον **κωδικό 002** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου χαμηλών ρύπων, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις 40.000 ευρώ το ποσό της προσαυξημένης απόσβεσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με τριάντα τοις εκατό (30%) των δαπανών αυτών και σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για το υπερβάλλον ποσό, με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

(iii) Στον **κωδικό 003** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων από επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους της ελληνικής επικράτειας, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις 40.000 ευρώ, το ποσό της προσαυξημένης απόσβεσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των δαπανών αυτών και ποσοστό τριανταπέντε τοις εκατό (35%) για το υπερβάλλον ποσό, με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

(iv) Στον **κωδικό 004** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου χαμηλών ρύπων από επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους της ελληνικής επικράτειας, με μέγιστη Λιανική Τιμή Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) έως τις 40.000 ευρώ, το ποσό της προσαυξημένης απόσβεσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των δαπανών αυτών και ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) για το υπερβάλλον ποσό, με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

(v) Στον **κωδικό 005** του υποπίνακα καταχωρούνται οι προσαυξημένες αποσβέσεις με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. Τα ποσά των προσαυξημένων αποσβέσεων αφαιρούνται από τα καθαρά φορολογητέα αποτελέσματα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων (εξωλογιστικά), με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Για τον υπολογισμό των προσαυξημένων αποσβέσεων ισχύουν τα αναφερόμενα στην Ε.2065/2020 εγκύκλιο ΑΑΔΕ με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2019.

(vi) Στον **κωδικό 006** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου, το ποσό της προσαυξημένης απόσβεσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό ίσο με δέκα πέντε τοις εκατό (15%) των δαπανών αυτών και ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) όταν πρόκειται για χρηματοδοτική μίσθωση κατά την έννοια του ν.4308/2014, με βάση τα οριζόμενα στην περ. α'

της παραγράφου 3 του άρθρου 71Ζ του Κ.Φ.Ε. και τα αναφερόμενα στην Ε. 2051/2021 εγκύκλιο ΑΑΔΕ.

(vii) Ο **κωδικός 007** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν ενταχθεί στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4608/2019.

(viii) Ο **κωδικός 008** του υποπίνακα συμπληρώνεται από τις μεταποιητικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4608/2019.

Ωστόσο, λόγω μη υπαγωγής επιχειρήσεων στο κίνητρο της επιτάχυνσης φορολογικών αποσβέσεων παγίων του ν. 4608/2019 εντός του φορολογικού έτους 2021, οι ως άνω κωδικοί 007 και 008 μένουν ανενεργοί για το έτος αυτό.

λδ) Στον **κωδικό 513** καταχωρείται το άθροισμα του υποπίνακα 10Α «Αφορολόγητα έσοδα για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 47 του ν. 4172/2013» του Πίνακα 10 «Αφορολόγητα έσοδα από έκτακτα γεγονότα». Ο υποπίνακας αυτός συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία αποκτούν έσοδα τα οποία δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος βάσει ειδικότερων διατάξεων νόμων για τα οποία κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

Ειδικότερα:

(i) Στον **κωδικό 001** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης το οποίο δεν επιστρέφεται στο Ελληνικό Δημόσιο από τις επιχειρήσεις που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς ενίσχυσης με τη μορφή επιστρεπτέας προκαταβολής, λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19. Το ως άνω ποσό της ενίσχυσης είναι αφορολόγητο.

(ii) Στον **κωδικό 002** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της αποζημίωσης ειδικού σκοπού το οποίο χορηγήθηκε στο πλαίσιο ενίσχυσης των επιχειρήσεων λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19.

(iii) Στον **κωδικό 003** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης που έλαβαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων ενδέκατου και δωδέκατου της από 22.8.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 2 του ν. 4722/2020, τα πληγέντα νομικά πρόσωπα ή πληγείσες νομικές οντότητες που περιήλθαν προσωρινά ή μόνιμα σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης εξαιτίας των πλημμυρών που έπληξαν τις περιοχές της Περιφερειακής Ενότητας Εύβοιας στις 8 και 9 Αυγούστου 2020.

(iv) Στον **κωδικό 004** του υποπίνακα συμπληρώνεται η ενίσχυση με τη μορφή επιδότησης παγίων δαπανών, στο πλαίσιο της στήριξης για τις μη καλυπτόμενες δαπάνες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.4772/2021.

(v) Στον **κωδικό 005** του υποπίνακα συμπληρώνεται η αφορολόγητη ενίσχυση στο πλαίσιο της δράσης «e-λιανικό - Επιχορήγηση υφιστάμενων ΜμΕ επιχειρήσεων» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 222 του ν.4782/2021.

(vi) Στον **κωδικό 006** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της αποζημίωσης χρήσης των ιδιωτικών κλινικών και θεραπευτηρίων, που δεσμεύθηκαν αναγκαστικά και εν συνόλω από το Δημόσιο για την κάλυψη της έκτακτης και επιτακτικής ανάγκης δημόσιας υγείας και προστασίας του κοινωνικού συνόλου από την έξαρση του κορωνοϊού COVID-19 (άρθρο 42 του ν. 4790/2021 και άρθρο 53 ν.4812/2021).

(vii) Στον **κωδικό 007** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της οικονομικής ενίσχυσης με τη μορφή οικονομικής κάλυψης θέσεων θεατή/εισιτηρίου, από τον Κρατικό Προϋπολογισμό (άρθρο 70 ν.4745/2020).

(viii) Στον **κωδικό 008** του υποπίνακα συμπληρώνονται οι κατ' αποκοπήν αποζημιώσεις που καταβάλλει ο e-ΕΦΚΑ στους πιστοποιημένους επαγγελματίες που συμπράττουν, στη διαδικασία απονομής συνταξιοδοτικών παροχών (άρθρο 255 ν. 4798/2021).

(ix) Στον **κωδικό 009** του υποπίνακα συμπληρώνονται τυχόν λοιπά αφορολόγητα ποσά για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

λε) Στον **κωδικό 514** καταχωρείται το άθροισμα του υποπίνακα 10B «Αφορολόγητα έσοδα για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013» του Πίνακα 10 «Αφορολόγητα έσοδα από έκτακτα γεγονότα». Ο υποπίνακας αυτός συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία αποκτούν έσοδα τα οποία δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος βάσει ειδικότερων διατάξεων νόμων για τα οποία κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

Ειδικότερα:

(i) Στον **κωδικό 001** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης που έλαβαν, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 4728/2020, τα πληγέντα νομικά πρόσωπα ή οι πληγείσες νομικές οντότητες που περιήλθαν προσωρινά ή μόνιμα σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης εξαιτίας των φυσικών καταστροφών «Ιανός».

(ii) Στον **κωδικό 002** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της αποζημίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4753/2020, που χορηγείται για τη μίσθωση τουριστικών καταλυμάτων, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για την προσωρινή διαμονή φυσικών προσώπων στο πλαίσιο αντιμετώπισης του κινδύνου μετάδοσης του κορωνοϊού COVID-19 το οποίο καταβάλλεται δυνάμει της υπ' αρ.8825/12.6.2020 κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Τουρισμού (Β' 2270).

(iii) Στον **κωδικό 003** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται για τη μίσθωση τουριστικών καταλυμάτων έτους 2021 για την κάλυψη αναγκών δημόσιας υγείας (άρθρο 121 ν. 4790/2021).

(iv) Στον **κωδικό 004** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης που καταβάλλεται στο πλαίσιο της χρηματοδοτούμενης από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων δράσης «Επιδότηση κεφαλαίου κίνησης σε επιχειρήσεις εστίασης για προμήθεια πρώτων υλών» (άρθρο 76 ν.4796/2021).

(v) Στον **κωδικό 005** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της επιχορήγησης για την αντιμετώπιση των ζημιών από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων η οποία δύναται να παρέχεται στις επιχειρήσεις που πλήττονται από θεομηνίες (άρθρο 4 του ν. 4797/2021).

(vi) Στον **κωδικό 006** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ζημίας που καλύπτεται από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο και καταβάλλεται από την ασφαλιστική εταιρεία στις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ασφαλιστικό συμβόλαιο (άρθρο 5 του ν. 4797/2021).

(vii) Στον **κωδικό 007** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης πρώτης αρωγής η οποία δύναται να χορηγείται στις επιχειρήσεις που πλήττονται από θεομηνίες (άρθρο 6 και 24Α του ν. 4797/2021).

(viii) Στον **κωδικό 008** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης, η οποία δύναται να χορηγείται ως μέτρο στήριξης με τη μορφή αυξημένης αποζημίωσης ειδικού σκοπού, σε επιχειρήσεις που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19 (άρθρο 28 του ν.4797/2021).

(ix) Στον **κωδικό 009** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης που καταβάλλεται στο πλαίσιο της χρηματοδοτούμενης από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων δράσης «Ενίσχυση επιχειρήσεων που παρέμειναν κατ' εξαίρεση σε αναστολή λειτουργίας κατά την περίοδο των Χριστουγέννων 2020 λόγω τοπικής ισχύος μέτρων για τον περιορισμό της διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 » (άρθρο όγδοο του ν. 4787/2021).

(x) Στον **κωδικό 010** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης που καταβάλλεται στο πλαίσιο της συγχρηματοδοτούμενης από το ΕΣΠΑ δράσης «Επιχορήγηση Επιχειρήσεων

Εστίασης για την προμήθεια Θερμαντικών Σωμάτων Εξωτερικού Χώρου» που εγκρίθηκε με την υπ' αριθμ. 7141/1576/Α3/30.12.2020 (ΑΔΑ: Ω8ΡΘ46ΜΤΑΡ-ΦΥΣ) απόφαση του Υφυπουργού Ανάπτυξης και Επενδύσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4758/2020.

(xi) Στον **κωδικό 011** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης που καταβάλλεται σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στο πλαίσιο δράσεων αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19 στον πρωτογενή τομέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 146 του ν.4764/2020.

(xii) Στον **κωδικό 012** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης που έλαβαν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 139 του ν.4764/2020 οι οποίες αντικατέστησαν το άρθρο 111 του ν.4714/2020, οι εταιρείες ΚΤΕΛ, ΚΤΕΛ Α.Ε. και ΤΡΑΙΝΟΣΕ Α.Ε., τα τουριστικά γραφεία και οι τουριστικές επιχειρήσεις οδικών μεταφορών που διαθέτουν ειδικά τουριστικά λεωφορεία δημόσιας χρήσης, καθώς και τα τουριστικά γραφεία που διαθέτουν και έχουν θέσει σε κυκλοφορία τουριστικά τρένα, οι οποίες πλήττονται από τον αναγκαστικό περιορισμό των οδικών και σιδηροδρομικών επιβατικών μεταφορών εξαιτίας μέτρων κρατικής παρέμβασης, που αποσκοπούν στον περιορισμό των επιπτώσεων της πανδημίας COVID-19 (παρ. 2 άρθρου 36 του ν.4753/2020).

(xiii) Στον **κωδικό 013** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό που καταβλήθηκε στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες λόγω της μη είσπραξης μισθωμάτων στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 13 του ν.4690/2020.

(xiv) Στον **κωδικό 014** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της οικονομικής ενίσχυσης, με τη μορφή άμεσης επιχορήγησης στην εταιρεία «Αεροπορία Αιγαίου Α.Ε.» για την αποκατάσταση της άμεσα συναρτώμενης με την πανδημία του κορωνοϊού COVID-19 ζημίας που υπέστη (παρ. 1 και 5 άρθρου 30 ν. 4772/2021).

(xv) Στον **κωδικό 015** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της οικονομικής ενίσχυσης στην εταιρεία «Διεθνής Αερολιμένας Αθηνών Α.Ε.» για την αποκατάσταση άμεσα συναρτώμενης με την πανδημία του κορωνοϊού COVID-19 ζημίας που υπέστη (παρ. 1 και 5 άρθρου 2 ν. 4810/2021).

(xvi) Στον **κωδικό 016** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της οικονομικής ενίσχυσης των άρθρων δέκατου, δωδέκατου και δέκατου πέμπτου της ΠΝΠ της 13.8.2021 η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 2 του ν. 4824/2021 που καταβάλλεται στα πληγέντα νομικά πρόσωπα ή τις πληγείσες νομικές οντότητες, επιχειρήσεις που περιέρχονται ή περιήλθαν, προσωρινά ή μόνιμα, σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης εξαιτίας των πυρκαγιών που εκδηλώθηκαν από την 27η Ιουλίου 2021.

(xvii) Στον **κωδικό 017** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης που καταβάλλεται στο πλαίσιο των συγχρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ δράσεων «Επιχορήγηση αυτοαασχολούμενων δικηγόρων», «Επιδότηση κεφαλαίου κίνησης πληττόμενων από την πανδημία τουριστικών επιχειρήσεων φιλοξενίας» και «Επιχορήγηση υφιστάμενων επιχειρήσεων γυμναστηρίων, παιδότοπων» (άρθρο 32 ν. 4801/2021).

(xviii) Στον **κωδικό 018** του υποπίνακα συμπληρώνεται η εφάπαξ έκτακτη οικονομική ενίσχυση για κτιριακές εγκαταστάσεις και κατοικίες νομικών προσώπων έναντι στεγαστικής συνδρομής και η εφάπαξ έκτακτη οικονομική ενίσχυση επιχειρήσεων έναντι επιχορήγησης για την αντιμετώπιση που καταβάλλεται στα πληγέντα νομικά πρόσωπα ή τις πληγείσες νομικές οντότητες και επιχειρήσεις που περιέρχονται ή περιήλθαν, προσωρινά ή μόνιμα, σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης εξαιτίας του σεισμού που εκδηλώθηκε την 27η Σεπτεμβρίου 2021 σε περιοχές της Κρήτης (άρθρα εξηκοστό πέμπτο και εξηκοστό έβδομο ν.4839/2021).

(xix) Στον **κωδικό 019** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της επιχορήγησης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις που επλήγησαν λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19, υπέστησαν μεγάλες οικονομικές απώλειες, οι οποίες επιτάχθηκαν από φυσικές κατα-

στροφές που εκδηλώθηκαν εντός του έτους 2021 και έχουν έδρα ή υποκατάστημα σε περιοχές που επλήγησαν από τις εν λόγω φυσικές καταστροφές (άρθρο 21 ν. 4859/2021).

(xx) Στον **κωδικό 020** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της επιχορήγησης που καταβάλλεται στους ιδιοκτήτες ίππων, τους προπονητές και τους αναβάτες δρομώνων ίππων, λόγω της αναστολής των ιπποδρομιών και του ιπποδρομιακού στοιχηματισμού, εξαιτίας της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του κανονισμού de minimis 1407/2013 (άρθρο 23 ν. 4859/2021).

(xxi) Στον **κωδικό 021** του υποπίνακα συμπληρώνεται το ποσό της ενίσχυσης που καταβάλλεται στο πλαίσιο της συγχρηματοδοτούμενης από το ΕΣΠΑ δράσης «Επιχορήγηση επιχειρήσεων παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών» (άρθρο 73 ν. 4864/2021).

(xxii) Στον **κωδικό 022** του υποπίνακα συμπληρώνονται τυχόν λοιπά αφορολόγητα ποσά για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, όπως η ενίσχυση του άρθρου 9 του ν.4890/2022 που καταβάλλεται στο πλαίσιο της συγχρηματοδοτούμενης από το ΕΣΠΑ δράσης «Εκτακτη επιχορήγηση των περισσότερο πληττόμενων από την πανδημία επιχειρήσεων ψυχαγωγίας, διοργάνωσης εκδηλώσεων και εκθέσεων, τροφοδοσίας εκδηλώσεων, παροχής υπηρεσιών γυμναστηρίου και σχολής χορού».

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

Ειδικότερα:

α) Στον **κωδικό 379** αναγράφονται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, δηλαδή κέρδη που έχουν προκύψει από αντίστοιχα έσοδα που υπάγονται σε φορολόγηση με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. με την προϋπόθεση ότι αυτά δεν υπερκαλύπτονται από μεταφερόμενες ζημίες παρελθουσών χρήσεων. Στην περίπτωση που συμβαίνει το αντίθετο, το αντίστοιχο ποσό αναγράφεται στον κωδικό 380 για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

β) Στον **κωδικό 380** αναγράφονται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους που προκύπτουν από έσοδα για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, δηλαδή κέρδη που έχουν προκύψει από αντίστοιχα έσοδα που δεν υπάγονται σε φορολόγηση με βάση διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (π.χ. τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 37 του Κ.Φ.Ε.) ή ειδικότερες διατάξεις νόμων (π.χ. υπεραξία από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3156/2003, υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4099/2012, Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους (Α.ΝΗ.ΚΟ.)), διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων που προκύπτουν βάσει Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π., κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη, καθώς επίσης και διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων λόγω ύπαρξης φορολογικών ζημιών.

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

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

10. Στον **κωδικό 382** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων κερδών του τρέχοντος φορολογικού έτους, που αντιστοιχεί σε εισοδήματα εκτός του άρθρου 71Ζ του Κ.Φ.Ε., για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος και περαιτέρω, στον κωδικό 383 το ίδιο ποσό

ανάγεται σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

11. Στον **κωδικό 388** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων κερδών του τρέχοντος φορολογικού έτους που αντιστοιχεί σε εισοδήματα του άρθρου 71Ζ του Κ.Φ.Ε. για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος και περαιτέρω στον κωδικό 389 το ίδιο ποσό ανάγεται σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (σχετ. η Ε.2051/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

12. Στον **κωδικό 384** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., ήτοι εισπραττόμενα μερίσματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013 (κωδικός 495), εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο του άρθρου 48Α του ν.4172/2013 (κωδικός 480), έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (κωδικός 474), υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου (κωδικός 458), υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (κωδικός 466), απαλλασσόμενα έσοδα Φορέων Γενικής Κυβέρνησης (ΦΓΚ) (κωδικός 468), έσοδα απαλλασσόμενων νομικών προσώπων με βάση την αριθ.116/2019 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ η οποία κοινοποιήθηκε με την Ε.2107/2019 εγκύκλιο (κωδικός 469), έσοδα ναυτιλιακών επιχειρήσεων η φορολόγηση των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν.27/1975 κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ.14 και 15 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (κωδικός 559), διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (κωδικός 478), ωφέλεια από τη διαγραφή υποχρεώσεων στο πλαίσιο προπτωχευτικής διαδικασίας εξυγίανσης (κωδικός 488), έσοδα από τη διανομή αποθεματικών που σχηματίστηκαν βάσει των διατάξεων της παρ.6 του άρθρου 8 του ν.3299/2004 (κωδικός 499), καθώς και αφορολόγητα έσοδα από έκτακτα γεγονότα για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 (κωδικός 514). Τα ποσά που αναγράφονται στον κωδικό αυτό δεν προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενα με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

Το άθροισμα των ποσών που καταχωρούνται στους κωδικούς 382, 388 και 384 πρέπει να ισούται με το ποσό που έχει καταχωρηθεί στον κωδικό 380 και 381.

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

14. Στον **κωδικό 390** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών που σχηματίζονται από φορολογητέα κέρδη του άρθρου 71Ζ του Κ.Φ.Ε. με βάση τις διατάξεις των άρθρων του ίδιου νόμου ή άλλων ειδικότερων διατάξεων και απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος και τα οποία φορολογούνται κατά το έτος διανομής τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 47 του ίδιου νόμου και περαιτέρω, στον κωδικό 391 το ίδιο ποσό ανάγεται σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

15. Τα ως άνω ποσά διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων κερδών (κωδικοί 382, 388, 385 και 390), θεωρούνται φορολογικά κέρδη του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση και φορολογούνται συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) από επιχειρηματική δραστηριότητα.

16. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους είναι ζημιογόνα (είτε λόγω ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων χρήσεων είτε για άλλο λόγο) και ταυτόχρονα πραγματοποιηθεί διανομή κερδών, έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιο.

Ειδικότερα, το ποσό των κερδών που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται εκτός από αυτό του άρθρου 71Z (το άθροισμα των κωδικών 382, 383, 385 και 386) που περιλαμβάνεται στον κωδικό 387 μεταφέρεται στον κωδικό 079 προκειμένου να υπαχθεί ξεχωριστά (αυτοτελώς) σε φορολόγηση κατά την εκκαθάριση του φόρου (μετά την αναγωγή του σε μικτό) και ο σχετικός φόρος υπολογίζεται στον κωδικό 080. Σε περίπτωση που το διανεμηθέν ή κεφαλαιοποιηθέν ποσό προέρχεται από κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους (κωδικοί 382 & 383) προστίθεται στις μεταφερόμενες ζημίες και ειδικότερα στον κωδικό 078, ενώ εάν αφορά κέρδη παρελθουσών χρήσεων (αποθεματικών) (κωδικοί 385 & 386) τα ποσά αυτά δεν μεταφέρονται στο κωδικό 078 καθόσον δεν προστίθενται στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες, με βάση τα αναφερόμενα στην ίδια εγκύκλιο (ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιος).

Ομοίως, το ποσό των κερδών που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται από τα κέρδη του άρθρου 71Z (το άθροισμα των κωδικών 388, 389, 390 και 391) που περιλαμβάνεται στον κωδικό 387 μεταφέρεται στον κωδικό 091 προκειμένου να υπαχθεί ξεχωριστά (αυτοτελώς) σε φορολόγηση κατά την εκκαθάριση του φόρου (μετά την αναγωγή του σε μικτό) και ο σχετικός φόρος υπολογίζεται στον κωδικό 092. Σε περίπτωση που το διανεμηθέν ή κεφαλαιοποιηθέν ποσό προέρχεται από κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους (κωδικοί 388 & 389) προστίθεται στις μεταφερόμενες ζημίες και ειδικότερα στον κωδικό 093, ενώ εάν αφορά κέρδη παρελθουσών χρήσεων (αποθεματικών) (κωδικοί 390 & 391), τα ποσά αυτά δεν μεταφέρονται στο κωδικό 093, καθόσον δεν προστίθενται στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες, με βάση τα αναφερόμενα στην ίδια ως άνω εγκύκλιο.

Για να έχουν τη δυνατότητα τα παραπάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες να χρησιμοποιήσουν τους κωδικούς 388, 389, 390 και 391, πρέπει προηγουμένως να έχουν δηλώσει ότι υπάγονται στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 71Z του Κ.Φ.Ε. επιλέγοντας ΝΑΙ στον κωδικό 686.

17. Στην περίπτωση ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας που εντάσσεται κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους στο καθεστώς του α.ν.89/67 και έχει ζημίες προηγούμενων φορολογικών ετών οι οποίες υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη του διαστήματος από την έναρξη του φορολογικού έτους μέχρι τον χρόνο ένταξης στις διατάξεις του α.ν.89/67, στον κωδικό 039 συμπληρώνεται ποσό μέχρι του ύψους των φορολογητέων κερδών του διαστήματος αυτού, καθόσον για το χρονικό διάστημα από τον χρόνο ένταξης στις διατάξεις του α.ν.89/67 και μετά εφαρμόζονται οι ειδικότερες διατάξεις του α.ν.89/67. Όσον αφορά τυχόν ζημία που προκύπτει το διάστημα από την έναρξη του φορολογικού έτους μέχρι τον χρόνο ένταξης στις ως άνω διατάξεις, η οποία δεν καλύπτεται από τα κέρδη του ίδιου διαστήματος, αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

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

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

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

Αναφορικά με τη φύση των ποσών που καταχωρούνται στους ανωτέρω κωδικούς, έχουν δοθεί αναλυτικές οδηγίες και διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιο, ενώ ειδικά για την κατα-

χώρηση ποσών των αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων στο έντυπο Ν, με το αριθ. ΔΕΑΦ Β'1110127 ΕΞ 2016/18.7.2016 έγγραφό μας.

19. Ειδικότερα, στον **κωδικό 041** «Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 71Α ν.4172/2013» καταχωρείται το ποσό που απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Α του Κ.Φ.Ε., με βάση τις οδηγίες και τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1145/2018 εγκύκλιο.

20. Ο **κωδικός 076** «Ποσό επένδυσης για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων άρθρου 71Ε ν.4172/2013» συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που επενδύουν σε παραγωγές οπτικοακουστικών έργων. Οι προϋποθέσεις εφαρμογής των σχετικών διατάξεων καθορίστηκαν με την υπ' αριθμ. 31548/10.11.2020 Κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Επικρατείας και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5021) περί καθορισμού των επιλέξιμων δαπανών, των κατηγοριών των οπτικοακουστικών έργων, της διαδικασίας και του χρόνου ελέγχου της τήρησης των όρων και προϋποθέσεων των διατάξεων του άρθρου 71Ε του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), καθώς και των προϋποθέσεων, των όρων και της διαδικασίας και κάθε άλλης λεπτομέρειας για την εφαρμογή του άρθρου αυτού. (σχετ. και η Ε.2189/2020 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

Οι υπόψη εταιρείες που μέσα στο φορολογικό έτος 2021 κατέθεσαν στον ειδικό τραπεζικό λογαριασμό ελληνικού πιστωτικού ιδρύματος της παραγωγού εταιρείας, ποσό για την παραγωγή οπτικοακουστικού έργου, υποχρεούνται να συνυποβάλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους, υπεύθυνη δήλωση με το συνολικό ποσό που κατέθεσαν. Σε περίπτωση μη έγκρισης του συνόλου ή μέρους των επενδυτικών δαπανών για την παραγωγή του οπτικοακουστικού έργου, κατόπιν ελέγχου από το ΕΚΟΜΕ, το υπόψη νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, οφείλει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός μηνός από την επίδοση της απορριπτικής γνωμοδότησης του ΕΚΟΜΕ χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

Εάν εντός 36 μηνών από την κατάθεση της αίτησης υπαγωγής του οπτικοακουστικού έργου στις ευεργετικές διατάξεις του νόμου, αυτό δεν δύναται να ολοκληρωθεί λόγω αδυναμίας του παραγωγού και αδυναμίας να βρεθεί νέος παραγωγός, τότε τα καταβαλλόμενα ποσά που έχουν αφαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. 31548/10.11.2020 ΚΥΑ, προστίθενται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους στο οποίο έχει κοινοποιηθεί η δήλωση αδυναμίας ολοκλήρωσής του με βάση τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. 31548/10.11.2020 Κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Επικρατείας και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (σχετ. η Ε.2189/2020 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

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

22. Ο **κωδικός 072** συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία είναι υπόχρεα να εγγράφουν σε ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό το ποσό που οφείλουν να επενδύσουν για την παραγωγή κινηματογραφικών έργων, με βάση τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 8 του ν.3905/2010. Επίσης, κατά το φορολογικό έτος πραγματοποίησης των δαπανών για την παραγωγή κινηματογραφικών έργων, θα πρέπει να συμπληρωθεί ο κωδικός 2026 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης», μέχρι του ποσού του αποθεματικού που έτυχε απαλλαγής, προκειμένου να μη διενεργείται διπλή έκπτωση των σχετικών ποσών που πραγματοποιούνται κατά το έτος διάθεσης του σχετικού αποθεματικού, για την επένδυση της κινηματογραφικής παραγωγής, με βάση τις ίδιες διατάξεις.

23. Στον **κωδικό 053** καταχωρούνται τα κέρδη των Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και Συνεταιρισμοί Εργαζομένων) τα οποία

διανέμονται στους εργαζομένους τους, προκειμένου να αφαιρεθούν από τα κέρδη τους και να φορολογηθούν στο όνομα των εργαζομένων τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72 του ν.4430/2016.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν για όσους φορείς, μέσα στο έτος 2021, είναι εγγεγραμμένοι στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του ν.4430/2016.

Από τα ποσά που καταχωρούνται στους κωδικούς 076, 071, 072 και 053 μόνο το ποσό των κωδικών 076 και 072 συναθροίζόμενο με τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από επιχειρηματική δραστηριότητα του ίδιου φορολογικού έτους, δημιουργεί αναγνωρίσιμη φορολογικά ζημία. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία στο τρέχον φορολογικό έτος λαμβάνει χώρα διανομή των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στους κωδικούς 076 και 072, το υπόψη ποσό θα προστεθεί στους κωδικούς 380, 382 και 383 προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος της παρ. 1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

24. Όσον αφορά τις εταιρείες που λειτουργούν ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» (ΣΕΔ), οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3220/2004 καταλαμβάνουν τις εταιρείες που είναι πιστοποιημένες ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης και ενταγμένες στο αντίστοιχο μητρώο των εταιρειών του Ελληνικού Οργανισμού Ανακύκλωσης (Ε.Ο.ΑΝ.), το οποίο αποστέλλεται στη ΓΔΗΛΕΔ, και λειτουργούν το σύστημα αυτό σε συλλογική και όχι σε ατομική βάση, καθόσον κατά ρητή διατύπωση της διάταξης της παρ. 11 του άρθρου 12 του ν. 4819/2021 στην παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 3220/2004 η παραπομπή στην παρ. 19 του άρθρου 2 του ν. 2939/2001 αφορά τους φορείς ΣΣΕΔ (Συλλογικού Συστήματος Εναλλακτικής Διαχείρισης) της παρ. 26 του άρθρου 3 του ν. 4819/2021.

Οι εν λόγω εταιρείες, προκειμένου να εκκαθαριστεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, με βάση τις οποίες τα κέρδη τους απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, θα πρέπει, εφόσον:

α) εμφανίζουν φορολογικά κέρδη (κωδικός 016) ταυτόχρονα να καταχωρήσουν στον κωδικό 059 ποσό ίσο με αυτό του κωδικού 016,

β) εμφανίζουν φορολογικές ζημίες (κωδικός 017) να καταχωρήσουν στον κωδικό 2024 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης ποσό ίσο με αυτό του κωδικού 017.

Με τον ανωτέρω χειρισμό κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταρχήν θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3220/2004 και περαιτέρω θα υπαχθεί σε φορολόγηση τυχόν ποσό μη εκπιπτόμενων δαπανών, καθόσον αυτές δεν πρέπει να επηρεάζουν το σχηματισθέν αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3220/2004 και θα πρέπει να υπάγονται σε φορολόγηση στο φορολογικό έτος που αφορούν (αρ. Δ12Β 10301148 ΕΞ2011ΠΕ/23.02.2011 έγγραφό μας).

Επίσης, στον κωδικό 059 καταχωρούνται τα κέρδη των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που λειτουργούν με τη μορφή του Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού, τα οποία φορολογούνται στο όνομα των μελών τους.

25. Ο **κωδικός 048** «Συνολικά φορολογητέα κέρδη» και ο κωδικός 448 «Συνολικά μεταφερόμενη ζημία» αντιστοιχούν στα φορολογητέα κέρδη ή τις μεταφερόμενες ζημίες του συνόλου των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μετά από τη φορολογική αναμόρφωση και τον συμψηφισμό πιθανών ζημιών παρελθουσών χρήσεων.

26. Ο **κωδικός 086** «Φορολογητέα κέρδη που αντιστοιχούν στον μειωμένο συντελεστή (παρ. 2 άρθ. 71Ζ ν.4172/2013)» και ο κωδικός 848 «Ζημία που αντιστοιχεί στο μειωμένο συντελεστή (παρ. 2 άρθ. 71Ζ ν.4172/2013)» συμπληρώνονται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα

Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου με τα φορολογητέα κέρδη ή τη ζημία του τρέχοντος φορολογικού έτους, αντίστοιχα, από τη δραστηριοποίηση στην παραγωγή ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα (σχετ. η Ε.2051/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

Για να έχουν τη δυνατότητα τα παραπάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες να χρησιμοποιήσουν τους παραπάνω κωδικούς πρέπει προηγουμένως να έχουν δηλώσει ότι υπάγονται στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 71Ζ του Κ.Φ.Ε. επιλέγοντας ΝΑΙ στον κωδικό 686.

27. Ο κωδικός 088 «Φορολογητέα κέρδη» αντιστοιχεί στα κέρδη των λοιπών δραστηριοτήτων εκτός παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα από τις επιχειρήσεις που μεταξύ άλλων δραστηριοποιούνται στην παραγωγή ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου.

28. Ο κωδικός 888 «Μεταφερόμενες ζημίες» αντιστοιχεί στις συνολικά μεταφερόμενες ζημίες της επιχείρησης ανεξάρτητα αν μεταξύ άλλων δραστηριοποιούνται στην παραγωγή ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας. Η μοναδική περίπτωση που σε αυτό τον κωδικό μεταφέρονται ζημίες των υπόλοιπων δραστηριοτήτων της επιχείρησης εκτός του κλάδου της παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα (στο εξής: «κλάδος Η/Κ») στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου, είναι η περίπτωση που η επιχείρηση έχει φορολογηθεί για τα κέρδη του κλάδου αυτού ενώ η υπόλοιπη δραστηριότητα είναι ζημιογόνος (είτε προκύπτουν ζημίες χρήσης, είτε προκύπτει ζημιογόνο αποτέλεσμα λόγω μεταφερόμενων ζημιών παρελθουσών χρήσεων.

Στη συνέχεια παραθέτουμε ενδεικτικά παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση του προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων και της εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή.

Παράδειγμα 1

Έστω ότι στον κωδικό 048 εμφανίζεται φορολογητέο κέρδος στο σύνολο των δραστηριοτήτων και παράλληλα συμπληρώνεται ο κωδικός 086 λόγω φορολογητέων κερδών του κλάδου Η/Κ τότε:

- Αν το σύνολο των κερδών του συνόλου της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από το κέρδος του κλάδου Η/Κ τότε εμφανίζεται στον κωδικό 088 το ποσό των κερδών που αντιστοιχούν στον κλάδο Η/Κ. Το ποσό αυτό θα φορολογηθεί με το μειωμένο συντελεστή της παρ.2 άρθρου 71Ζ Κ.Φ.Ε. και τα λοιπά με το συντελεστή των γενικών διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. χωριστά.

π.χ. ποσό 100.000 ευρώ στον κωδικό 048 και ποσό 40.000 ευρώ στον κωδικό 086 θα έχει ως αποτέλεσμα στον κωδικό 088 να εμφανισθεί ποσό ίσο με 60.000 το οποίο θα φορολογηθεί με διαφορετικό συντελεστή εκείνου του ποσού που καταχωρήθηκε στον κωδικό 086.

- Αν το σύνολο των κερδών της επιχείρησης είναι μικρότερο του κέρδους του κλάδου Η/Κ τότε οι κλάδοι με τις υπόλοιπες δραστηριότητες της επιχείρησης παρουσιάζουν ζημία που εμφανίζεται ως η διαφορά των κωδικών 086 - 048, στον κωδικό 888 και η επιχείρηση φορολογείται με τον μειωμένο συντελεστή για το κέρδος του κλάδου Η/Κ.

π.χ. ποσό 100.000 ευρώ στον κωδικό 048 και ποσό 120.000 ευρώ στον κωδικό 086 θα έχει ως αποτέλεσμα στον κωδικό 888 να εμφανισθεί ποσό ίσο με 20.000 το οποίο θα μεταφερθεί στον κωδικό 039 της δήλωσης του επόμενου φορολογικού έτους.

Παράδειγμα 2

Έστω ότι στον κωδικό 048 εμφανίζεται φορολογητέο κέρδος στο σύνολο των δραστηριοτήτων και παράλληλα συμπληρώνεται ο κωδικός 848 λόγω φορολογικής ζημίας του κλάδου Η/Κ (για τον υπολογισμό της οποίας λαμβάνονται υπόψη οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες από τον

κλάδο Η/Κ) τότε στον κωδικό 088 μεταφέρεται το σύνολο των κερδών των υπολοίπων κλάδων το οποίο υπολογίζεται ως το άθροισμα των κερδών της επιχείρησης (κωδικός 048) και της ζημίας του κλάδου Η/Κ (κωδικός 848), το οποίο φορολογείται με το συντελεστή των γενικών διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. Η φορολογική ζημία χρήσης από τον κλάδο Η/Κ παρακολουθείται από την υπόχρεο επιχείρηση προκειμένου για τον συμψηφισμό αυτής με κέρδη από τον ίδιο κλάδο σε επόμενη χρήση.

π.χ. ποσό 100.000 ευρώ στον κωδικό 048 και ποσό 40.000 ευρώ στον κωδικό 848 θα έχει ως αποτέλεσμα στον κωδικό 088 να εμφανισθεί ποσό ίσο με 140.000 το οποίο φορολογείται με το συντελεστή των γενικών διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε.

Παράδειγμα 3

Έστω ότι στον κωδικό 448 εμφανίζεται συνολική μεταφερόμενη ζημία από το σύνολο των δραστηριοτήτων και παράλληλα συμπληρώνεται ο κωδικός 848 λόγω φορολογικής ζημίας του κλάδου Η/Κ (για τον υπολογισμό της οποίας λαμβάνονται υπόψη οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες από τον κλάδο Η/Κ) τότε:

- Αν η συνολική μεταφερόμενη ζημία από το σύνολο των δραστηριοτήτων είναι μεγαλύτερη από τη ζημία του κλάδου Η/Κ τότε ως μεταφερόμενη ζημία στον κωδικό 888 μεταφέρεται η συνολική μεταφερόμενη ζημία από το σύνολο των δραστηριοτήτων χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ζημία του κλάδου Η/Κ καθόσον εμπεριέχεται στη συνολική μεταφερόμενη ζημία. π.χ. ποσό 100.000 ευρώ στον κωδικό 448 και ποσό 40.000 ευρώ στον κωδικό 848 θα έχει ως αποτέλεσμα στον κωδικό 888 να εμφανισθεί ποσό μεταφερόμενης στο επόμενο έτος ζημίας ίσο με 100.000.

- Αν η συνολική μεταφερόμενη ζημία από το σύνολο των δραστηριοτήτων είναι μικρότερη από τη ζημία του κλάδου Η/Κ τότε στον κωδικό 088 μεταφέρεται η διαφορά του ποσού της φορολογικής ζημίας του κλάδου Η/Κ από το ποσό της συνολικής μεταφερόμενης ζημίας από το σύνολο των δραστηριοτήτων. Η συνολική μεταφερόμενη ζημία από το σύνολο των δραστηριοτήτων μεταφέρεται στον κωδικό 888. Η φορολογική ζημία χρήσης από τον κλάδο Η/Κ παρακολουθείται από την υπόχρεο επιχείρηση προκειμένου για τον συμψηφισμό αυτής με κέρδη από τον ίδιο κλάδο σε επόμενη χρήση.

π.χ. ποσό 100.000 ευρώ στον κωδικό 448 και ποσό 160.000 ευρώ στον κωδικό 848 θα έχει ως αποτέλεσμα στον κωδικό 088 να εμφανισθεί ποσό το οποίο φορολογείται με το συντελεστή των γενικών διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. ίσο με 60.000 ευρώ και στον κωδικό 888 να εμφανισθεί ποσό μεταφερόμενης στο επόμενο έτος ζημίας ίσο με 100.000 ευρώ.

Παράδειγμα 4

Έστω ότι στον κωδικό 448 εμφανίζεται συνολική μεταφερόμενη ζημία από το σύνολο των δραστηριοτήτων και παράλληλα συμπληρώνεται ο κωδικός 086 λόγω φορολογητέων κερδών του κλάδου Η/Κ τότε στον κωδικό 888 ως μεταφερόμενη ζημία του επόμενου έτους μεταφέρεται το άθροισμα των δύο κωδικών δηλαδή της συνολικής μεταφερόμενης ζημίας από το σύνολο των δραστηριοτήτων και των φορολογητέων κερδών του κλάδου Η/Κ. Τα κέρδη του κλάδου Η/Κ φορολογούνται με τον μειωμένο συντελεστή για κέρδος του κλάδου Η/Κ. π.χ. ποσό 100.000 ευρώ στον κωδικό 448 και ποσό 40.000 ευρώ στον κωδικό 086 θα έχει ως αποτέλεσμα στον κωδικό 888 να εμφανισθεί ποσό μεταφερόμενης στο επόμενο έτος ζημίας ίσο με 140.000 ευρώ.

Αν έχουμε ζημία στο σύνολο των δραστηριοτήτων και παράλληλα κέρδος στον κλάδο των ηλεκτροκίνητων οχημάτων τότε:

- Φορολογείται με τον μειωμένο συντελεστή το κέρδος του κλάδου των ηλ/των οχημάτων και
- Δεδομένου ότι η ζημία των υπολοίπων κλάδων της επιχείρησης είναι η συνολική ζημία της επιχείρησης προσαυξημένη με το κέρδος στον κλάδο των ηλεκτροκίνητων οχημάτων αυτή μεταφέρεται.

Παράδειγμα 5

Έστω ότι τόσο ο κωδικός 048 όσο και ο κωδικός 448 είναι μηδενικοί τότε:

- Αν συμπληρώνεται ο κωδικός 086 λόγω φορολογητέων κερδών του κλάδου Η/Κ τότε στον κωδικό 888 ως μεταφερόμενη ζημία του επόμενου έτους μεταφέρεται το ποσό των φορολογητέων κερδών του κλάδου Η/Κ.:

π.χ. μηδενικά ποσά σε κωδικό 048 και κωδικό 448 και ποσό 40.000 ευρώ στον κωδικό 086 θα έχει ως αποτέλεσμα στον κωδικό 888 να εμφανισθεί ποσό μεταφερόμενης στο επόμενο έτος ζημίας ίσο με 40.000 ευρώ.

- Αν συμπληρώνεται ο κωδικός 848 λόγω φορολογικής ζημίας του κλάδου Η/Κ τότε στον κωδικό 088 εμφανίζεται το ποσό των κερδών που αντιστοιχούν στον κλάδο Η/Κ που ισούται με το ποσό της φορολογικής ζημίας χρήσης του κλάδου Η/Κ

π.χ. μηδενικά ποσά σε κωδικό 048 και κωδικό 448 και ποσό 40.000 ευρώ στον κωδικό 848 θα έχει ως αποτέλεσμα στον κωδικό 088 να εμφανισθεί ποσό το οποίο φορολογείται με 22%. Στην περίπτωση αυτή δεν μεταφέρεται ζημία καθώς η φορολογική ζημία χρήσης από τον κλάδο Η/Κ παρακολουθείται από την επιχείρηση προκειμένου για τον συμψηφισμό αυτής με κέρδη από τον ίδιο κλάδο σε επόμενο φορολογικό έτος.

29. Ο **κωδικός 100** συμπληρώνεται από τις οικοδομικές επιχειρήσεις, προκειμένου να προσδιορισθούν τα κέρδη τους τεκμαρτά. Για τη συμπλήρωσή του ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1047/2017 εγκύκλιο.

30. Στους **κωδικούς 049, 050 και 051** (Πίνακας ΙΙ) υπολογίζεται η προκαταβολή του τρέχοντος φορολογικού έτους. Για τον υπολογισμό της προκαταβολής του τρέχοντος έτους (κωδικός 049) λαμβάνεται υπόψη το ποσό του φόρου που αναγράφεται στους κωδικούς 004 και 089, χωρίς να συνυπολογίζονται τυχόν ποσά που μειώνουν τον αναλογούντα φόρο, όπως απαλλαγή καταβολής φόρου αναπτυξιακών νόμων (ν.3908/2011, ν.4399/2016) και μισθώματα για χρήση ακινήτου ν.4030/2011. Επίσης, για τον φόρο επί των κερδών που υπολογίζεται από τους κωδικούς 080 και 092, δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου (ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιος).

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

32. Οι **κωδικοί 571, 572 και 573** (Πίνακας ΙV) συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις, προκειμένου να δηλώσουν τη συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης του αναπτυξιακού νομού ν.4399/2016, το ποσό απαλλαγής από την καταβολή φόρου του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της απαλλαγής καταβολής φόρου, αντίστοιχα.

33. Οι **κωδικοί 583, 584 και 585** (Πίνακας V) συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις, προκειμένου να δηλώσουν τη συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης του αναπτυξιακού νομού ν.4608/2019, το ποσό απαλλαγής από την καταβολή φόρου του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της απαλλαγής καταβολής φόρου, αντίστοιχα. Ωστόσο, λόγω μη πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων εντός του φορολογικού έτους 2021, οι ως άνω κωδικοί μένουν ανενεργοί για το έτος αυτό.

34. Ο πίνακας Ι εμφανίζεται προσυμπληρωμένος με τα μέλη των νομικών προσώπων των περ. β' (προσωπικών εταιρειών), ε' (κοινωνιών, αστικών εταιρειών, συμμετοχικών και αφανών) και στ' (κοινοπραξιών) του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. με απλογραφικά βιβλία, που συμμετέχουν σε αυτά κατά τη λήξη του φορολογικού έτους.

Η κατανομή των κερδών γίνεται με βάση τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρίας

(κωδικοί 016 και 100), αφαιρουμένου του φόρου εισοδήματος που αναλογεί (κωδικός 0 04), κατά το ποσοστό συμμετοχής των μελών στην υπόψη εταιρεία. Επομένως, τα αφορολόγητα ποσά που εισπράττει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα, τα οποία αφαιρούνται από τα φορολογητέα κέρδη του με την καταχώρησή τους στους αντίστοιχους κωδικούς του Πίνακα Ι (κωδικοί 495 έως 514) δεν μειώνουν τα κέρδη που κατανέμονται στα μέλη. Επισημαίνεται επίσης ότι όπως προκύπτει από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν εφαρμόζεται το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. για τα αφορολόγητα ποσά που εισπράττουν τα υπόψη νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα εν λόγω νομικά πρόσωπα εμφανίζουν στα βιβλία τους ζημία (λογιστική) από προηγούμενα έτη, αυτή θα πρέπει να αφαιρείται προκειμένου να γίνεται η κατανομή κερδών στους εταίρους/μέλη τους. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η σχετική πληροφορία δεν απεικονίζεται στο έντυπο Ν, το σχετικό πεδίο του Πίνακα 1 όπου αναγράφονται τα κέρδη, παραμένει ανοιχτό για τροποποίηση από το εκάστοτε νομικό πρόσωπο (σχετ. το ΔΕΑΦ Β 1089508 ΕΞ 2015/29.6.2015 έγγραφό μας).

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

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και για τις δικηγορικές εταιρείες με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1146/2016 εγκύκλιο.

35. Ο πίνακας 2 συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., καθώς και από τους Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που αποτελούν τέτοια πρόσωπα. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τα υπό ίδρυση ιδρύματα, η έγκριση της σύστασης των οποίων εκκρεμεί, εφόσον αποκτούν εισόδημα (από εκμίσθωση ακινήτων, τόκους, κ.λπ.), ως εν τοις πράγμασι νομίμως λειτουργούντα πρόσωπα στο πλαίσιο άσκησης των δραστηριοτήτων τους.

Ειδικότερα, στον πίνακα 2Α αναγράφεται το συνολικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία όπως μεταφέρεται από τον κωδικό 198 του πίνακα 3Α4, από το οποίο εκπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα (75% ή 100%) κατά περίπτωση, με βάση τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί στην ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο, καθώς και η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη ιδιοχρησιμοποίησης στο σύνολό της. Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό της έκπτωσης για τις κάθε είδους δαπάνες, ανεξαρτήτως με το αν συνδέονται με την εκμετάλλευση συγκεκριμένου ακινήτου ή της εν γένει ακίνητης περιουσίας τους, ανέρχεται σε ποσοστό 100%, με βάση τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. β' της παρ.3 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 του ν.4714/2020 και εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παρ.54 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε. Το ποσό του κωδικού 198 στον πίνακα 3Α4 συγκρίνεται με το σύνολο των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στο έντυπο Ε2.

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

Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, οι οποίες με τις διατάξεις της περ. στ' του άρθρου 46 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτή προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 61 του ν.4465/2017, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος και δεδομένου ότι υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σε περίπτωση που αποκτούν εισοδήματα συμπληρώνουν ποσό δαπανών ίσο με τα δηλούμενα έσοδα κατά την συμπλήρωση του Πίνακα 2, προκειμένου κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να μην υπάγονται σε φορολόγηση (ΠΟΛ.1148/2017).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για τους ΟΤΑ, οι οποίοι με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4483/2017, απαλλάσσονται της φορολόγησης για το τεκμαρτό εισόδημα που αποκτούν από την δωρεάν παραχώρηση των ακινήτων τους, σε Ν.Π.Δ.Δ. και σε φορείς του Δημοσίου, και για την εξυπηρέτηση αναγκών που ρητά αναφέρονται στις διατάξεις αυτές. Επομένως, και στην περίπτωση αυτή τα υπόψη νομικά πρόσωπα συμπληρώνουν ποσό δαπανών ίσο με τα δηλούμενα έσοδα κατά την συμπλήρωση του Πίνακα 2, προκειμένου κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να μην υπάγονται σε φορολόγηση για το σχετικό εισόδημα που απαλλάσσονται της φορολογίας (ΠΟΛ.1157/2017 εγκύκλιος).

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

Τέλος, διευκρινίζεται ότι στις δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα και εκπίπτουν (σε ποσοστό 75% ή 100%, κατά περίπτωση) περιλαμβάνονται και τυχόν δαπάνες επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίζουν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για τα μη εισπραχθέντα μισθώματα.

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

Το εισόδημα αυτό συναθροιζόμενο με το αντίστοιχο εισόδημα του πίνακα 2Α θα διαμορφώσει το φορολογητέο εισόδημα και θα μεταφερθεί στους κωδικούς 029 ή 030 κατά περίπτωση.

Ειδικά, οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που είναι είτε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, είτε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου δεν συμπληρώνουν το πεδίο που αφορά στο εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές, καθόσον τα υπόψη νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

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

Επίσης, στον πίνακα 2B και στο πεδίο «Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα» καταχωρούνται τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία

δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, κλπ. (σχετ. η ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιος), καθώς και αφορολόγητα ποσά επιχορηγήσεων ή οικονομικών ενισχύσεων που λαμβάνουν λόγω έκτακτων γεγονότων (π.χ. εμφάνιση και διάδοση του κορωνοϊού COVID-19, πυρκαγιές, σεισμοί κλπ). Στο ίδιο πεδίο αναγράφονται και τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.

Ακόμη, στο ίδιο πεδίο καταχωρούνται και οι πρόσοδοι που αποκτούν οι φορείς γενικής κυβέρνησης που αποτελούν πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. από τη συμμετοχή τους στο Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997, καθώς και από τους λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης, σύμφωνα με την περ. η' της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος δυνάμει των διατάξεων της παρ. 9 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., όπως προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4916/2022. Επισημαίνεται ότι οι τυχόν δαπάνες ή ζημιές σχετιζόμενες με τις πιο πάνω απαλλασσόμενες από το φόρο προσόδους (από τη συμμετοχή στο Κοινό Κεφάλαιο ή από τους λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης), δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα των πιο πάνω νομικών προσώπων.

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

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

Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι για τα μερίσματα που εισπράττουν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (περ. γ' άρθρου 45 Κ.Φ.Ε.) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., καθόσον σε καμία περίπτωση τα υπόψη νομικά πρόσωπα δεν εμπίπτουν στην έννοια της εταιρείας και ως εκ τούτου, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., συμψηφιζόμενου μόνο του παρακρατηθέντος φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 64 του ίδιου ως άνω νόμου. Επομένως, τα υπόψη νομικά πρόσωπα όταν συμπληρώνουν τους πίνακες 3Α1α, 3Α1β, 3Α1γ, 3Α1δ και 3Α1ε, κατά περίπτωση, ως ακαθάριστο ποσό καταχωρούν το μικτό ποσό με την προσθήκη μόνο του παρακρατηθέντος φόρου, συμπληρώνοντας παράλληλα το αντίστοιχο πεδίο του παρακρατηθέντος φόρου (ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015 έγγραφό μας).

Στον πίνακα 3Α1γ «Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής τρίτων χωρών» αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για τα εισπραττόμενα μερίσματα που αποκτώνται από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία με έδρα σε τρίτη χώρα. Στο ίδιο πίνακα αναγράφεται και το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος στις περιπτώσεις που υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), με βάση την οποία επιτρέπεται ο συμψηφισμός του (ΠΟΛ.1232/2015 εγκύκλιος).

Στον πίνακα 3Α4 και στον κωδικό 209 καταχωρείται διακριτά το εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση, έτσι ώστε να συμβαδίζει η ανάλυσή του με αυτή του εντύπου Ε2, από το οποίο μεταφέρονται τα σχετικά ποσά στον αντίστοιχο πίνακα του εντύπου Ν. Επίσης, στον ίδιο πίνακα σε ξεχωριστό κωδικό αναγράφεται και η δαπάνη ενοικίου που καταβλήθηκε σε Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, προκειμένου να αποδοθεί το χαρτόσημο από τον μισθωτή, νομικό πρόσωπο

ή νομική οντότητα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ.3 του άρθρου 22 του ν.4283/2014.

37. Στον πίνακα 5 αναγράφεται το ποσό της υπεραξίας, η οποία προήλθε από μετασχηματισμό με τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972 και το οποίο χρησιμοποιήθηκε για μείωση μετοχικού κεφαλαίου εταιρείας, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την Ε.2181/2019 εγκύκλιο.

ΙΙΙ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ

38. Στον **κωδικό 004** υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό 001. Στον κωδικό 004, υπολογίζεται ο φόρος για το ποσό των κερδών που φορολογείται με συντελεστή 22% (νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων), καθώς επίσης και ο φόρος για το ποσό των κερδών που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών το οποίο φορολογείται με συντελεστή 10%. Επισημαίνεται ότι για να χρησιμοποιηθεί ο μειωμένος συντελεστής φορολόγησης 10% θα πρέπει να έχει ενεργοποιηθεί το αντίστοιχο πεδίο στον κωδικό 652 ότι ο υπόχρεος είναι εγγεγραμμένος στο Μητρώο του άρθρου 22 του ν. 4673/2020 ή στο Μητρώο Οργανώσεων Παραγωγών και Ομάδων δυνάμει του άρθρου 7 παράγραφος 1 της υπ' αρ. 397/18235/16.2.2017 απόφασης (Β' 601). Ειδικά τα πιστωτικά ιδρύματα της περίπτωσης 1 της παρ.1 του άρθρου 3 του ν.4261/2014, εφόσον έχουν ενταχθεί και για τα φορολογικά έτη που υπάγονται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 27Α, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Για να χρησιμοποιηθεί ο συντελεστής φορολόγησης 29% θα πρέπει να έχει ενεργοποιηθεί το αντίστοιχο πεδίο στον κωδικό 666 ότι ο υπόχρεος υπάγεται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 27Α.

39. Στον **κωδικό 080** υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό 079.

Ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην παρ.3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. φόρους, εφαρμοζόμενων όσων έχουν διευκρινισθεί από τη Διοίκηση αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου νόμου (ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιος).

40. Στον **κωδικό 089** υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό 087, ο οποίος είναι προσυμπληρωμένος με το ποσό του κωδικού 086, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 71Ζ του Κ.Φ.Ε. και αφορά στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου. Για να χρησιμοποιηθεί ο μειωμένος συντελεστής φορολόγησης θα πρέπει να έχει ενεργοποιηθεί το αντίστοιχο πεδίο στον κωδικό 686 ότι δηλαδή ο υπόχρεος υπάγεται στις ειδικές διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 71Ζ του Κ.Φ.Ε.

41. Στον **κωδικό 092** υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό 091.

Ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην παρ.3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. φόρους, εφαρμοζόμενων όσων έχουν διευκρινισθεί από τη Διοίκηση αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου νόμου (ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιος).

42. Οι **κωδικοί 579, 574, 582 και 575** συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση των εν λόγω κινήτρων προκειμένου να αφαιρεθεί το ποσό της απαλλαγής από την καταβολή φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, στο πλαίσιο των διατάξεων του ν.3908/2011 (φορολογική απαλλαγή ν.3908/2011), του ν.4399/2016 (φορολογική απαλλαγή ν.4399/2016), του ν.4608/2019 (φορολογική απαλλαγή ν.4608/2019),

καθώς και το διπλάσιο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση ακινήτου στην περιοχή Γεράνι - Μεταξουργείο, με βάση τις διατάξεις της παρ.Β2 των άρθρων 43 και 44 του ν.4030/2011 (φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας), αντίστοιχα.

Ο κωδικός 574 (Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4399/2016) συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση του υπόψη κινήτρου προκειμένου να αφαιρεθεί το ποσό της απαλλαγής από την καταβολή φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, στο πλαίσιο των διατάξεων του ν.4399/2016 (φορολογική απαλλαγή ν.4399/2016), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τον ν. 4605/2019.

Με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 10 του ν.4399/2016, στα επενδυτικά σχέδια που υπάγονται στα καθεστώτα ενισχύσεων του υπόψη νόμου παρέχεται το είδος ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία, από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αφαιρουμένου του φόρου του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους. Το ποσό της φορολογικής απαλλαγής υπολογίζεται ως ποσοστό επί της αξίας των ενισχυόμενων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου ή και της αξίας του καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση και συνιστά ισόποσο αποθεματικό. Ως κέρδη που προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία νοούνται τα φορολογητέα κέρδη, μετά την αφαίρεση των φορολογικών ζημιών παρελθουσών ετών, δηλαδή τα κέρδη που αναγράφονται στον κωδικό 048. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για το ποσό της φορολογικής απαλλαγής που υπολογίζεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του ν.3908/2011 (κωδικός 579).

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι η καταβολή της ενίσχυσης ή η χρήση της ωφέλειας από τον δικαιούχο μπορεί να πραγματοποιείται είτε εφάπαξ με την έκδοση της απόφασης ολοκλήρωσης και έναρξης παραγωγικής λειτουργίας του επενδυτικού σχεδίου είτε σταδιακά και εφόσον συντρέχουν οι πιο κάτω προϋποθέσεις.

Το δικαίωμα έναρξης χρήσης της ωφέλειας του κινήτρου της φορολογικής απαλλαγής θεμελιώνεται με τη δημοσίευση της απόφασης πιστοποίησης της υλοποίησης του πενήντα τοις εκατό (50%) ή του εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του επενδυτικού σχεδίου ή της απόφασης ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας του επενδυτικού σχεδίου. Ο φορέας μπορεί να αξιοποιήσει το σύνολο της δικαιούμενης ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής εντός δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών από το έτος θεμελίωσης του δικαιώματος χρήσης της ωφέλειας με τους ακόλουθους περιορισμούς που ισχύουν σωρευτικά:

αα. η ενίσχυση που δικαιούται ο ενδιαφερόμενος να μην υπερβαίνει, κατ' έτος, το 1/3 του συνολικού εγκεκριμένου ποσού της φορολογικής απαλλαγής, με εξαίρεση την περίπτωση της μη πλήρους αξιοποίησής του κατά τα προηγούμενα φορολογικά έτη λόγω έλλειψης επαρκών κερδών.

Στην περίπτωση αυτή, εναπομένει ποσό ενίσχυσης από προηγούμενα φορολογικά έτη προστίθεται στο ανωτέρω υπολογιζόμενο μέγιστο ετήσιο ποσό δικαιούμενης ενίσχυσης,

ββ. η ενίσχυση που δικαιούται ο ενδιαφερόμενος να μην υπερβαίνει το 1/3 του συνολικού εγκεκριμένου ποσού της φορολογικής απαλλαγής, μέχρι το φορολογικό έτος της έκδοσης της απόφασης ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης.

Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 81 του ν.4914/2022 (Α'61) ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις των οποίων επενδυτικά σχέδια έχουν υπαχθεί στους ν. 3908/2011 (Α'8) και 4399/2016 (Α' 117) και έχουν υποβάλει αίτηση για την πιστοποίηση ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του επενδυτικού έργου ή για την ολοκλήρωση των επενδύσεών τους, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου

2021, δικαιούνται τη χρήση της ωφέλειας κινήτρου φορολογικής απαλλαγής, κατ' εξαίρεση, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν το έτος 2021, εφόσον η απόφαση πιστοποίησης εκδοθεί έως την ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

Με βάση τα ανωτέρω παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα επιχείρησης που υπήγαγε επενδυτικό της σχέδιο σε καθεστώς ενίσχυσης για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής προκειμένου να υπολογίσουμε το αντίστοιχο ποσό της φορολογικής απαλλαγής που οφείλει να καταχωρήσει στον κωδικό 574:

Ανώνυμη εταιρεία, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2021-31.12.2021 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη ισολογισμού 1.500.000 ευρώ. Από τα κέρδη αυτά διανεμήθηκαν μερίσματα στους μετόχους 400.000 ευρώ. Κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης η εταιρεία αναμόρφωσε το προκύψαν αποτέλεσμα του ισολογισμού διαμορφώνοντας τα φορολογητέα κέρδη της (κωδικός 048) στο ποσό των 1.800.000 ευρώ.

Έστω ότι η ίδια εταιρεία κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο 1.1.2022-31.12.2022 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη ισολογισμού 1.700.000 ευρώ. Από τα κέρδη αυτά διανεμήθηκαν μερίσματα στους μετόχους 200.000 ευρώ. Κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης η εταιρεία αναμόρφωσε το προκύψαν αποτέλεσμα του ισολογισμού διαμορφώνοντας τα φορολογητέα κέρδη της (κωδικός 048) στο ποσό των 2.000.000 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ο υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επένδυσης για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής είναι ο ακόλουθος:

Περίπτωση 1:

1.1 Η Α.Ε. ολοκλήρωσε κατά το έτος 2021 εγκεκριμένη επένδυση σε καθεστώς ενίσχυσης για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής, ύψους 3.000.000 ευρώ, οπότε και δημοσιεύτηκε και η απόφαση ολοκλήρωσης και έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της νέας επένδυσης.

Α. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΥΨΟΥΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

Εγκριθείσα επένδυση 3.000.000

Δικαιούμενη ενίσχυση 1.200.000

Β. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

1. Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 1.800.000

Φόρος εισοδήματος (1.800.000 X 22%) 396.000

Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (400.000 X 22/78) (112.820)

Φόρος που αναλογεί στην επιχείρηση 283.180

2. Αφορολόγητο Αποθεματικό Επένδυσης

Ανώτατο ύψος μη καταβολής φόρου πρώτης χρήσης (1.200.000 X 1/3) 400.000

Επομένως, το ποσό απαλλαγής από καταβολή φόρου που θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη χρήση 2021 θα περιοριστεί στο ύψος των 283.180 ευρώ.

1.2 Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ο υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επένδυσης, για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής για το έτος 2022 είναι ο ακόλουθος:

Γ. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

1. Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 2.000.000

Φόρος εισοδήματος (2.000.000 X 22%) 440.000

Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (200.000 X 22/78) (56.410)

Φόρος που αναλογεί στην επιχείρηση 383.590

2. Αφορολόγητο Αποθεματικό Επένδυσης

Ανώτατο ύψος μη καταβολής φόρου δεύτερης χρήσης (1.200.000 X 2/3) 800.000

Επομένως, η Α.Ε. δικαιούται να εμφανίσει το σύνολο του ποσού των 383.590 ευρώ, ως ποσό μη

καταβολής φόρου για το έτος 2022, καθόσον για το ίδιο έτος το ανώτατο ποσό της απαλλαγής που δικαιούται η υπόψη εταιρεία ισούται με το ποσό των 516.820 ευρώ (800.000- 283.180=516.820 ευρώ).

Περίπτωση 2:

2.1 Κατά το έτος 2021 πιστοποιήθηκε η υλοποίηση του 50% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου το οποίο έχει υπαχθεί σε καθεστώς ενίσχυσης για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής.

Α.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΥΨΟΥΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

Εγκριθείσα επένδυση 3.000.000

Δικαιούμενη ενίσχυση (1.200.000X 1/3) 400.000

Β.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

1. Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 1.800.000

Φόρος εισοδήματος (1.800.000 X 22%) 396.000

Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (400.000 X 22/78) (112.820)

Φόρος που αναλογεί στην επιχείρηση 283.180

2. Αφορολόγητο Αποθεματικό Επένδυσης Ανώτατο ύψος μη καταβολής φόρου πρώτης χρήσης (1.200.000 X 1/3) 400.000

Επομένως, το ποσό απαλλαγής από καταβολή φόρου που θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη χρήση 2021 ανέρχεται στο ύψος των 283.180 ευρώ. Τα δε επόμενα έτη και μέχρι την έκδοση της απόφασης ολοκλήρωσης, μπορεί να κάνει χρήση μόνο του υπόλοιπου ποσού ύψους 116.820 ευρώ (400.000 - 283.180=116.820).

2.2 Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ο υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επένδυσης, για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής για το έτος 2022 είναι ο ακόλουθος:

Γ. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 2.000.000

Φόρος εισοδήματος (2.000.000 X 22%) 440.000

Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (200.000 X 22/78) (56.410)

Φόρος που αναλογεί στην επιχείρηση 383.590

Επομένως, το ποσό απαλλαγής από καταβολή φόρου που θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη χρήση 2022 ανέρχεται στο ποσό των 116.820 ευρώ.

Ο **κωδικός 582** (Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4608/2019) συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση του υπόψη κινήτρου προκειμένου να αφαιρεθεί το ποσό της απαλλαγής από την καταβολή φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, στο πλαίσιο των διατάξεων του ν.4608/2019 (φορολογική απαλλαγή ν.4608/2019).

Με βάση την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4608/2019, οι επενδύσεις που χαρακτηρίζονται ως στρατηγικές μπορεί με απόφαση της Δ.Ε.Σ.Ε. να λάβουν φορολογική απαλλαγή που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν, με βάση τη φορολογική νομοθεσία, από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μετά από την αφαίρεση του φόρου του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ο οποίος αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται. Το ποσό της φορολογικής απαλλαγής συνιστά ισόποσο αποθεματικό. Ο φορέας μπορεί να αξιοποιήσει το σύνολο της δικαιούμενης φορολογικής απαλλαγής μέσα σε δεκαπέντε (15) φορολογικά έτη και όχι σε διάστημα μικρότερο των τριών (3) φορολογικών ετών από το έτος θεμελίωσης του δικαιώματος χρήσης του κινήτρου.

Ωστόσο, λόγω μη πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων εντός του φορολογικού έτους

2021, ο ως άνω κωδικός μένει ανενεργός για το έτος αυτό.

43. Ο **κωδικός 619** είναι προσυμπληρωμένος και σε αυτόν αναγράφεται ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβληθεί σε χώρα με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) με την Ελλάδα. Το εν λόγω ποσό φόρου μεταφέρεται από τον πίνακα 8Α και συγκεκριμένα από το πεδίο του συνολικού φόρου που αναλογεί στην Ελλάδα για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, σε χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ. Ειδικότερα, όσον αφορά στην συμπλήρωση του πίνακα 8Α, το νομικό πρόσωπο επιλέγει από αναδυόμενη λίστα τη χώρα στην οποία έχει αποκτήσει εισόδημα, συμπληρώνοντας το συνολικό εισόδημα που έχει αποκτηθεί εκεί και το φόρο που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό. Στη συνέχεια το ποσό του φόρου περιορίζεται στο ποσό που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα με βάση τον υφιστάμενο συντελεστή φορολογίας, εφόσον ο καταβληθείς στην αλλοδαπή φόρος υπερβαίνει τον αναλογούντα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εκάστοτε ΣΑΔΦ και το άρθρο 9 του ν. 4172/2013, και μεταφέρεται στον κωδικό 619. Στη συνέχεια το εν λόγω ποσό φόρου αθροιστικά με το ποσό φόρου του κωδικού 600, εφόσον υπάρχει, συγκρίνεται με το άθροισμα των ποσών των κωδικών 004 ή 080, κατά περίπτωση, και 089 ή 092 κατά περίπτωση, αφού αφαιρεθεί και το ποσό της Φορολογικής Απαίτησης (Φ.Α.) του άρθρου 27Α του Κ.Φ.Ε. (κωδικός 995). Το ποσό που τελικά μεταφέρεται στον κωδικό 619 αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι των λοιπών φόρων της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με την Ε. 2089/2021 εγκύκλιο.

Ο **κωδικός 600** είναι και αυτός προσυμπληρωμένος, όπως ο 619, και σε αυτόν αναγράφεται ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβληθεί σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται ΣΑΔΦ με την Ελλάδα. Το εν λόγω ποσό φόρου μεταφέρεται από τον πίνακα 8Β και συγκεκριμένα από το πεδίο του συνολικού φόρου που αναλογεί στην Ελλάδα για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, σε χώρες με τις οποίες δεν υφίσταται ΣΑΔΦ. Ειδικότερα, όσον αφορά στην συμπλήρωση του πίνακα 8Β, το νομικό πρόσωπο επιλέγει από αναδυόμενη λίστα τη χώρα στην οποία έχει αποκτήσει εισόδημα, συμπληρώνοντας το συνολικό εισόδημα που έχει αποκτηθεί εκεί και το φόρο που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό. Στη συνέχεια το ποσό του φόρου περιορίζεται στο ποσό που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα με βάση τον υφιστάμενο συντελεστή φορολογίας, εφόσον ο καταβληθείς στην αλλοδαπή φόρος υπερβαίνει τον αναλογούντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, και μεταφέρεται στον κωδικό 600. Στη συνέχεια, το εν λόγω ποσό φόρου αθροιστικά με το ποσό φόρου του κωδικού 619, εφόσον υπάρχει, συγκρίνεται με το άθροισμα των ποσών των κωδικών 004 ή 080, κατά περίπτωση, και 089 ή 092 κατά περίπτωση, αφού αφαιρεθεί και το ποσό της Φ.Α. του άρθρου 27Α του Κ.Φ.Ε. (κωδικός 995) και σε περίπτωση μη ύπαρξης επαρκούς ποσού φόρου περιορίζεται στο άθροισμα των κωδικών αυτών. Το ποσό που τελικά μεταφέρεται στον κωδικό 600 αφαιρείται με τη σειρά έκπτωσης που προκύπτει από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 και έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιο.

Ειδικά στην περίπτωση που ο φορολογούμενος συμμετέχει έμμεσα σε μία ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία μέσω ενδιάμεσων συνδεδεμένων εταιρειών κατά την έννοια των παρ.1 και 2 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε., στους πίνακες 8Α ή 8Β, κατά περίπτωση, συμπληρώνεται και αναγράφεται και το ποσό του φόρου αλλοδαπής που έχουν καταβάλει οι συνδεδεμένες εταιρείες.

Σε κάθε περίπτωση, το ποσό που είναι καταχωρημένο στον κωδικό 600 ή 619 δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα μειωμένο με το ποσό της Φ.Α. του άρθρου 27Α του Κ.Φ.Ε. (κωδικός 995).

Διευκρινίζεται ότι ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή δεν επιστρέφεται (σχετ. η ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιος).

44. Στον **κωδικό 009** αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, τόσο για εισοδήματα του τρέχοντος φορολογικού

έτους, όσο και για εισοδήματα προηγούμενων φορολογικών ετών (αποθεματικά) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους. Επίσης, στον κωδικό αυτό αναγράφεται και το ποσό που τυχόν καταβλήθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2579/1998, (μεταβίβαση άδειας κυκλοφορίας και οχήματος Δ.Χ.) σε περίπτωση που η υπεραξία από την ως άνω μεταβίβαση διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί και υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., καθώς και ο φόρος που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.δ.1146/1972 από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου ΙΧ από επιχείρηση που τηρεί απλογραφικά βιβλία, σε περίπτωση που η προκύπτουσα υπεραξία φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις.

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

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, προκειμένου να εφαρμοστούν τα τέσσερα τελευταία εδάφια της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Κ.Φ.Ε., θα πρέπει ο αρχικός ανάδοχος, εφόσον το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου (3%) έχει καταχωρηθεί στον κωδικό 090 (μέσω αποστολής του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων) να το διαγράψει από τον αντίστοιχο κωδικό έτσι ώστε αυτό να συμψηφισθεί, με σχετική βεβαίωση που θα χορηγήσει, από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας (σχετ. η ΠΟΛ.1045/2018 Απόφαση Α.Α.Δ.Ε.).

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

47. Στον **κωδικό 052** αναγράφεται το ποσό του φόρου που συμψηφίζεται με βάση την παρ.3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου για τα εισπραττόμενα μερίσματα, για τα οποία δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ίδιου νόμου. Ειδικότερα, αναγράφεται το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (ο οποίος υπολογίζεται με την εφαρμογή του εκάστοτε ισχύοντος συντελεστή φορολογίας εισοδήματος) κατά το μέρος που αφορά στα διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή κερδών της ημεδαπής (σχετ. η ΠΟΛ.1147/2018 εγκύκλιος ΑΑΔΕ). Το τυχόν ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε, ως φόρος επί του μερίσματος για διανομή κερδών της ημεδαπής, αναγράφεται στους κωδικούς 009 ή 090 ανάλογα αν υπάρχει ή όχι ηλεκτρονική πληροφόρηση. Επίσης, τα αντίστοιχα ποσά που συμψηφίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 68 για διανεμόμενα κέρδη της αλλοδαπής αναγράφονται στον κωδικό 600 ή 619.

Τα υπόψη ποσά φόρων εμφανίζονται στους πίνακες 3Α1α και 3Α1δ, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των κοινοπραξιών λόγω συμμετοχής τους σε αυτές (ΠΟΛ.1121/2015 εγκύκλιος).

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου των κωδικών 004 και 089 μειωμένο με το ποσό της Φ.Α. του άρθρου 27Α του Κ.Φ.Ε. (κωδικός 995), η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται, καθόσον με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. επιστρέφεται μόνο το επιπλέον ποσό που αντιστοιχεί στον φόρο που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε.

Επιπλέον, σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων. Στην περίπτωση αυτή το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, κατά το μέρος που αφορά στα διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή κερδών, υπολογίζεται με βάση τον ισχύοντα κατά τον χρόνο διανομής συντελεστή.

48. Στον **κωδικό 111** αναγράφεται ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τα πρώην νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου

101 του ν.2238/1994 και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η ανέγερση, ανεξάρτητα από το αν η οικοδομική άδεια εκδόθηκε πριν ή μετά την 1.1.2006.

Ειδικά, τα πρώην νομικά πρόσωπα της παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 συμψηφίζουν φόρο που προέρχεται μόνο από πωλήσεις ημιτελών οικοδομών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2013, η κατασκευή των οικοδομών αυτών ολοκληρώθηκε το φορολογικό έτος 2021 και των οποίων η οικοδομική άδεια εκδόθηκε μετά την 1.1.2006.

Αναλυτικές οδηγίες - διευκρινίσεις για την καταχώρηση των κωδικών 009, 008, 052 και 111 έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιο.

49. Κωδικοί που συμπληρώνονται από τις τραπεζικές επιχειρήσεις

I. Εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 93 του ν.4605/2019.

Τα πιστωτικά ιδρύματα, για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 93 του ν.4605/2019 συμπληρώνουν τον πίνακα 6.

Ειδικότερα:

Στον **κωδικό 754** εμφανίζεται το ποσό των πιστωτικών υπολοίπων του δεύτερου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 93 που απομένει για συμψηφισμό το τρέχον φορολογικό έτος, όπως αυτό έχει διαμορφωθεί από τη δήλωση του προηγούμενου φορολογικού έτους.

Στον **κωδικό 756** αναγράφεται το μέρος του ποσού των πιστωτικών υπολοίπων του δεύτερου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 93 που συμψηφίζεται το τρέχον φορολογικό έτος, όταν προκύψει φόρος εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή το ποσό των πιστωτικών υπολοίπων που συμψηφίζεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων, δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του αναλογούντος φόρου δηλαδή του ποσού που αναγράφεται στον κωδικό 004 του τρέχοντος φορολογικού έτους. Το ποσό του κωδικού αυτού μεταφέρεται στον κωδικό 761.

Στον **κωδικό 759** αναγράφεται το ποσό των πιστωτικών υπολοίπων του δεύτερου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 93 που παραμένει για συμψηφισμό τα επόμενα φορολογικά έτη, όπως αυτό προκύπτει μετά την αφαίρεση του ποσού που αναγράφεται στον κωδικό 756 από το αντίστοιχο ποσό του κωδικού 754.

Στον **κωδικό 755** εμφανίζεται το ποσό των πιστωτικών υπολοίπων του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 93 που απομένει για συμψηφισμό το τρέχον φορολογικό έτος, όπως αυτό έχει διαμορφωθεί από τη δήλωση του προηγούμενου φορολογικού έτους.

Στον **κωδικό 757** αναγράφεται το μέρος του ποσού των πιστωτικών υπολοίπων του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 93 που συμψηφίζεται το τρέχον φορολογικό έτος, όταν προκύψει φόρος εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή το ποσό των πιστωτικών υπολοίπων που συμψηφίζεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων, δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του αναλογούντος φόρου δηλαδή του ποσού που αναγράφεται στον κωδικό 004 του τρέχοντος φορολογικού έτους. Το ποσό του κωδικού αυτού μεταφέρεται στον κωδικό 762.

Στον **κωδικό 758** μεταφέρεται από τον κωδικό 756 το ποσό των πιστωτικών υπολοίπων του δεύτερου εδαφίου που προστίθεται στο ποσό των υπολοίπων του πρώτου εδαφίου.

Στον **κωδικό 760** αναγράφεται το ποσό των πιστωτικών υπολοίπων του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 93 που μεταφέρεται για συμψηφισμό τα επόμενα φορολογικά έτη, όπως αυτό προκύπτει μετά την αφαίρεση του ποσού που αναγράφεται στον κωδικό 757 από το αντίστοιχο ποσό του κωδικού 755, αφού ταυτόχρονα προστεθεί στον ίδιο κωδικό (κωδικός 755) το ποσό του κωδικού 758.

II. Εφαρμογή των διατάξεων της παρ.6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012

Στον **κωδικό 751** αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενων χρήσεων (φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020) που συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021, μειωμένο με το ποσό της Φ.Α. του άρθρου 27Α του ν.4172/2013

(κωδικός 995), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012.

Τέλος, στον **κωδικό 749** αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου της παραγράφου 6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012 που προκύπτει στο φορολογικό έτος 2021 και μεταφέρεται για συμψηφισμό με τον φόρο εισοδήματος των πέντε (5) επόμενων φορολογικών ετών, προκειμένου να διαχωριστεί από το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή (κωδικός 750).

50. Ο **κωδικός 911** αφορά τους υπόχρεους καταβολής του τέλους επιτηδεύματος του ν.3986/2011, υπολογίζεται από το σύστημα και είναι προεκτυπωμένος στη φόρμα της δήλωσης, καθόσον συμβιβάζεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Συνεπώς, για τις εγκαταστάσεις που δεν νοούνται ως υποκαταστήματα για τις ανάγκες επιβολής του τέλους επιτηδεύματος και οι οποίες δηλώνονται στον κωδικό 008 του εντύπου Ε3, δεν υπολογίζεται τέλος επιτηδεύματος.

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

52. Ο **κωδικός 657** συμπληρώνεται από τις εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας του άρθρου 71Η του ν.4172/2013. Ωστόσο, δεδομένου ότι στο φορολογικό έτος 2021 δεν έχουν συσταθεί ΕΕΣΔΟΠ, ο ως άνω κωδικός καθίσταται ανενεργός.

53. Στον **κωδικό 003** μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 888 και στον κωδικό 001 μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 088 και τυχόν ποσό που υφίσταται στον κωδικό 100. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που υπάρχει μεταφερόμενη ζημία στον κωδικό 888 και ταυτόχρονα είναι συμπληρωμένο ποσό στον κωδικό 100, τότε στον 001 μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 100 και στον κωδικό 003 το ποσό του κωδικού 888.

54. Όταν με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, εμφανίζεται μήνυμα που ενημερώνει για την υποχρέωση γνωστοποίησης του λογαριασμού πληρωμών στη Φορολογική Διοίκηση (του αριθμού IBAN), η οποία πραγματοποιείται με υποβολή ηλεκτρονικής αίτησης / υπεύθυνης δήλωσης του δικαιούχου στη διαδικτυακή πύλη www.aade.gr της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) στην ψηφιακή πύλη myAADE, σύμφωνα με την Α.1019/2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Β' 458).

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΒ 1081633/15.6.2015.- Καταχώριση στο έντυπο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Ν) της τμηματικής έκπτωσης της έκτακτης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.4093/2012.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 818)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1081689/15.6.2015.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ν.4172/2013, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση ή τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, καθώς και με τη βεβαίωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διακοπής εργασιών ή λήξης της εκκαθάρισης των προσώπων αυτών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 818)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1120/15.6.2015.- Κοινοποίηση διατάξεων άρθρου 2 Ν. 4328/2015.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σελ. 280)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1231/21.10.2015.- Διευκρινίσεις ως προς την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που μετασχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 820)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1118024/29.7.2016.- Διευκρινίσεις ως προς την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που μετασχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 821)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1089508/29.6.2015.- Διευκρινίσεις ως προς τη συμπλήρωση του εντύπου δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Ν).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 822)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1232/21.10.2015.- Φορολογική μεταχείριση εισπραττόμενων μερισμάτων ημεδαπής μητρικής εταιρείας από αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε τρίτη χώρα με την οποία υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 823)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1186/25.8.2015.- Διευκρινίσεις για την καταβολή της πρώτης δόσης του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 για το φορολογικό έτος 2014 μετά τη νέα παράταση που δόθηκε με την ΠΟΛ. 1183/2015 Απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 824)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β' 1081630/26.5.2016.- Οι δημοτικοί συνδυασμοί δεν υποχρεούνται, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 825)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1095069/22.6.2016.- Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ανώνυμης εταιρείας που τέθηκε σε εκκαθάριση και στη συνέχεια αναβίωσε.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 826)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β' 1135136/15.9.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με τον συμψηφισμό του φόρου νομικού προσώπου που καταβλήθηκε για εισπραττόμενα μερίσματα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος 2014.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 828)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1155600/26.10.2016.- Διευκρινίσεις σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από αλλοδαπό νομικό πρόσωπο χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα το οποίο συμμετέχει σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 829)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1071/3.5.2017.- Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Φ.Π. και καταβολή φόρου Ν.Π. Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 16 του ν.4467/2017.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 830)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2089/5.5.2021.- Έκπτωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή από τον

συνολικό φόρο προσώπου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 710)

ΑΡΘΡΟ 69

ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΟΥΝ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

1. Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.⁽¹⁾

Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό. Όταν αποκτάται για πρώτη φορά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό.⁽²⁾

2. Οι διατάξεις του πρώτου και του τέταρτου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται όταν:

⁽³⁾Το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί δεν υπερβαίνει τα τριάντα (30) ευρώ.

3. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης οικονομικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά το εισόδημα.

4. Ειδικά, για τους αρχιτέκτονες και τους μηχανικούς ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται ως εξής:

α) Σε τέσσερα τοις εκατό (4%) της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και

(1) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 119 του ν. 4799/2021 και ισχύει για την προκαταβολή φόρου που βεβαιώνεται με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020 και επόμενων, σύμφωνα με την παράγραφο 73 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.»

(2) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 17 του άρθρου 115 του Ν. 4549/2018 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου και νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό.»

(3) Η λέξη «α» και η περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκαν με την περίπτωση 20β της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014. Η διαγραφή ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Η περίπτωση β που διαγράφηκε είχαν ως εξής: «β) Στη δήλωση περιλαμβάνονται μόνο εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις γενικά και από ιδιοκατοίκηση».

σχεδίων.⁽¹⁾

β) Σε δέκα τοις εκατό (10%) της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα και για την επίβλεψη της εκτέλεσης αυτών, καθώς και των έργων της προηγούμενης περίπτωσης και της ενέργειας πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. για τα έργα αυτά.

Κατ' εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για την επίβλεψη της εκτέλεσης κάθε είδους τεχνικών έργων που ορίζονται στις προηγούμενες περιπτώσεις, ο προκαταβλητέος φόρος επιβάλλεται πριν από τη θεώρηση των οικείων εργασιών από την αρμόδια αρχή στο ποσό της αμοιβής επίβλεψης του δικαιούχου, και προκειμένου για εκπόνηση μελετών ή σχεδίων και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων, ο προκαταβλητέος φόρος κατά τα ποσοστά της παραγράφου αυτής υπολογίζεται στο ποσό της συμβατικής αμοιβής.

5. α) Στις αμοιβές που λαμβάνουν δικηγόροι οφείλεται προκαταβολή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%).⁽²⁾ Δεν υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος επί των αμοιβών για παραστάσεις, καθώς και για κάθε άλλη νομική υπηρεσία που παρέχουν δικηγόροι οι οποίοι συνδέονται με τον εντολέα τους με σύμβαση έμμισθης εντολής και αμείβονται με πάγια αντιμισθία.

β) Ομοίως, δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος στις περιπτώσεις που ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 64.

γ) Κάθε δικηγορικός σύλλογος ή ταμείο συνεργασίας ή διανεμητικός λογαριασμός οποιασδήποτε νομικής μορφής υποχρεούται να παρακρατεί φόρο εισοδήματος με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί οποιουδήποτε ποσού καταβάλλει ως μέρος σε δικηγόρο.

δ) Αν με την έγγραφη συμφωνία περί αμοιβής για την παροχή των δικηγορικών υπηρεσιών η αμοιβή ή το ύψος της συναρτάται με το αποτέλεσμα των δικηγορικών υπηρεσιών ή της δίκης, κατά την απόδοση του προκαταβλητέου φόρου υποβάλλονται και τα στοιχεία που αποδεικνύουν το ύψος της αμοιβής, όπως ειδικότερα καθορίζεται με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

ε) Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου και ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων και το περιεχόμενο αυτών, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

6. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι η προκαταβολή υπολογίζεται με άλλο τρόπο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

(1) Οι λέξεις «που αναφέρονται στις περιπτώσεις β και δ της παραγράφου 5 του άρθρου 49» που υπήρχαν στην περίπτωση α της παραγράφου 4 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(2) Οι λέξεις «με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 64» που υπήρχαν στην περίπτωση α της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1025/20.1.2014.- Προκαταβολή φόρου στις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 69 του ν.4172/2013 καθώς και τρόπος απόδοσης.

Έχοντας υπόψη:

2. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) περί προκαταβλητέου φόρου μηχανικών, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α).

3. Τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 31 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του ίδιου νόμου.

4. Την ανάγκη έγκαιρης ενημέρωσης των υπόχρεων για τον τρόπο απόδοσης του φόρου της προηγούμενης παραγράφου.

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1**Υποβολή δήλωσης και τρόπος απόδοσης του προκαταβλητέου φόρου επί των αμοιβών αρχιτεκτόνων και μηχανικών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013**

1. Το ποσό του προκαταβλητέου φόρου υπολογίζεται:

α) Σε τέσσερα τοις εκατό (4%) της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για διεύθυνση εκτέλεσης έργου καθώς και για μελέτη επίβλεψη τοπογραφικών έργων

β) Σε δέκα τοις εκατό (10%) της συμβατικής αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα και για την επίβλεψη της εκτέλεσης αυτών, καθώς και των έργων της προηγούμενης περίπτωσης και της ενέργειας πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. για τα έργα αυτά.

Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου της αμοιβής, τη διεύθυνση του, τη συμβατική αμοιβή, τον προκαταβλητέο φόρο, την αρμόδια για τη φορολογία Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία του ίδιου και εκείνου που του ανέθεσε τη σύνταξη της μελέτης ή των σχεδίων ή την επίβλεψη, πλην των περιπτώσεων που την ανάθεση έκανε το Δημόσιο.

2. Οι δηλώσεις απόδοσης του προκαταβλητέου φόρου μηχανικών- αρχιτεκτόνων φορολογικού έτους 2014 υποβάλλονται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

3. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την με αριθμό Πολ. 1178/7.12.2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ-ΤΛ(ΦΕΚΒ'9.12.10) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή.

4. Η υποβολή της δήλωσης απόδοσης του προκαταβλητέου φόρου επί των αμοιβών αρχιτεκτόνων και μηχανικών φορολογικού έτους 2014, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet μπορεί να πραγματοποιείται από 3.1.2014.

5. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης, αυτή υποβάλλεται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με συνημμένο το εκτυπωμένο αποδεικτικό στοιχείο της μη δυνατότητας υποβολής της.

Άρθρο 2

Έκδοση ταυτότητας οφειλής

1. Το σύστημα μετά την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης παράγει την «Ταυτότητα Οφειλής», στοιχείο απαραίτητο για την απόδοση του φόρου μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.

2. Οι υπόχρεοι μηχανικοί με την οριστικοποίηση της δήλωσης, θα εκτυπώνουν «Βεβαίωση προκαταβλητέου φόρου στις αμοιβές αρχιτεκτόνων- μηχανικών» η οποία αποτελεί έγκυρη βεβαίωση βάσει της με αριθμ. 2837/0030/11.11.2003 (ΦΕΚ 1685/Β) απόφασης και αποτελεί το αποδεικτικό που θα υποβάλλει στις αρμόδιες υπηρεσίες πριν από τη θεώρηση των σχεδίων ή των μελετών ή τη χορήγηση της σχετικής άδειας.

3. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 1 της παρούσας, αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης του παρακρατηθέντος φόρου, αποτελεί η υποβληθείσα δήλωση σφραγισμένη από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. παραλαβής, με σχετική επισημείωση για την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης του φόρου.

Άρθρο 3**Έλεγχος- Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.**

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται, ηλεκτρονικά αμέσως μετά την οριστική υποβολή των δηλώσεων απόδοσης του προκαταβλητέου φόρου ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώριση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Taxis.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει την δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των δηλώσεων αυτών.

Άρθρο 4**Ισχύς της Απόφασης**

Η παρούσα απόφαση ισχύει από το φορολογικό έτος 2014 για αμοιβές αρχιτεκτόνων- μηχανικών που εισπράττονται κατά το τρέχον φορολογικό έτος και μετά.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1031/24.1.2014.- Χρόνος και τρόπος απόδοσης του προκαταβλητέου φόρου που υπολογίζεται επί των δικηγορικών αμοιβών καθώς και της παρακράτησης φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από τους οικείους δικηγορικούς συλλόγους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α και γ της παραγράφου 5 και της παραγράφου 6 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α').

Έχοντας υπόψη:

.....
3. Τις διατάξεις του της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 31 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του ίδιου νόμου.

4. Τις διατάξεις των περιπτώσεων α και γ της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') περί προκαταβολής φόρου υπολογιζόμενης επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς καθώς και περί παρακράτησης φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από τους οικείους δικηγορικούς συλλόγους.

5. Την ανάγκη έγκαιρης ενημέρωσης των υπόχρεων για την παρακράτηση και τον τρόπο και χρόνο απόδοσης του προκαταβλητέου φόρου και της παρακράτησης της προηγούμενης παραγράφου.

Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Υποβολή της δήλωσης και τρόπος απόδοσης του προκαταβλητέου φόρου που υπολογίζεται επί των δικηγορικών αμοιβών καθώς και της παρακράτησης φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από τους οικείους δικηγορικούς συλλόγους

1. Ο προκαταβλητέος φόρος που υπολογίζεται επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς καθώς και ο παρακρατούμενος επί των ποσών που καταβάλλονται ως μέρος από τους δικηγορικούς συλλόγους αποδίδονται με προσωρινές δηλώσεις (συνημμένο υπόδειγμα προσωρινής δήλωσης), με ευθύνη των προέδρων τους ως εξής:

Οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές προσωρινές δηλώσεις απόδοσης του προκαταβλητέου και του παρακρατηθέντα φόρου φορολογικού έτους 2014 υποβάλλονται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

2. Οι υπόχρεοι, εφόσον είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TaxisNet σύμφωνα με όσα ορίζονται με την με αριθμό Πολ. 1178/7.12.2010, ΑΔΑ41ΦΜΗ-ΤΑ (ΦΕΚ Β'/9.12.10) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή.

3. Η υποβολή της προσωρινής δήλωσης απόδοσης του προκαταβλητέου και του παρακρατηθέντα φόρου φορολογικού έτους 2014, πραγματοποιείται με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet από 20.02.2014.

4. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης, αυτή υποβάλλεται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με συνημμένο το εκτυπωμένο αποδεικτικό στοιχείο της μη δυνατότητας υποβολής της.

Άρθρο 2

Έκδοση ταυτότητας οφειλής

1. Το σύστημα μετά την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης παράγει την «Ταυτότητα Οφειλής», στοιχείο απαραίτητο για την απόδοση του φόρου μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.

2. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 4 του άρθρου 1 της παρούσας, αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης του παρακρατηθέντος φόρου, αποτελεί η υποβληθείσα δήλωση σφραγισμένη από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. παραλαβής, με σχετική επισήμειωση για την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης του φόρου.

Άρθρο 3

Προθεσμία υποβολής και απόδοσης του φόρου

Οι δικηγορικοί σύλλογοι που υπολογίζουν προκαταβλητέο φόρο και παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α και γ της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

Άρθρο 4

Έλεγχος- Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά, αμέσως μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων απόδοσης του προκαταβλητέου ή παρακρατηθέντος φόρου ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώρηση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Taxis.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει την δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των δηλώσεων αυτών.

Άρθρο 5

Ισχύς της απόφασης

Η παρούσα απόφαση ισχύει για δικηγορικές αμοιβές που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς που εκδίδονται από 1.1.2014 καθώς και για μερίσματα που καταβάλλονται από τους δικηγορικούς συλλόγους από 1.1.2014 και μετά.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1186/7.8.2020.- Μείωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2019.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 18, 19, 31, 32 και 34 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις των άρθρων 69 και 71 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν.
3. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 59 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4714/2020 «Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ)2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις» (Α' 148).

.....
Αποφασίζουμε

1. Για το φορολογικό έτος 2019, το ποσό προκαταβολής φόρου εισοδήματος του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 των άρθρων 69 και 71 του ν. 4172/2013 μειώνεται ανάλογα με το ποσοστό μείωσης του κύκλου εργασιών που δηλώνεται για σκοπούς Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) (κωδικός 312 δήλωσης ΦΠΑ) του πρώτου (1ου) εξαμήνου του 2020 έναντι του πρώτου (1ου) εξαμήνου του 2019, ως εξής:

Μείωση του κύκλου εργασιών ΦΠΑ το 1ο εξάμηνο 2020 έναντι του 1ου εξαμήνου 2019:	Μείωση προκαταβολής φόρου
≥ 5% έως και 15%	30%
15,01% έως και 25%	50%
25,01% έως και 35%	70%
>35%	100%

Για τον ανωτέρω υπολογισμό λαμβάνονται υπόψη:

- 1) Οι δηλώσεις ΦΠΑ του πρώτου (1ου) εξαμήνου 2019 που έχουν υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4714/2020 (ήτοι 31.7.2020) και
- 2) οι δηλώσεις ΦΠΑ του πρώτου (1ο) εξαμήνου του 2020, ως εξής:
 - α) για τηρούντες απλογραφικά λογιστικά αρχεία, η δήλωση ΦΠΑ του πρώτου (1ου) τριμήνου που έχει υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4714/2020 (ήτοι 31.7.2020) και η δήλωση ΦΠΑ του δεύτερου (2ου) τριμήνου που υποβάλλεται μέχρι τις 31.7.2020 ή
 - β) για τηρούντες διπλογραφικά λογιστικά αρχεία, οι δηλώσεις ΦΠΑ Ιανουαρίου - Μαΐου που έχουν υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4714/2020 (ήτοι 31.7.2020) και η δήλωση ΦΠΑ Ιουνίου που υποβάλλεται μέχρι τις 31.7.2020.

Για νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ καθ' όλη τη διάρκεια των συγκρινόμενων εξαμήνων, το ποσό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 των άρθρων 69 και 71 του ν. 4172/2013 μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μετατάχθηκε τη χρονική περίοδο από 01.01.2019 έως 30.06.2020 από απαλλασσόμενο ΦΠΑ καθεστώ σε μη απαλλασσόμενο ή αντιστρόφως, κατά τα συγκρινόμενα εξάμηνα των ετών 2019 και 2020.

2. Ειδικά, το ποσό προκαταβολής φόρου εισοδήματος του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 των άρθρων 69 και 71 του ν. 4172/2013 μηδενίζεται για νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό

πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο:

α) είναι υποκείμενο σε ΦΠΑ, ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα που ανήκει στον τριτογενή τομέα και το τρίτο (3ο) τρίμηνο του 2019 αντιστοιχεί σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) του ετήσιου κύκλου εργασιών ΦΠΑ του ίδιου έτους ή

β) εντάσσεται στους κλάδους των αεροπορικών ή ακτοπλοϊκών μεταφορών.

Στην έννοια του τριτογενή τομέα περιλαμβάνονται όλοι οι τομείς Ζ' έως και ΙΘ' της Εθνικής Ονοματολογίας των Οικονομικών Δραστηριοτήτων (ΚΑΔ 2008) που ορίζονται στην υπ' αρ. 1100330/1954/ΔΜ/ΠΟΛ.1133/6.10.2008 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β'2149), όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει. Για τους σκοπούς της παρούσας είναι αδιάφορο εάν ο ΚΑΔ στον οποίο υπάγεται το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα αυτού.

3. Σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και το οποίο επωφελείται της μειωμένης προκαταβολής χωρίς να τη δικαιούται, ολικά ή μερικά, επιβάλλεται από τη Φορολογική Διοίκηση πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της μειωμένης προκαταβολής που επωφελείται, για την επιβολή και είσπραξη του οποίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170).

4. Στις περιπτώσεις που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα δεν έχει υποβάλει μία ή περισσότερες δηλώσεις ΦΠΑ, μέχρι το χρονικό διάστημα που ορίζεται ρητά στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 59 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, δεν τυγχάνει του ευεργετήματος της μειωμένης προκαταβολής φόρου.

5. Οι διατάξεις της παρ. 59 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 δεν εφαρμόζονται για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες για τα οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 71 του ν. 4172/2013, δηλαδή για αυτά που δικαιούνται μειωμένη προκαταβολή φόρου κατά 50% λόγω έναρξης εργασιών τους με βάση τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν για πρώτη φορά το φορολογικό έτος 2019 εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και τα οποία με βάση τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013 δικαιούνται μειωμένη προκαταβολή φόρου κατά 50%. Εξαιρούνται οι επιχειρήσεις της περ. α' του πέμπτου εδαφίου της παρ. 59 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, για τις οποίες το ποσό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος μηδενίζεται.

6. Σε περίπτωση υποβολής αρχικής δήλωσης χωρίς να υπολογιστεί μειωμένη προκαταβολή, η μείωση αυτή επέρχεται με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το σκοπό αυτό. Η τροποποιητική αυτή δήλωση δύναται να υποβληθεί μέχρι 30.12.2020.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3327 Β'/7.8.2020)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 69 Ν. 4172/2013

Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 69 ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο βεβαιώνεται βάσει της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και βάσει των λοιπών τίτλων βεβαίωσης του φόρου, ποσό ως ποσοστό του φόρου που προκύπτει από τους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζονται οι περιπτώσεις για τις οποίες δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου στην περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί δήλωση.

Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ο προκαταβλητέος φόρος για τις αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών.

Με τις περιπτώσεις α, β, γ και δ της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού ορίζεται η οφειλή του προκαταβλητέου φόρου επί των δικηγορικών αμοιβών με συντελεστή, οι περιπτώσεις για τις οποίες δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος επί των αμοιβών αυτών, η υποχρέωση παρακράτησης και ο υπολογισμός του φόρου κατά την καταβολή μερισμάτων από δικηγορικούς συλλόγους, ταμείο συνεργασίας ή διανεμητικό λογαριασμό σε δικηγόρους καθώς και η υποβολή των στοιχείων που αποδεικνύουν το ύψος της δικηγορικής αμοιβής. Με την περίπτωση ε της ίδιας παραγράφου ορίζεται, ότι με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι η προκαταβολή υπολογίζεται με άλλο τρόπο καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1067/20.3.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 69 του Ν. 4172/2013 (Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 837)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1217/24.9.2015.- Κοινοποίηση διατάξεων του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α 94) που αφορούν σε τροποποίηση του ν. 4172/2013 σχετικά με την προκαταβολή του φόρου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 283)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1096855/16.7.2015.- Φορολογική μεταχείριση α) μερίσματος που καταβάλλεται σε δικηγόρους οι οποίοι δεν υποχρεούνται σε υποβολή Ε3 και β) αμοιβών δικηγόρων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα για παροχή υπηρεσιών στις αρχαιρεσίες Δικηγορικού Συλλόγου.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 840)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΑ 1133403/12.10.2015.- Περί προκαταβλητέου φόρου αμοιβών μηχανικών οι οποίοι είναι μισθωτοί υπάλληλοι επιχείρησης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 841)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1140965/22.9.2017.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη βεβαίωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διακοπής εργασιών ατομικής επιχείρησης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 842)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1165181/6.11.2017.- Περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με τη βεβαίωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διακοπής εργασιών ατομικής επιχείρησης.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 842)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2132/11.8.2020.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 4714/2020 (Α' 148) για τη μείωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή τους.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 721)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2125/15.6.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 110, 112, 113, 114, 118, 119, 120, 121 και 122 του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78/18.05.2021).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 724)

ΑΡΘΡΟ 70

ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΟΥΝ ΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

1. Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα άνω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά στα ποσά του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στο τρέχον φορολογικό έτος, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου φορολογικού έτους.

β) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων του τρέχοντος φορολογικού έτους σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό του προηγούμενου φορολογικού έτους.

γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά το τρέχον φορολογικό έτος σε σχέση με το προηγούμενο.

δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πιθανολογείται μείωση του κέρδους του τρέχοντος φορολογικού έτους.

2. Η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στην επαλήθευση της αίτησης που υποβλήθηκε και υποχρεούται, μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της, να ανακοινώνει στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του ελέγχου. Αν διαπιστώσει ότι το εισόδημα μειώθηκε πραγματικά κατά το ποσοστό της προηγούμενης παραγράφου, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου, με τη μείωση που επήλθε, ποσού φόρου από τις επόμενες δόσεις που οφείλονται.

3. Αν περάσει άπρακτη η προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου, ο φορολογούμενος μπορεί να καταβάλλει τις, από τη λήξη της προθεσμίας και μετά, απαιτητές δόσεις του φόρου μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του, όπως αυτόν αναφέρεται στην αίτησή του που υπέβαλε για το σκοπό αυτόν, με επιφύλαξη να καταβάλει τον τυχόν επιπλέον οφειλόμενο φόρο κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάρισή του.

4. Αν γίνει νέα εκκαθάριση λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, εφόσον μειωθεί ο φόρος μειώνεται αναλόγως και η προκαταβολή του φόρου.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 70 Ν. 4172/2013

Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 70 ορίζεται, ότι ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις

διατάξεις του άρθρου 67 για τις περιπτώσεις που έχουμε μείωση του εισοδήματος άνω του 25%. Επίσης, ορίζεται το τι λαμβάνεται ενδεικτικά υπόψη προκειμένου για την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται πως ο φορολογούμενος μπορεί να καταβάλλει τις ληξιπρόθεσμες απαιτητές δόσεις του φόρου για τις περιπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι αν γίνει νέα εκκαθάριση λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης και μειωθεί ο φόρος, τότε μειώνεται αναλόγως και η προκαταβολή του φόρου.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1067/20.3.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 70 του Ν. 4172/2013 (Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 844)

ΑΡΘΡΟ 70Α⁽¹⁾

ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΕΠΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΟΥ ΕΙΣΦΕΡΟΥΝ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΣΕ ΕΓΓΕΓΡΑΜΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΘΝΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ ΝΕΟΦΥΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Σε περίπτωση που φορολογούμενος - φυσικό πρόσωπο εισφέρει κεφάλαιο (angel investor) σε κεφαλαιουχική εταιρεία που είναι εγγεγραμμένη στο Εθνικό Μητρώο Νεοφυών Επιχειρήσεων της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων ποσό ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της εισφοράς του, εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά του αναλογικά ανά κατηγορία δηλωθέντος εισοδήματος του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η εισφορά.

2. Η παρ. 1 εφαρμόζεται για εισφορές κεφαλαίων φυσικού προσώπου - επενδυτή, μέχρι του συνολικού ποσού των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος, οι οποίες (εισφορές κεφαλαίων) διενεργούνται σε έως τρεις (3), κατά τον μέγιστο αριθμό, διαφορετικές νεοφυείς επιχειρήσεις και μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά επιχείρηση.

3. Η εισφορά κεφαλαίου της παρ. 1 εκτελείται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικής καταθέσεως. Εφόσον αποδειχθεί, μετά από σχετικό έλεγχο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ότι η εισφορά του κεφαλαίου έχει γίνει με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, που ματαιώνει τον σκοπό της παρούσας, επιβάλλεται πρόστιμο στο φυσικό πρόσωπο ίσο με το ύψος του οφέλους που επιδίωξε. Για την επιβολή του προστίμου της παρούσας παραγράφου εφαρμόζεται αναλόγως το άρθρο 62 του ν. 4174/2013 (Α' 170).

4. Οι όροι και οι προϋποθέσεις που συντρέχουν για τον χαρακτηρισμό του φορολογούμενου - φυσικού προσώπου ως επενδυτή κατά την έννοια του παρόντος σε νεοφυή επιχείρηση ή σε νεοφυείς επιχειρήσεις (startups επιχειρήσεις), ο τρόπος, ο χρόνος και τα χαρακτηριστικά της εισφοράς του κεφαλαίου, η διαδικασία έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα των φυσικών προσώπων της παρ. 1, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα, καθορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, του αρμοδίου για την έρευνα και την τεχνολογία Υπουργού και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4712/2020

Οι νεοφυείς επιχειρήσεις στα πρώτα χρόνια λειτουργίας είναι ιδιαίτερα ευάλωτες καθώς διέρχονται από την αποκαλούμενη «κοιλιάδα του θανάτου», όπου αναπτύσσουν το προϊόν/ υπηρεσία χωρίς να έχουν επαρκή έσοδα, διατρέχοντας σημαντικό κίνδυνο επιβίωσης. Η χρηματοδότησή τους στα πρώτα στάδια προέρχεται από ίδια κεφάλαια καθώς και από φίλους και τον κοινωνικό περίγυρο. Εντούτοις, το καινοτόμο εγχείρημα για να αναπτυχθεί επαρκώς και να καταστεί βιώσιμο χρίζει πρόσθετης χρηματοδότησης. Το ΕΣΠΑ συμβάλλει μέσω του EquiFund

(1) Το άρθρο 70Α του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4712/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 29.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

και των Επενδυτικών Κεφαλαίων (VCs) τα οποία επενδύουν αφού πρώτα διαπιστώσουν τα πρώτα χειροπιαστά αποτελέσματα για το καινοτόμο προϊόν/υπηρεσία (Prototype, Minimum Viable Product).

Συνεπώς, παρατηρείται ένα κενό χρηματοδότησης, το οποίο καλύπτεται από τους επενδυτικούς αγγέλους (angel investors), δηλαδή φυσικά πρόσωπα που εισφέρουν επενδυτικά κεφάλαια και βοηθούν με την εμπειρία και την τεχνογνωσία που διαθέτουν να περάσει επιτυχώς η νεοφυής επιχείρηση στα επόμενα στάδια.

Λόγω του κρίσιμου ρόλου των επενδυτικών αγγέλων και του υψηλού ρίσκου που αυτοί αναλαμβάνουν είναι αναγκαία η παροχή κινήτρων -σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική - μέσω μειώσεως του φορολογητέου εισοδήματός τους, ισόποσης με ποσοστό επί του ποσού που επενδύεται. Με αυτόν τον τρόπο μειώνεται το ρίσκο και επιδιώκεται η αύξηση της επενδυτικής δραστηριότητας.

Έτσι, στο παρόν άρθρο ρυθμίζονται ο ρόλος των angel investors, οι κανόνες για τις επενδύσεις τους και τα φορολογικά κίνητρα που τους παρέχονται. Επιπλέον προβλέπονται αυστηρά πρόστιμα για όσους επιχειρήσουν να χρησιμοποιήσουν την παρούσα διάταξη με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, που ματαιώνει τον σκοπό της.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ & ΑΑΔΕ 39937/5.4.2021.- Όροι και προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό φορολογούμενου φυσικού προσώπου ως «επενδυτικού αγγέλου» (angel investor) σε νεοφυή επιχείρηση ή νεοφυείς επιχειρήσεις (startups) για την εφαρμογή του άρθρου 70Α του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4712/2020 (Α' 146).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) του άρθρου 49 «Φορολογικά κίνητρα σε επενδυτικούς αγγέλους» του ν. 4712/2020 «Διυπηρεσιακή Μονάδα Ελέγχου Αγοράς, ρύθμιση της οικονομικής δραστηριότητας, αντιμετώπιση του παράνομου εμπορίου, πρόστιμα για τη διακίνηση και εμπορία απομιμητικών/ παραποιημένων προϊόντων, ρύθμιση θεμάτων για τη βιομηχανία, τις ιδιωτικές επενδύσεις, τις συμπράξεις δημοσίου και ιδιωτικού τομέα, την έρευνα, την καινοτομία και το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος και λοιπές διατάξεις» (Α' 146), ως προσθήκη στο άρθρο 70Α του ν. 4172/2013 (Α' 167),

β) του άρθρου 90 του «Κώδικα νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα κυβερνητικά όργανα» που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του π.δ. 63/2005 «Κωδικοποίηση της νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα κυβερνητικά όργανα» (Α' 98), όπως διατηρήθηκε σε ισχύ με την παρ. 22 του άρθρου 119 του ν. 4622/2019 (Α' 133).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σκοπός

Με την παρούσα καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό φυσικού προσώπου ως «επενδυτικού αγγέλου» σε νεοφυή επιχείρηση ή σε νεοφυείς επιχειρήσεις (startups), ο τρόπος, ο χρόνος και τα χαρακτηριστικά της εισφοράς του κεφαλαίου, η διαδικασία έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα του «επενδυτικού αγγέλου», καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του άρθρου 70Α του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4712/2020.

Άρθρο 2 Ορισμοί

Εθνικό Μητρώο Νεοφυών Επιχειρήσεων «Elevate Greece»: Μητρώο που τηρείται από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας (Γ.Γ.Ε.Κ.) του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων στο οποίο εγγράφονται επιχειρήσεις μέσω της διαδικασίας που ορίζεται με την υπ' αρ. 85490/10.08.2020 κοινή απόφαση των Υφυπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης και Επενδύσεων «Σύσταση στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, Εθνικού Μητρώου Νεοφυών, Επιχειρήσεων Προϋποθέσεις εγγραφής και κριτήρια υπαγωγής των επιχειρήσεων στο ως άνω Μητρώο» (Β' 3668), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει. Ο κατάλογος των εγγεγραμμένων επιχειρήσεων στο Μητρώο της Γ.Γ.Ε.Κ. γνωστοποιείται και επικαιροποιείται με αποφάσεις τμηματικής εγγραφής και διαγραφής του Γενικού Γραμματέα Έρευνας και Καινοτομίας και είναι προσβάσιμος ανά πάσα στιγμή, μέσω της πλατφόρμας www.elevategreece.gov.gr

Νεοφυής Επιχείρηση: Κάθε Ανώνυμη Εταιρεία (ΑΕ), Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) και Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (ΙΚΕ) που έχει την έδρα της στην Ελλάδα και είναι εγγεγραμμένη στο Εθνικό Μητρώο Νεοφυών Επιχειρήσεων «ElevateGreece» κατά τον χρόνο εισφοράς του κεφαλαίου.

Επενδυτικός Άγγελος/«Angel Investor»: Ο φορολογούμενος φυσικό πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή εξωτερικού, κάτοχος Ελληνικού ΑΦΜ, ο οποίος εισφέρει χρηματικά κεφάλαια σε νεοφυείς επιχειρήσεις με στόχο την εν γένει ανάπτυξή τους, με τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις της παρούσας τρόπο.

Εισφορά κεφαλαίου: Η εισφορά σε χρήμα του επενδυτικού αγγέλου, η οποία πραγματοποιείται αποκλειστικά μέσω τραπεζικής κατάθεσης.

Δικαίωμα έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα: Ποσό ίσο με το πενήντα (50) τοις εκατό (%) του ποσού της εισφοράς κεφαλαίου του επενδυτικού αγγέλου σε νεοφυή ή νεοφυείς επιχειρήσεις, εκπίπτει αναλογικά ανά κατηγορία δηλωθέντος εισοδήματος του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η εισφορά.

Άρθρο 3

Όρια επενδύσεων κεφαλαίων-Τρόπος εισφοράς αυτών

1. Ο «επενδυτικός άγγελος» μπορεί να τύχει του δικαιώματος έκπτωσης από το φορολογητέο του εισόδημα για εισφορές κεφαλαίου σε νεοφυείς επιχειρήσεις μέχρι του συνολικού ποσού των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος, οι οποίες δύναται να διενεργηθούν σε έως τρεις/3, κατά μέγιστο αριθμό, διαφορετικές νεοφυείς επιχειρήσεις και μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά επιχείρηση.

2. Η εισφορά κεφαλαίου σε νεοφυή επιχείρηση πραγματοποιείται μέσω αύξησης του μετοχικού ή εταιρικού της κεφαλαίου με την έκδοση νέων μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, αντίστοιχα, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις κείμενες διατάξεις που ρυθμίζουν τη διαδικασία αύξησης κεφαλαίου των ΑΕ, ΕΠΕ και ΙΚΕ.

3. Η καταβολή του χρηματικού ποσού που προορίζεται για την εισφορά κεφαλαίου πραγματοποιείται μέσω μεταφοράς από τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί ο «Επενδυτικός Άγγελος» στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, σε εταιρικό λογαριασμό της νεοφυούς επιχείρησης που διατηρεί σε τραπεζικό ίδρυμα της Ελλάδας και αποδεικνύεται αποκλειστικά και μόνο από το σχετικό παραστατικό της τράπεζας.

4. Η εισφορά κεφαλαίου δηλώνεται από τη νεοφυή επιχείρηση στην ηλεκτρονική πλατφόρμα «Elevate Greece» με την υποβολή των στοιχείων που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της και αναφέρονται στο παράρτημα της παρούσας.

5. Η δήλωση στην ως άνω πλατφόρμα υποβάλλεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της πιστοποίησης της καταβολής της αύξησης κεφαλαίου

και περιέχει την επωνυμία και τον Α.Φ.Μ. της νεοφυούς επιχείρησης, το επώνυμο, το όνομα, το πατρώνυμο και τον Α.Φ.Μ. του «επενδυτικού αγγέλου», το ποσό της εισφοράς κεφαλαίου και την ημερομηνία καταβολής του. Ειδικά για εισφορές κεφαλαίου για τις οποίες η πιστοποίηση της καταβολής της αύξησης κεφαλαίου έχει καταχωρηθεί στο Γ.Ε.ΜΗ., μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας η δήλωση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη δημοσίευσή της.

Άρθρο 4

Διαδικασία έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα

Η έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα του «Επενδυτικού Αγγέλου» πραγματοποιείται με την αναγραφή του ποσού της εισφοράς κεφαλαίου στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους στο οποίο αυτό καταβλήθηκε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., για τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων με την προϋπόθεση η πραγματοποίηση της εισφοράς κεφαλαίου να έχει ολοκληρωθεί μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό. Τα δικαιολογητικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της εισφοράς είναι τα αναφερόμενα στο παράρτημα της παρούσας. Σε περίπτωση που η εισφορά κεφαλαίου ολοκληρωθεί μετά την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η καταβολή, η έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα πραγματοποιείται στο φορολογικό έτος που αυτή ολοκληρώθηκε.

Σε περίπτωση ολικής ή μερικής επιστροφής του κεφαλαίου που καταβλήθηκε κατά τα ανωτέρω αλλά δεν χρησιμοποιήθηκε για την εν γένει ανάπτυξη της επιχείρησης και για το οποίο έτυχαν εφαρμογής οι διατάξεις του παρόντος, ο επενδυτικός άγγελος, και για το φορολογικό έτος εντός του οποίου έτυχε του φορολογικού πλεονεκτήματος, οφείλει να υποβάλει σχετική τροποποιητική δήλωση διαγράφοντας μερικά ή ολικά, κατά περίπτωση, το ποσό της εισφοράς κεφαλαίου. Εφ' όσον για τον αναφερόμενο στο προηγούμενο εδάφιο λόγο η τροποποιητική δήλωση υποβληθεί μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση, δεν επιβάλλεται το αναφερόμενο στο επόμενο άρθρο πρόστιμο.

Άρθρο 5

Επιβολή προστίμου

Η Α.Α.Δ.Ε. διενεργεί ελέγχους για τη διαπίστωση της τήρησης των προβλεπόμενων από την παρούσα υποχρεώσεων των «επενδυτικών αγγέλων» και των νεοφυών επιχειρήσεων, και ειδικότερα προκειμένου να διαπιστώσει αν η εισφορά κεφαλαίου έχει γίνει μόνο για την απόκτηση του φορολογικού πλεονεκτήματος και την αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης από τον επενδυτικό άγγελο και όχι για την εν γένει ανάπτυξη της επιχείρησης. Εφόσον αποδειχθεί, μετά τη διενέργεια ελέγχου, ότι η εισφορά του κεφαλαίου έχει γίνει με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, επιβάλλεται πρόστιμο στο φυσικό πρόσωπο «Επενδυτικό Άγγελο» ίσο με το ύψος του οφέλους που επιδίωξε να αποκομίσει από την εισφορά του κεφαλαίου στη νεοφυή επιχείρηση. Για την επιβολή του προστίμου εφαρμόζεται αναλόγως το άρθρο 62 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ). Σε περίπτωση αμφισβήτησης της πράξης επιβολής προστίμου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Έγγραφα που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της εισφοράς ή την επιστροφή του κεφαλαίου:

1. Βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου της νεοφυούς επιχείρησης, σχετικά με τη διενεργηθείσα αύξηση κεφαλαίου, τα στοιχεία του «επενδυτικού αγγέλου», το ποσό και τον χρόνο εισφοράς από τον «επενδυτικό άγγελο», τον αριθμό και την ονομαστική αξία των τίτλων που απέκτησε, και το τυχόν αντίστοιχο ποσό σχηματισθέντος αποθεματικού υπέρ το άρτιο.

2. Η απόφαση του αρμοδίου οργάνου της νεοφυούς επιχείρησης για την αύξηση του κεφαλαίου στην οποία θα αναφέρεται ο σκοπός αυτής.

3. Πιστοποιητικό ΓΕΜΗ περί καταχώρησης της απόφασης αύξησης κεφαλαίου σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις που ρυθμίζουν τη διαδικασία αύξησης κεφαλαίου.

4. Το παραστατικό του τραπεζικού ιδρύματος που εκδόθηκε για την κατάθεση του εισφερόμενου κεφαλαίου.

5. Πιστοποιητικό ΓΕΜΗ της πιστοποίησης καταβολής της αύξησης ή αντίγραφο της σχετικής καταχώρησης στο ΓΕΜΗ, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις που ρυθμίζουν τη διαδικασία αύξησης κεφαλαίου.

6. Σε περίπτωση επιστροφής κεφαλαίου, τα αντίστοιχα δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτει το ποσό επιστροφής κεφαλαίου που αναλογεί σε έκαστο επενδυτικό άγγελο.

Άρθρο 6

Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από την 29η Ιουλίου 2020 και μετά, ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4712/2020.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1415 Β' /9.4.2021)

ΑΡΘΡΟ 71

ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

1.⁽¹⁾ Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με ογδόντα τοις εκατό (80%) του φόρου που προκύπτει για τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.⁽²⁾

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αποκλειστικά και μόνο για το φορολογικό έτος 2018, βεβαιώνεται ποσό ίσο με το ενενήντα πέντε τοις εκατό (95%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του έτους αυτού.⁽³⁾

.....⁽⁴⁾

2.⁽⁵⁾ Το ποσοστό του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 αυξάνεται σε εκατό τοις εκατό (100%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

3. Τα ποσοστά των προηγούμενων παραγράφων μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση

(1) Η παράγραφος 1 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α της παρ. 5 του άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 16.7.2015, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε, όπως είχε τροποποιηθεί με την παρ. 4α του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013, είχαν ως εξής: «1. Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με ογδόντα τοις εκατό (80%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Το εν λόγω ποσοστό αυξάνεται σε εκατό τοις εκατό (100%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα».

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 119 του ν. 4799/2021 και ισχύει για την προκαταβολή φόρου που βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021 και επόμενων, σύμφωνα με την παράγραφο 73 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου. Σύμφωνα με την παράγραφο 72 του άρθρου 72 του νόμου 4799/2021, ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρούσας παραγράφου ορίζεται σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Το εδάφιο προτού τροποποιηθεί είχαν ως εξής: «Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους».

(3) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 26 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για την προκαταβολή φόρου που έχει βεβαιωθεί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με την παράγραφο 24 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου.

(4) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε με την περίπτωση 11α της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015. Η κατάργηση ισχύει από την υπογραφή των συμβαλλομένων μερών της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης, δηλ. από τη 19.8.2015. Το καταργηθέν εδάφιο είχαν ως εξής: «Το ίδιο ποσοστό ισχύει και για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα».

(5) Η παράγραφος 2 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 119 του ν. 4799/2021 και ισχύει για την προκαταβολή φόρου που βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020 και επόμενων, σύμφωνα με την παράγραφο 73 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «2. Το ποσοστό της παραγράφου 1 ισχύει και για τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων β, γ, ε και στ μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45.»

έναρξης εργασιών τους. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

4. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου φορολογικού έτους.

5. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση.

6. Από το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

7. Αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 70. Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης του νέου φορολογικού έτους.

8. Οι διατάξεις των παραγράφων 4,⁽¹⁾ 5 και 6 του άρθρου 69 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ως προκαταβολή φόρου.

9. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

α)⁽²⁾ για τις εταιρείες που μετασχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 του παρόντος, του ν.δ. 1297/1972 και του ν. 2166/1993 κατά περίπτωση.

(3)

β)⁽⁴⁾ για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται σε ανώνυμη εταιρεία ή

(1) Ο αριθμός «4» μετά τη λέξη «παραγράφων» της παραγράφου 8 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 21 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(2) Η περίπτωση α της παραγράφου 9 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 4 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «α) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμες εταιρείες που μετατρέπονται ή συγχωνεύονται, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972.»

(3) Οι περιπτώσεις β και ε της παραγράφου 9 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 διαγράφηκαν με την περίπτωση δ της παραγράφου 4 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013. Η διαγραφή ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Τα κείμενα των περιπτώσεων που διαγράφηκαν ήταν:

«β) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμες εταιρείες, καθώς και τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, που μετασχηματίζονται σε άλλες εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 6 του ν. 2166/1993,»

«ε) για τα πιστωτικά ιδρύματα που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 (Α154),».

(4) Οι περιπτώσεις β, γ, δ, ε και στ της παραγράφου 9 του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αναριθμήθηκαν με την περίπτωση δ της παραγράφου 4 του άρθρου 25 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως αποτελούσαν τις περιπτώσεις γ, δ, στ, ζ και η.

διασπώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68, 80 και 81, κατά περίπτωση, του κ.ν. 2190/1920 (Α 37),

γ) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που συγχωνεύονται σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 3190/1955 (Α 91),

δ) για τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται σε νέα ή υφιστάμενη αγροτική συνεταιριστική οργάνωση, καθώς και τις δευτεροβάθμιες ή τριτοβάθμιες αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που μετατρέπονται σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2810/2000 (Α 61).

ε) για τα νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου, σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις της ίδιας παραγράφου,

στ) για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ανωνύμων εταιρειών, που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 71 Ν. 4172/2013

Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.- Με την παράγραφο 1 του άρθρου 71 ορίζεται το ποσοστό της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 71 ορίζεται το ποσοστό της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος των προσωπικών εταιρειών που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, καθώς και των κοινοπραξιών των προσωπικών εταιρειών.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 71 ορίζεται το ποσοστό της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης των εργασιών τους.

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 71 ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ποσοστού της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 71 ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ποσοστού της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση.

Με την παράγραφο 6 του άρθρου 71 ορίζονται οι φόροι που εκπίπτουν κατά τον υπολογισμό του ποσοστού της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων.

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 71 ορίζεται η αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 σχετικά με τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, καθώς και η προθεσμία υποβολής της αίτησης για τη μείωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου.

Με την παράγραφο 8 του άρθρου 71 ορίζεται η αναλογική εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 67 σχετικά με την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες.

Με την παράγραφο 9 του άρθρου 71 προβλέπεται η μη βεβαίωση προκαταβολής σε βάρος των εταιρειών που μετατρέπονται ή συγχωνεύονται με τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972, του ν.2166/1993, τις γενικές διατάξεις του κ.ν.2190/1920 ή του ν.3190/1955 ή ειδικότερες διατάξεις,

καθόσον το προϋπάρχον νομικό πρόσωπο παύει να υφίσταται.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 26 ΤΟΥ Ν. 4646/2019

Με την προτεινόμενη διάταξη επιδιώκεται να μειωθεί το βάρος των φορολογουμένων από την ιδιαίτερα μεγάλη προκαταβολή φόρου, η οποία ισχύει. Με τον τρόπο αυτό εξορθολογίζεται και καθίσταται δικαιότερο το πλαίσιο φορολόγησης των επιχειρήσεων. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις που έχουν ήδη προκαταβάλει το 100% του φόρου, για το πλεονάζον ποσό, θα λάβουν επιστροφή φόρου. Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αποκλειστικά και μόνο για το φορολογικό έτος 2018, βεβαιώνεται ποσό ίσο με το ενενήντα πέντε τοις εκατό (95%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του έτους αυτού. Εφόσον για το φορολογικό έτος 2018 έχει καταβληθεί προκαταβολή φόρου ίση με 100%, το πλεονάζον ποσό φόρου επιστρέφεται.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1060/19.3.2015.- Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71 του Ν. 4172/2013 (Προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων).

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 848)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1217/24.9.2015.- Κοινοποίηση διατάξεων του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α94) που αφορούν σε τροποποίηση του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 851)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2125/15.6.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 110, 112, 113, 114, 118, 119, 120, 121 και 122 του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78/18.05.2021).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 737)

ΜΕΡΟΣ ΕΒΔΟΜΟ ⁽¹⁾

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ

ΑΡΘΡΟ 71Α ⁽²⁾

ΚΙΝΗΤΡΑ ΕΥΡΕΣΙΤΕΧΝΙΑΣ

1. Τα κέρδη της επιχείρησης από την εκμετάλλευση ευρεσιτεχνίας διεθνώς αναγνωρισμένης στο όνομά της, που αναπτύχθηκε από την ίδια, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος για έως τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά τα κέρδη αυτά. Η απαλλαγή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι υπάρχει σύνδεση με τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση για την ανάπτυξη της ευρεσιτεχνίας.

2. Το ποσό της απαλλαγής προκύπτει ως ακολούθως:

(1) Ο τίτλος «ΜΕΡΟΣ ΕΒΔΟΜΟ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΙΝΗΤΡΑ» προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 353 του Ν. 4512/2018 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 17.1.2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου.

(2) Το άρθρο 71Α αφού προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 353 του Ν. 4512/2018 (ισχύς από 17.1.2018) στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 89 του ν. 4864/2021 και έχει εφαρμογή στα έσοδα που πραγματοποιούνται τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2022 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου 89. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«ΑΡΘΡΟ 71Α

ΚΙΝΗΤΡΑ ΕΥΡΕΣΙΤΕΧΝΙΑΣ

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

2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, εγκρίνεται η επιχείρηση που υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου αυτού για το συγκεκριμένο προϊόν ή είδος υπηρεσίας, που παράγει ή παρέχει κατά περίπτωση, μετά από αίτηση που υποβάλλει στην αρμόδια υπηρεσία του πιο πάνω Υπουργείου.

3. Τα απαλλασσόμενα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού και υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό και τα οποία προέρχονται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μετά την αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος και των κερδών από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία, καθώς και των αφορολόγητων εκπτώσεων επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων. Προκειμένου για ανώνυμη εταιρεία και εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, το τακτικό αποθεματικό και τα διανεμόμενα κέρδη ανάγονται σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το αποθεματικό σχηματίζεται από τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με την αρχική δήλωση, αφού αφαιρεθούν οι απολήψεις. Όταν η επιχείρηση πραγματοποιεί έσοδα που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος, ως κέρδη που απαλλάσσονται της φορολογίας είναι το μέρος των πιο πάνω κερδών που αντιστοιχεί στα έσοδα από την πώληση των προϊόντων ή από την παροχή υπηρεσιών της παραγράφου 1.

4. Το ειδικό αποθεματικό που σχηματίζεται σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε., κατά το μέρος που διανέμεται, κεφαλαιοποιείται ή αναλαμβάνεται κάθε φορά.

5. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι φορείς πιστοποίησης της ευρεσιτεχνίας, οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

6. Το άρθρο 71 του ν. 3842/2010 (Α' 58) καταργείται. Υπουργικές αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 71 του ν. 3842/2010 εξακολουθούν να ισχύουν έως την τυχόν έκδοση νέων αποφάσεων των παραγράφων 2 και 5 του παρόντος.»

επιλέξιμες δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης/συνολικές δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης Χ κέρδη από την εκμετάλλευση της ευρεσιτεχνίας = ποσό απαλλαγής

Ο αριθμητής δύναται να προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το ποσό των συνολικών δαπανών έρευνας και ανάπτυξης.

3. Για την εφαρμογή του παρόντος δίνονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

α. «Ευρεσιτεχνία διεθνώς αναγνωρισμένη»: Αυτή για την οποία έχει απονεμηθεί δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που εμπίπτει σε μία (1) τουλάχιστον από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

αα) «Ευρωπαϊκό Δίπλωμα Ευρεσιτεχνίας», που χορηγείται από το Ευρωπαϊκό Γραφείο Διπλωμάτων Ευρεσιτεχνίας και έχει κατοχυρωθεί στην Ελλάδα.

αβ) «Δίπλωμα Ευρεσιτεχνίας» κατοχυρωμένο στον Οργανισμό Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας (Ο.Β.Ι.), αποκλεισμένων των Πιστοποιητικών Υποδείγματος Χρησιμότητας (Π.Υ.Χ.), το οποίο έχει, επίσης, κατοχυρωθεί σε ένα ακόμη κράτος, το οποίο:

i) έχει προσχωρήσει στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Διπλωμάτων Ευρεσιτεχνίας ή συνεργάζεται στο πλαίσιο αυτής, ή

ii) είναι μέλος του Ο.Ο.Σ.Α. ή σε καθεστώς υποψήφιας προς ένταξη χώρας ή σε καθεστώς ενισχυμένης δέσμευσης.

Προϋπόθεση για την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος είναι τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας να είναι σε ισχύ τουλάχιστον μέχρι την τελευταία ημέρα της χρήσης για την οποία ζητείται η απαλλαγή.

β. «Επιλέξιμες δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης»: Το ποσό των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης, οι οποίες πραγματοποιούνται, κατά το τρέχον και τα προηγούμενα φορολογικά έτη από την ίδια την επιχείρηση ή έχουν ανατεθεί σε τρίτα, μη συνδεδεμένα με την επιχείρηση πρόσωπα, κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 και συνδέονται άμεσα με τη δημιουργία, ανάπτυξη ή βελτίωση της ευρεσιτεχνίας.

γ. «Συνολικές δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης»: Το σύνολο των επιλέξιμων και μη δαπανών έρευνας και ανάπτυξης, που συνδέονται άμεσα με τη δημιουργία, ανάπτυξη ή βελτίωση της ευρεσιτεχνίας και οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί κατά το τρέχον και τα προηγούμενα φορολογικά έτη. Στην έννοια των μη επιλέξιμων δαπανών περιλαμβάνονται οι δαπάνες απόκτησης της ευρεσιτεχνίας και οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης που έχουν ανατεθεί σε τρίτα συνδεδεμένα με την επιχείρηση πρόσωπα, κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 και οι οποίες συνδέονται άμεσα με τη δημιουργία, ανάπτυξη ή βελτίωση της ευρεσιτεχνίας.

δ. «Κέρδη από την εκμετάλλευση της ευρεσιτεχνίας»:

Το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των δικαιωμάτων επί διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, καθώς και τα έσοδα από την πώληση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, μετά την αφαίρεση των επιλέξιμων δαπανών για έρευνα και ανάπτυξη, που αναλογούν στα εισοδήματα αυτά και τα οποία πραγματοποιήθηκαν το τρέχον φορολογικό έτος. Επίσης, ως κέρδη από την εκμετάλλευση της ευρεσιτεχνίας νοούνται και τα κέρδη από την πώληση προϊόντων παραγωγής της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτά παρήχθησαν σε εγκαταστάσεις της ίδιας της επιχείρησης ή τρίτων, για την οποία χρησιμοποιήθηκε ευρεσιτεχνία, κατά το μέρος που αναλογούν στη χρήση

του διπλώματος ευρεσιτεχνίας.

4. Το ποσό της απαλλαγής, το οποίο υπολογίζεται σύμφωνα με την παρ. 2, εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού και υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα, κατά το μέρος που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται κάθε φορά.

5. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Επενδύσεων και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζονται οι φορείς πιστοποίησης της ευρεσιτεχνίας, τα κριτήρια χαρακτηρισμού των επιλέξιμων και μη δαπανών, σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α., οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

6. Με απόφαση του αρμοδίου οργάνου του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων εγκρίνεται η υπαγωγή της επιχείρησης στο παρόν άρθρο για τα συγκεκριμένα κέρδη από την εκμετάλλευση της ευρεσιτεχνίας, μετά από αίτηση που υποβάλλει στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1145/25.7.2018.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 71Α, 71Β και 71Γ του ν.4172/2103, καθώς και των άρθρων 27 και 354 του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 740)

ΑΡΘΡΟ 71B ⁽¹⁾

ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

1. Ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυσσικών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949 (Α' 96).

2. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σ' ένα μήνα από την καταχώρηση στο Γ.Ε.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

3. Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους.

4. Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

5. Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο της διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.⁽²⁾

Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται αν η εταιρεία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησής της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

6.⁽³⁾ Ανώνυμες εταιρείες, με μετοχές εισηγμένες ή μη, που έχουν σχηματίσει αποθεματικά

(1) Το άρθρο 71B του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 353 του Ν. 4512/2018 και ισχύει για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται μέχρι και τις 21.12.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 71B του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 27 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 25 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο της διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου».

(3) Η παράγραφος 6 του άρθρου 71B του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του

είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχει είτε από την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρείας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α. ν. 148/1967, του ν. 542/1977, του ν. 1249/1982, του ν. 1839/1989 και του ν. 2065/1992 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή πάγιων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών. Λοιπά αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα κέρδη, χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994, μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Η κεφαλαιοποίηση αυτή υπόκειται σε φόρο εισοδήματος 5% με εξάντληση κάθε φορολογικής υποχρέωσης. Φόρος που τυχόν έχει καταβληθεί στο παρελθόν για τα αποθεματικά αυτά του ν. 2238/1994 δεν επιστρέφεται. Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο μερισμάτων λόγω διανομής, σε παρακράτηση φόρου και σε εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του παρόντος νόμου.

7. Οι διατάξεις της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών της προηγούμενης παραγράφου.

8.⁽¹⁾ Για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται με τις διατάξεις του παρόντος, η αύξηση αυτή του μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιείται είτε με την ανάλογη αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης, είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε και με τους δύο αυτούς τρόπους. Οι νέες μετοχές που θα εκδοθούν διανέμονται δωρεάν στους μετόχους, κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά τον χρόνο της κεφαλαιοποίησης των εν λόγω αποθεματικών.

9. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 9 του άρθρου 101 του ν.1892/1990 (Α' 101) καταργούνται.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1168/22.8.2018.- Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης φόρου σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 71Β και 71Γ του ν. 4172/2013.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

άρθρου 27 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 25 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « 6. Ανώνυμες εταιρείες, με μετοχές εισηγμένες ή μη, που έχουν σχηματίσει αποθεματικά είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχει είτε από την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρείας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 148/1967, του ν. 542/1977, του ν. 1249/1982 και του ν. 1839/1989 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή πάγιων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών με σκοπό διανομής νέων μετοχών στους μετόχους τους. Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.»

(1) Η παράγραφος 8 του άρθρου 71Β του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 27 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 25 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « 8. Οι διατάξεις του παρόντος ισχύουν για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται μέχρι και τις 31.12.2020. Ειδικά για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2019 μέχρι και 31.12.2019 ο συντελεστής της παραγράφου 2 ορίζεται σε δέκα τοις εκατό (10%) και για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 μέχρι και τις 31.12.2020 σε είκοσι τοις εκατό (20%)».

- α) Του άρθρου 6 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170Α').
 β) Του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ 94Α') και ειδικότερα του άρθρου 7, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού, όπως ισχύουν.
 γ) Των άρθρων 71B και 71Γ του ν. 4172/2013.

.....
 Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της δήλωσης απόδοσης του φόρου στην περίπτωση κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 71B και 71Γ του ν. 4172/2013, έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο: «ΔΗΛΩΣΗ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΡΘΡΩΝ 71B, 71Γ»).

2. Η δήλωση απόδοσης του φόρου στην περίπτωση κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος εκ των οποίων το ένα επιστρέφεται θεωρημένο στον υπόχρεο και το άλλο τηρείται στο αρχείο της Δ.Ο.Υ..

Άρθρο 2

Ισχύς της απόφασης

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3717 Β' /30.8.2018)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 27 ΤΟΥ Ν. 4646/2019

Με τις διατάξεις του άρθρου 25 προτείνεται η ισχύς των διατάξεων των άρθρων 71B και 71Γ ΚΦΕ να είναι διαρκής, χωρίς να υφίσταται περιορισμός στον χρόνο κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών που αφορούν. Ταυτόχρονα ο φορολογικός συντελεστής που ισχύει για την κεφαλαιοποίηση των εν λόγω αποθεματικών καθορίζεται στο 5%, γεγονός που θα ενισχύσει τα ίδια κεφάλαια των επιχειρήσεων με σκοπό να δημιουργηθούν ευνοϊκές προϋποθέσεις για την ανάπτυξή τους.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1145/25.7.2018.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 71Α, 71B και 71Γ του ν.4172/2103, καθώς και των άρθρων 27 και 354 του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 745)

ΑΡΘΡΟ 71Γ ⁽¹⁾

ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ Ε.Π.Ε.

1.⁽²⁾ Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του α. ν. 942/1949 (Α' 96). Στην περίπτωση αυτή, οι μεν ανώνυμες εταιρείες, δύνανται να κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά τον χρόνο της κεφαλαιοποίησης, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους, οι δε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης θα κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία διανέμονται δωρεάν στους παλαιούς εταίρους, κατ' αναλογία των μεριδίων τους.

2.⁽³⁾ Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί σε έναν μήνα από την καταχώρηση στο Γ.Ε.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ή εταίρους της.

3. Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας, των μετόχων ή εταιρών της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

(1) Το άρθρο 71Γ του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 353 του Ν. 4512/2018 και ισχύει για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται μέχρι και τις 31.12.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Η παράγραφος 1 του άρθρου 71Γ του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 27 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 25 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949 (Α' 96) και με την προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση θα αυξηθεί το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους. Στην περίπτωση αυτή εκδίδονται νέες μετοχές ή εταιρικά μερίδια, για τους δικαιούχους μετόχους ή εταίρους.»

(3) Η παράγραφος 2 του άρθρου 71Γ του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 27 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 25 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «2. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί σ' έναν μήνα από την καταχώρηση στο Γ.Ε.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ή εταίρους της.»

4. Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό κεφάλαιό της με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.⁽¹⁾ Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσής της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσής της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησής της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

5. Προκειμένου για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης στην περίπτωση κατά την οποία πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η εταιρεία αυτή ή μειωθεί το εταιρικό της κεφάλαιο με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους εταίρους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά προστίθενται στα κέρδη της εταιρείας που πραγματοποιεί στον χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου και φορολογούνται με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν κατά τον χρόνο διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του εταιρικού της κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.⁽²⁾ Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό μετατροπής ή συγχώνευσής της με άλλη επιχείρηση για την ίδρυση ανώνυμης εταιρείας ή άλλης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από ανώνυμη εταιρεία.

6.⁽³⁾

7. Οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 (Α' 127) καταργούνται.

(1) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 71Γ του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 27 του ν. 4646/2019 και εφαρμόζεται για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 25 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό κεφάλαιό της με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.»

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 71Γ του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 27 του ν. 4646/2019) και εφαρμόζεται για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 25 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Προκειμένου για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης στην περίπτωση κατά την οποία πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η εταιρεία αυτή ή μειωθεί το εταιρικό της κεφάλαιο με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους εταίρους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά προστίθενται στα κέρδη της εταιρείας που πραγματοποιεί στο χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου και φορολογούνται με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν κατά τον χρόνο διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του εταιρικού της κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.»

(3) Η παράγραφος 6 του άρθρου 71Γ του Ν. 4172/2013 καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 67 του ν. 4646/2019. Η κατάργηση ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής: «Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται μέχρι και τις 31.12.2020. Ειδικά για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 μέχρι και τις 31.12.2020 ο συντελεστής της παραγράφου 2 ορίζεται σε είκοσι τοις εκατό (20%).»

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1145/25.7.2018.- Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 71Α, 71Β και 71Γ του ν.4172/2103, καθώς και των άρθρων 27 και 354 του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 751)

ΑΡΘΡΟ 71Δ⁽¹⁾

ΚΙΝΗΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ

1. Οι εργοδοτικές εισφορές για τη δημιουργία νέων θέσεων εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσαυξημένες κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και μέχρι το 14πλάσιο του κατώτατου μισθού άγαμου μισθωτού άνω των είκοσι πέντε (25) ετών ανά θέση εργασίας, εφόσον προκύπτει αθροιστικά:

α) αύξηση του αριθμού των απασχολουμένων κατά το οικείο έτος πρόσληψης σε σχέση με το μέσο όρο του προηγούμενου έτους και

β) αύξηση της μισθολογικής δαπάνης κατά το οικείο έτος πρόσληψης σε σχέση με αυτήν του προηγούμενου έτους.

Για τον υπολογισμό των περιπτώσεων α' και β' δεν προσμετρώνται: α) η συνταξιοδότηση εργαζομένου, β) η καταγγελία σύμβασης κατόπιν υποβολής μήνυσης από τον εργοδότη σε εργαζόμενο της επιχείρησης για αξιόποινη πράξη που τέλεσε κατά την άσκηση της εργασίας του, γ) η φυλάκιση και ο θάνατος εργαζομένου και δ) η αδυναμία ανανέωσης της άδειας διαμονής και πρόσβασης στην αγορά εργασίας αλλοδαπού εργαζομένου.

2.α. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται για νέους έως τριάντα (30) ετών και για μακροχρόνια άνεργους που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα του ΟΑΕΔ.

β. Σε συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, το κίνητρο χορηγείται άπαξ για κάθε εργαζόμενο.

3. Η παράγραφος 1 έχει εφαρμογή, υπό τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις, και σε περίπτωση μετατροπής συμβάσεων μερικής ή εκ περιτροπής απασχόλησης ή συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή έργου, σε συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης.

4. Η προσαύξηση της παραγράφου 1, εκτός από το έτος πρόσληψης ή μετατροπής της σύμβασης σε σύμβαση εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης, χορηγείται και για τέσσερα (4) επιπλέον συναπτά έτη, υπό την προϋπόθεση ότι ο μέσος όρος του αριθμού των απασχολουμένων και η μισθολογική δαπάνη εκάστου έτους δεν έχουν μειωθεί σε σχέση με εκείνα του προηγούμενου έτους, εφαρμοζόμενων των όσων ορίζονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1.

5. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία, ο τρόπος υπολογισμού του μέσου όρου απασχόλησης, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των προηγούμενων παραγράφων.

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΑΥΟ ΠΟΛ. 1244/31.12.2018.- Καθορισμός των προϋποθέσεων, των όρων, της διαδικασίας, του τρόπου υπολογισμού του μέσου όρου απασχόλησης, καθώς και λοιπές αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α'167).

(1) Το άρθρο 71Δ του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 116 του Ν. 4549/2018 και ισχύει από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Έχοντας υπόψη

Α) Τις διατάξεις:

1. Της παραγράφου 5 του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 116 του ν. 4549/2018 (Α'105).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

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

2. Ειδικά σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων, ο μέσος όρος των εργαζομένων στην προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρεία θα προκύπτει από το άθροισμα των μέσων όρων των εργαζομένων που απασχολήθηκαν σε κάθε μία από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις.

3. Για τον υπολογισμό τόσο του μέσου όρου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013 όσο και της μισθολογικής δαπάνης της περίπτωσης β' της ίδιας παραγράφου δεν προσμετρώνται: α) η συνταξιοδότηση εργαζομένου, β) η καταγγελία σύμβασης κατόπιν υποβολής μήνυσης από τον εργοδότη σε εργαζόμενο της επιχείρησης για αξιόποινη πράξη που τέλεσε κατά την άσκηση της εργασίας του, γ) η φυλάκιση και ο θάνατος εργαζομένου και δ) η αδυναμία ανανέωσης της άδειας διαμονής και πρόσβασης στην αγορά εργασίας αλλοδαπού εργαζομένου.

Άρθρο 2

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

2. Το φορολογικό κίνητρο της παραγράφου 1 του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013, εκτός από το έτος πρόσληψης ή μετατροπής της σύμβασης σε σύμβαση εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης, χορηγείται και για τέσσερα (4) επιπλέον συναπτά έτη, υπό την προϋπόθεση ότι ο μέσος όρος του αριθμού των απασχολούμενων και η μισθολογική δαπάνη εκάστου έτους δεν έχουν μειωθεί σε σχέση με εκείνα του προηγούμενου έτους, εφαρμοζόμενων των όσων ορίζονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι υπόψη προϋποθέσεις για οποιοδήποτε από τα παραπάνω έτη, το κίνητρο παύει να χορηγείται για το έτος αυτό και τα επόμενα αυτού.

3. Σε περίπτωση πρόσληψης υπαλλήλου που μέχρι πρότινος εργαζόταν σε συνδεδεμένη εταιρεία κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 με την εταιρεία που τον προσλαμβάνει και η πρώτη εταιρεία είχε κάνει χρήση του φορολογικού κινήτρου, το κίνητρο αυτό δεν μπορεί να χορηγηθεί και στη δεύτερη εταιρεία για τον υπάλληλο αυτό. Η εταιρεία στην οποία μετακινείται ο υπάλληλος μπορεί να εκπέσει τις προσαυξημένες εργοδοτικές εισφορές τα υπολειπόμενα έτη από το έτος μετακίνησης του υπαλλήλου με τις ως άνω προϋποθέσεις. Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση συγχώνευσης, για την προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρεία.

4. Τα ανωτέρω πρέπει να προκύπτουν από τις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης και

τα λοιπά στοιχεία που τηρούνται βάσει της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, τα οποία θα προσκομίζονται σε περίπτωση ελέγχου προκειμένου να πιστοποιείται η τήρηση των προϋποθέσεων του άρθρου 71Δ.

Άρθρο 3

1. Το προσαυξημένο ποσό κατά 50% των εργοδοτικών εισφορών που καταβάλλουν τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες αφαιρείται από τα καθαρά φορολογητέα αποτελέσματά τους, όπως αυτά προκύπτουν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους που αφορούν.

2. Εάν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση των προσαυξημένων εισφορών, η ζημία αυτή μεταφέρεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013.

3. Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έκαστου φορολογικού έτους στο οποίο κάνουν χρήση του κινήτρου της φορολογικής απαλλαγής του άρθρου 71Δ του ν. 4172/2013 υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 στην οποία εμφανίζεται ο αριθμός των εργαζομένων με πλήρη απασχόληση για κάθε μήνα του έτους υπαγωγής καθώς και του προηγούμενου έτους αυτού, ο μέσος όρος των εργαζομένων με πλήρη απασχόληση για καθένα από τα έτη αυτά, καθώς και το σύνολο της μισθολογικής δαπάνης για τα ως άνω έτη. Σε περίπτωση υποβολής με χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν συνυποβάλλεται, αλλά φυλάσσεται για τον έλεγχο.

Άρθρο 4

Η απόφαση αυτή ισχύει από το φορολογικό έτος 2019 και εφεξής.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΑΡΘΡΟ 71Ε⁽¹⁾

ΚΙΝΗΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΟΠΤΙΚΟΑΚΟΥΣΤΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ

1.⁽²⁾ Από το φορολογητέο εισόδημα φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι υποκείμενο φόρου στην Ελλάδα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 και επενδύει σε παραγωγές οπτικοακουστικών έργων, κατά την έννοια του άρθρου 20 του ν. 4487/2017 ή αποτελεί επιχείρηση που λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 25 του ν. 4487/2017, αφαιρείται το τριάντα τοις εκατό (30%) των επιλέξιμων δαπανών καθενός οπτικοακουστικού έργου, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται στην Ελλάδα.

2. Στις περιπτώσεις συμπαραγωγών το ποσό που αφαιρείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1, υπολογίζεται αναλόγως του ποσοστού συμμετοχής του φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στην παραγωγή.

3. Στις διατάξεις της παραγράφου 1 δεν υπάγονται επενδύσεις κατά το μέρος του ποσού που προέρχεται από χορηγίες που λήφθηκαν για τη χρηματοδότηση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων.

4.⁽³⁾ α) Η παρ. 1 κατά το μέρος που αφορά στη φορολόγηση επιχειρήσεων, οι οποίες λειτουργούν σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 25 του ν. 4487/2017, εφαρμόζεται τηρουμένου του Κανονισμού (ΕΕ) 651/2014 και ιδίως του Κεφαλαίου Ι-Γενικές Διατάξεις και του άρθρου 54 αυτού, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4487/2017.

β) Οι ενισχύσεις που χορηγούνται στις επιχειρήσεις της παρ. 1, σωρεύονται με το επενδυτικό κίνητρο του κεφαλαίου Δ του ν. 4487/2017, καθώς και οποιεσδήποτε άλλες κρατικές ενισχύσεις χορηγούνται στις επιχειρήσεις αυτές, σύμφωνα με το ενωσιακό δίκαιο κρατικών ενισχύσεων.

5. Εάν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ποσοστού της παραγράφου 1, η ζημία αυτή μεταφέρεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου.

6. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα καταβάλλει το χρηματικό ποσό, με το οποίο επιθυμεί να ενισχύσει την παραγωγή οπτικοακουστικού έργου, σε ειδικό λογαριασμό επ' ονόματι του έργου που

(1) Το άρθρο 71Ε του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 116 του Ν. 4549/2018 και ισχύει από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Η παράγραφος 1 του άρθρου 71Ε του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν. 4704/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « 1. Από το φορολογητέο εισόδημα φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι υποκείμενο φόρου στην Ελλάδα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος νόμου και επενδύει σε παραγωγές οπτικοακουστικών έργων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 20 του ν. 4487/2017 (Α' 116), αφαιρείται το 30% των επιλέξιμων δαπανών, καθενός οπτικοακουστικού έργου, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται στην Ελλάδα.»

(3) Η παράγραφος 4 του άρθρου 71Ε του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του ν. 4704/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «4. Το ποσοστό της αφαίρεσης των δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα της παραγράφου 1 μαζί με άλλες ενισχύσεις που έχει λάβει το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για το ίδιο οπτικοακουστικό έργο, δεν μπορούν να ξεπερνούν το 50% του κόστους παραγωγής του έργου αυτού.»

επιθυμεί να ενισχύσει.

7.⁽¹⁾ Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ψηφιακής Διακυβέρνησης και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι επιλέξιμες δαπάνες, οι κατηγορίες των οπτικοακουστικών έργων, η διαδικασία και ο χρόνος ελέγχου της τήρησης των όρων και προϋποθέσεων που τίθενται με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων, καθώς επίσης οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία και κάθε άλλο ειδικότερο ζήτημα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΚΥΑ Α. 1007/9.1.2019.- Καθορισμός των επιλέξιμων δαπανών, των κατηγοριών των οπτικοακουστικών έργων, της διαδικασίας και του χρόνου ελέγχου της τήρησης των όρων και προϋποθέσεων των διατάξεων του άρθρου 71Ε του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), καθώς και των προϋποθέσεων, των όρων και της διαδικασίας και κάθε άλλης λεπτομέρειας για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

Έχοντας υπόψη:

Α) Τις διατάξεις:

1. Της παραγράφου 7 του άρθρου 71Ε του ν.4172/2013 (Α' 167), όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 116 του ν. 4549/2018 (Α' 105).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Κάθε παραγωγός (φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα), που επιθυμεί ένα οπτικο-ακουστικό έργο που πρόκειται να παράξει, να υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος, θα πρέπει να τηρεί Ειδικό Τραπεζικό Λογαριασμό σε Ελληνικό Πιστωτικό Ίδρυμα και να καταθέτει στο Εθνικό Κέντρο Οπτικοακουστικών Μέσων και Επικοινωνίας (ΕΚΟΜΕ), Αίτηση Υπαγωγής, η οποία πρέπει να συνοδεύεται από τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

i. Ειδική έντυπη αίτηση συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη από τον ιδιώτη παραγωγό ή τον νόμιμο εκπρόσωπο της αιτούσας επιχείρησης.

ii. Φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα του αιτούντος φυσικού προσώπου ή της αιτούσας επιχείρησης με βάση το καταστατικό της.

iii. Περιλήψη σεναρίου.

iv. Αναλυτικό προϋπολογισμό του οπτικοακουστικού έργου και λίστα των βασικών συντελεστών του.

v. Χρονοδιάγραμμα γυρισμάτων, χώροι γυρισμάτων και εργαστήρια επεξεργασίας.

vi. Αναλυτικό χρηματοδοτικό πλάνο με ανάλυση των πηγών χρηματοδότησης, συνοδευόμενο από όλα τα αποδεικτικά κάλυψης αυτού (συμφωνητικά συμπαραγωγής, αποφάσεις δημόσιων ή διεθνών οργανισμών κλπ),

vii. Συμβάσεις απόκτησης πνευματικών δικαιωμάτων από τον σεναριογράφο και τον σκηνοθέτη,

(1) Η παράγραφος 7 του άρθρου 71Ε του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 12 του ν. 4704/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 14.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «7. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης και Πολιτισμού και Αθλητισμού και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι επιλέξιμες δαπάνες, οι κατηγορίες των οπτικοακουστικών έργων, η διαδικασία και ο χρόνος ελέγχου της τήρησης των όρων και προϋποθέσεων που τίθενται με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων, καθώς επίσης οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

- viii. Συμφωνητικό συμπαραγωγής,
 ix. Συμβάσεις ανάθεσης εκτέλεσης παραγωγής, συνοδευόμενες από γενικά πληροφοριακά στοιχεία τρίτων,
 x. Βεβαίωση της αρμόδιας ΔΟΥ για το είδος της δραστηριότητας που ασκεί η εταιρεία,
 xi. Παράβολο ύψους εκατό (100) ευρώ.
2. Απαραίτητη προϋπόθεση για να τύχουν εφαρμογής οι ευεργετικές διατάξεις του παρόντος είναι τα προς πληρωμή παραστατικά να εκδίδονται από τον κύριο παραγωγό του οπτικοακουστικού έργου ή τον εκτελεστή παραγωγής του Έργου ή σε περίπτωση συμπαραγωγής από κάθε παραγωγό κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην παραγωγή.
3. Οι δαπάνες που περιοριστικά αναγνωρίζονται ως επιλέξιμες σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος είναι:
- ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ.**
 Σενάριο.
 Σκηνοθεσία.
 Μουσική.
 Δαπάνες για κτήση αδειών εκμετάλλευσης επί προϋφιστάμενων έργων.
ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΥΝΕΡΓΕΙΟΥ (CREW), ΗΘΟΠΟΙΩΝ (CAST) ΚΑΙ ΕΚΤΕΛΕΣΤΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.
 Αμοιβές προσωπικού, τεχνικών και ηθοποιών (συμπεριλαμβανομένων των προβλεπόμενων φόρων και ασφαλιστικών εισφορών σύμφωνα με την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία) καθώς και του εκτελεστή παραγωγής. Ενδεικτικά:
- Τμήμα Καλλιτεχνικής Διεύθυνσης.
 Τμήμα Παραγωγής.
 Διανομή (Cast) (Πρωταγωνιστές/Κασκαντέρ/Κομπάρσοι/Σωσίες/Αντικαταστάτες κλπ).
 Τμήμα Καλλιτεχνικού Σχεδιασμού (Σχεδιασμός Σκηνικών, Κατασκευές, φροντιστήρια props κλπ).
 Εξοπλισμός τεχνικής εγκατάστασης (γερανοί, ράγες, τρίποδα κ.α.).
 Τμήμα Ειδικών Εφέ.
 Τμήμα Κινουμένων Σχεδίων Εικόνων (Animation).
 Τμήμα σχεδιασμού χαρακτήρων (animation όλων των τύπων, 3D κλπ).
 Τμήμα Ενδυματολογίας-Κοστούμιών.
 Τμήμα Μακιγιάζ, Κομμώσεων και Προσθετικών.
 Τμήμα Φωτισμού.
 Τμήμα Εικόνας. Τμήμα Ήχου.
 Τμήμα Διαχείρισης Χώρων Γυρισμάτων.
 Τροφοδοσία.
 Τμήμα Μουσικής.
 Τμήμα επεξεργασίας εικόνας (μοντάζ).
 Τμήμα επεξεργασίας ήχου (μιξάζ).
 Τμήμα μουσικής επεξεργασίας.
 Τμήμα Οπτικών Εφέ.
 Μεταγλώττιση, Επανηχογράφηση διαλόγων (ADR Automated Dialogue Replacement) και Ηχητικά Εφέ περιβάλλοντα χώρα (Foley).
 Εξειδικευμένες υπηρεσίες κατά τη διάρκεια και στον τόπο των γυρισμάτων (ιατροί, νοσοκόμες, κτηνίατροι, κ.α.).
 Σύμβουλοι Σεναρίου.
 Αμοιβή Εκτελεστή Παραγωγής.
ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.

Έρευνα και σχεδιασμός παραγωγής.

Αναζήτηση τοποθεσίας γυρισμάτων (συμπεριλαμβανομένων εξόδων Μετακίνησης, Διαμονής, Διατροφής, Ημερήσιων αμοιβών εκτός έδρας per diems).

Αμοιβές καλλιτεχνικών συντελεστών ή/και τμήματος Παραγωγής κατά τη διάρκεια της αναζήτησης της τοποθεσίας γυρισμάτων (συμπεριλαμβανομένων των προβλεπόμενων φόρων και ασφαλιστικών εισφορών σύμφωνα με την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία).

Διάφορες Διοικητικές άδειες αρμόδιων φορέων ή αρχών (άδειες γυρισμάτων έξοδα αδειοδότησης χρήσης δημόσιων και αρχαιολογικών χώρων για την παραγωγή του οπτικοακουστικού έργου κ.α.). Κατασκευή, αγορά, ενοικίαση φροντιστηρίου και διαμόρφωση στολισμός σκηνικών.

Κατασκευή σκηνικών.

Ενοικίαση στούντιο και σκηνικού.

Ενοικίαση και διαμόρφωση τοποθεσίας γυρισμάτων.

Χρήση ζώων.

Ενοικίαση ακίνητων υποδομών και κινητού εξοπλισμού στις τοποθεσίες γυρισμάτων (οικοσκευές, κουζίνες, wc, τροχόσπιτα, τροχήλατα βεστιαρία και παρεμφερή).

Ενοικίαση κινητής και ακίνητης ιδιοκτησίας.

Ενοικίαση ειδικών οχημάτων (αστυνομικά οχήματα, οχήματα ασφαλείας, ασθενοφόρα, πυροσβεστικά οχήματα κ.α.).

Κατασκευή, Ενοικίαση, και Αγορά κοστούμιών.

Δαπάνες σχετικές με τον σχεδιασμό χαρακτήρων, την κατασκευή και δημιουργία σκηνικών και φόντων στα κινούμενα σχέδια (animation) (δαπάνες για υπηρεσίες, ενοικίαση και αγορά αναλώσιμων για οπτικοακουστικά έργα κινουμένων σχεδίων).

Ειδικά εφέ, αναλώσιμα και κινηματογραφικά όπλα.

Μακιγιάζ, κομμωτήριο και προσθετικά είδη (π.χ. περούκες).

Επιπρόσθετα έξοδα χώρων γυρισμάτων (καθαρισμός, αναγκαία είδη).

ΤΕΧΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ.

Ενοικίαση και αναλώσιμα εξοπλισμού τεχνικής εγκατάστασης.

Ενοικίαση και αναλώσιμα εξοπλισμού φωτισμού.

Ενοικίαση και αναλώσιμα εξοπλισμού εικονοληψίας (κάμερες κλπ).

Ενοικίαση και αναλώσιμα εξοπλισμού ηχογραφήσεων.

ΤΑΞΙΔΙΑ, ΔΙΑΜΟΝΗ ΚΑΙ ΔΙΑΤΡΟΦΗ.

Έξοδα μετακίνησης (ενοικίαση λεωφορείων και κάθε οχήματος αναγκαίου για τη μετακίνηση κατά τη διάρκεια της παραγωγής).

Καύσιμα, διόδια και άλλα συναφή κόστη (π.χ. πάρκινγκ).

Εισιτήρια (αεροπορικά, ακτοπλοϊκά, τρένου, λεωφορείου).

Έξοδα Διαμονής για το προσωπικό που απασχολήθηκε στην παραγωγή του οπτικοακουστικού έργου.

Διατροφή και συναφείς υπηρεσίες (π.χ. έξοδα καντίνας γυρισμάτων κ.α.).

ΜΟΝΤΑΖ-ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ.

Τελική Επεξεργασία εικόνας, ήχου και μουσικής.

Δαπάνες μεταγλώττισης, υποτιτλισμού, Επανηχογράφησης διαλόγων (ADR Automated Dialogue Replacement) και Ηχητικών Εφέ περιβάλλοντα χώρου (Foley).

Φωτογραφικά Στιγμιότυπα.

Ενοικίαση εξοπλισμού και λογισμικού για τις ταινίες κινουμένων σχεδίων.

Ενοικίαση άλλων λογισμικών και προγραμμάτων αναγκαίων για την παραγωγή του οπτικοακουστικού έργου.

Ειδικά εφέ.

Δαπάνες για χρήση αρχειακού υλικού.

ΑΛΛΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.

Γενικά έξοδα γραφείου συναρτώμενα με τόπο διάφορο από αυτόν της μόνιμης έδρας της επιχείρησης του αιτούντος:

Ενοικίαση χώρου γραφείου, επίπλων γραφείου και αποθηκευτικών χώρων.

Ενοικίαση εξοπλισμού γραφείου (τηλεφωνικές συσκευές, συσκευές τηλεομοιοτυπίας, υπολογιστές, φωτοτυπικά μηχανήματα, και άλλα ανάλογα).

Γραφική ύλη.

Λογαριασμοί ΔΕΚΟ και υπηρεσιών τηλεφωνίας και διαδικτύου.

Υπηρεσίες courier, ταχυδρομείου και τελωνείου.

Τέλη κινηματογράφησης και χρήσης για την παραγωγή

Έξοδα Παραβόλων για την υπαγωγή στο καθεστώς της παρούσας.

Δαπάνες για νομικές και λογιστικές υπηρεσίες καθώς και για υπηρεσίες συμβούλων, οι υπηρεσίες των οποίων συνδέονται αιτιωδώς είτε με την παραγωγή είτε με την προετοιμασία υποβολής φακέλου αίτησης υπαγωγής.

Δαπάνες ασφάλισης.

Για τον υπολογισμό του συνολικού επιλέξιμου κόστους παραγωγής ισχύουν οι διατάξεις του Δ κεφαλαίου του ν. 4487/2017 (Α' 116), όπως έχει εξειδικευθεί με την κοινή υπουργική απόφαση 923/23.3.2018 Παράρτημα 2 (ΦΕΚ Β' 1138/28-3-2018).

4.Α Όλα τα νόμιμα παραστατικά για τις επιλέξιμες δαπάνες εκδίδονται στο όνομα του παραγωγού του οπτικοακουστικού έργου ή στο όνομα του εκτελεστή παραγωγής, εφόσον προσκομισθεί στο ΕΚΟΜΕ σύμβαση εκτέλεσης για το συγκεκριμένο οπτικοακουστικό έργο.

4.Β Οι επιλέξιμες δαπάνες δεν είναι απαραίτητο να πραγματοποιούνται εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου με την κατάθεση των χρημάτων του επενδυτή.

5. Το ΕΚΟΜΕ, κατόπιν ελέγχου των ανωτέρω δικαιολογητικών και παραστατικών των επιλέξιμων δαπανών, βεβαιώνει την επιλεξιμότητα αυτών για το συγκεκριμένο οπτικοακουστικό έργο, καθώς και ότι το ποσοστό αφαίρεσης των δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα μαζί με άλλες ενισχύσεις που έχει λάβει το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για το ίδιο οπτικοακουστικό έργο, δεν μπορούν να ξεπερνούν το 50% του κόστους παραγωγής του έργου αυτού.

Άρθρο 2

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Ε του ν. 4172/2013, τα ποσά που καταβάλλουν τα νομικά πρόσωπα, οι νομικές οντότητες καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και αφορούν ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των επιλέξιμων δαπανών καθενός οπτικοακουστικού έργου, αφαιρούνται από τα καθαρά φορολογητέα αποτελέσματα τους, όπως αυτά προκύπτουν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους που αφορούν.

2. Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των ως άνω δαπανών προκύψουν ζημίες, η ζημία αυτή μεταφέρεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013.

3. Για τα φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των επιλέξιμων δαπανών εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα τους, κατ' αναλογία από την κάθε κατηγορία εισοδήματος τους.

4. Εάν εντός 36 μηνών από την κατάθεση της αίτησης υπαγωγής του οπτικοακουστικού έργου στις ευεργετικές διατάξεις του νόμου, αυτό δεν δύναται να ολοκληρωθεί λόγω αδυναμίας του παραγωγού και αδυναμίας να βρεθεί νέος παραγωγός, τότε κοινοποιείται υποχρεωτικά σχετικό έγγραφο στην αρμόδια ΔΟΥ εντός μηνός από τη μη ολοκλήρωση του έργου και τα καταβαλλόμενα ποσά που έχουν αφαιρεθεί από τα καθαρά φορολογητέα αποτελέσματα σύμφωνα με την παρ. 1 του παρόντος άρθρου, προστίθενται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού

έτους στο οποίο έχει κοινοποιηθεί η δήλωση αδυναμίας ολοκλήρωσης του.

Άρθρο 3

Η απόφαση αυτή ισχύει από το φορολογικό έτος 2019 και εφεξής.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 38 Β' /17.1.2019)

ΚΥΑ Α.1220/7.6.2019.- Τροποποίηση της Α. 1007/9-1-2019 (Β' 38) απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης και Πολιτισμού και Αθλητισμού και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Καθορισμός των επιλέξιμων δαπανών, των κατηγοριών των οπτικοακουστικών έργων, της διαδικασίας και του χρόνου ελέγχου της τήρησης των όρων και προϋποθέσεων των διατάξεων του άρθρου 71Ε του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), καθώς και των προϋποθέσεων, των όρων και της διαδικασίας και κάθε άλλης λεπτομέρειας για την εφαρμογή του άρθρου αυτού».

Έχοντας υπόψη:

Α) Τις διατάξεις:

1. Της παραγράφου 7 του άρθρου 71Ε του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 116 του ν. 4549/2018 (Α' 105).

Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την Α.1007/2019 (Β' 38) απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης και Πολιτισμού και Αθλητισμού και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «Καθορισμός των επιλέξιμων δαπανών, των κατηγοριών των οπτικοακουστικών έργων, της διαδικασίας και του χρόνου ελέγχου της τήρησης των όρων και προϋποθέσεων των διατάξεων του άρθρου 71Ε του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), καθώς και των προϋποθέσεων, των όρων και της διαδικασίας και κάθε άλλης λεπτομέρειας για την εφαρμογή του άρθρου αυτού», ως εξής:

Άρθρο 1

Μετά την παράγραφο 3 του άρθρου 1 προστίθεται παράγραφος 3.Α, ως εξής:

«3.Α Ειδικά για τα οπτικοακουστικά έργα με περιεχόμενο ψηφιακό παιχνίδι, οι δαπάνες που περιοριστικά αναγνωρίζονται ως επιλέξιμες, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος είναι:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

- Σενάριο
- Πηγαίος Κώδικας
- Μουσική
- Δαπάνες για κτήση αδειών εκμετάλλευσης επί προϋφιστάμενων έργων
- Για δικαιώματα χρήσης εικόνων φωνής διάσημων (ηθοποιών/μουσικών/αθλητών κ.ά.)
- Σχεδιασμός χαρακτήρων (character design) ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΥΝΕΡΓΕΙΟΥ (CREW), ΗΘΟΠΟΙΩΝ (CAST) ΚΑΙ ΕΚΤΕΛΕΣΤΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Αμοιβές προσωπικού, τεχνικών και ηθοποιών (συμπεριλαμβανομένων των προβλεπόμενων φόρων και ασφαλιστικών εισφορών σύμφωνα με την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία) καθώς και του εκτελεστή παραγωγής.

Ενδεικτικά:

- Τμήμα ανάπτυξης παιχνιδιού
- Τμήμα σχεδιασμού παιχνιδιού
- Τμήμα παραγωγής παιχνιδιού
- Τμήμα Καλλιτεχνικής διεύθυνσης και σχεδιασμού
- Τμήμα μεταγλώττισης
- Τμήμα μουσικής τεχνολογίας, sound design, επανηχογράφησης διαλόγων και ηχητικά εφέ

περιβάλλοντα χώρου (Foley)

- Ηθοποιοί, Χορευτές για motion capture
- Τμήμα τεχνικής εγκατάστασης
- Τμήμα Ειδικών Εφέ
- Τμήμα Κινουμένων Σχεδίων Εικόνων (Animation)
- Τμήμα σχεδιασμού χαρακτήρων (animation όλων των τύπων, 3D κ.λπ.)
- Τροφοδοσία
- Εξειδικευμένες υπηρεσίες κατά τη διάρκεια και στον τόπο των γυρισμάτων (playtesters, ιατροί, νοσοκόμες κ.ά.)
- Τμήμα έρευνας και ανάπτυξης
- Κειμενογράφοι, σεναριογράφοι, σύμβουλοι σεναρίου
- Αμοιβή Εκτελεστή Παραγωγής ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
- Έρευνα και σχεδιασμός παραγωγής
- Game Design Document
- Technical Design Document
- Αμοιβές όλων των συντελεστών (ανάπτυξη, παραγωγή, σχεδιασμός, καλλιτεχνική εκτέλεση του παιχνιδιού), συμπεριλαμβανομένων των προβλεπόμενων φόρων και ασφαλιστικών εισφορών σύμφωνα με την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία
- Άδειες χρήσης αρχαιακού υλικού
- Ενοικίαση στούντιο, μηχανημάτων για ειδικά εφέ κ.α.
- Ενοικίαση κινητής και ακίνητης ιδιοκτησίας (δεν αφορά σε πάγιες δαπάνες)
- Testing κατά τη διάρκεια του Alpha και beta σταδίου παραγωγής (debugging, playtesters, έρευνες UX και Usability κ.τ.λ.)

ΤΕΧΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

- Ενοικίαση και αναλώσιμα εξοπλισμού για motion capture, rendering, 3D scanning, ηχογρά-φηση και εικονοληψία κ.ά.
- Ενοικίαση και αναλώσιμα εξοπλισμού για δοκιμές (playtesting)
- Ενοικίαση και αναλώσιμα ειδικού εξοπλισμού (VR, κινητά για δοκιμή κ.τ.λ.)
- Αναλώσιμα τεχνικής εγκατάστασης ΤΑΞΙΔΙΑ, ΔΙΑΜΟΝΗ ΚΑΙ ΔΙΑΤΡΟΦΗ
- Έξοδα μετακίνησης (ενοικίαση λεωφορείων και κάθε οχήματος αναγκαίου για τη μετακίνηση κατά τη διάρκεια της παραγωγής)
- Καύσιμα, διόδια και άλλα συναφή κόστη (π.χ. πάρκινγκ)
- Εισιτήρια (αεροπορικά, ακτοπλοϊκά, τρένου, λεωφορείου)
- Έξοδα Διαμονής για το προσωπικό που απασχολήθηκε στην παραγωγή του οπτικοακουστικού έργου
- Διατροφή και συναφείς υπηρεσίες (π.χ. έξοδα καντίνας γυρισμάτων κ.ά.)

ΜΟΝΤΑΖ-ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ

- Τελική Επεξεργασία εικόνας, ήχου και μουσικής
 - Δαπάνες μεταγλώττισης, υποτιτλισμού, Επανεχογράφησης διαλόγων (ADR-Automated Dialogue Replacement) και Ηχητικών Εφέ περιβάλλοντα χώρου (Foley).
 - Φωτογραφικά Στιγμιότυπα.
 - Ενοικίαση εξοπλισμού και λογισμικού για ψηφιακά παιχνίδια. Ενοικίαση άλλων λογισμικών και προγραμμάτων αναγκαίων για την παραγωγή του οπτικοακουστικού έργου (π.χ. Unity, Adobe Cloud Suite, Maya, 3Ds MAX, Toon Boom Harmony).
 - Ειδικά εφέ.
 - Δαπάνες για χρήση αρχαιακού υλικού.
- ΑΛΛΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

- Γενικά έξοδα γραφείου συναρτώμενα με τόπο διάφορο από αυτόν της μόνιμης έδρας της επιχείρησης του αιτούντος:

Ενοικίαση χώρου γραφείου, επίπλων γραφείου και αποθηκευτικών χώρων.

Ενοικίαση εξοπλισμού γραφείου (τηλεφωνικές συσκευές, συσκευές τηλεομοιοτυπίας, υπολογιστές, φωτοτυπικά μηχανήματα, και άλλα ανάλογα).

Γραφική ύλη.

Λογαριασμοί ΔΕΚΟ και υπηρεσιών τηλεφωνίας και διαδικτύου.

Υπηρεσίες courier, ταχυδρομείου και τελωνείου.

Τέλη κινηματογράφησης και χρήσης για την παραγωγή

Έξοδα Παραβόλων για την υπαγωγή στο καθεστώς της παρούσας.

- Δαπάνες για νομικές και λογιστικές υπηρεσίες καθώς και για υπηρεσίες συμβούλων, οι υπηρεσίες των οποίων συνδέονται αιτιωδώς είτε με την παραγωγή είτε με την προετοιμασία υποβολής φακέλου αίτησης υπαγωγής.

- Δαπάνες ασφάλισης.

Για τον υπολογισμό του συνολικού επιλέξιμου κόστους παραγωγής ισχύουν οι διατάξεις του Δ' κεφαλαίου του ν. 4487/2017 (Α' 116), όπως έχει εξειδικευθεί με την κοινή υπουργική απόφαση 923/2018 Παράρτημα 2 (ΦΕΚ Β' 1138/28-3-2018)».

Άρθρο 2

Κατά τα λοιπά ισχύει η Α.1007/2019 (Β' 38) απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης και Πολιτισμού και Αθλητισμού και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Άρθρο 3

Η ισχύς της παρούσας απόφασης αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσης.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 2383 Β'/19.6.2019)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 Ν. 4704/2020

Με το παρόν άρθρο επιχειρείται η τροποποίηση του άρθρου 71Ε του ν. 4172/2013, ώστε να παρέχονται φορολογικά κίνητρα στις επιχειρήσεις που επιθυμούν να υπαχθούν στο καθεστώς ενίσχυσης του ν. 4487/2017, με σκοπό την ενδυνάμωση των κινήτρων ενίσχυσης της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις της παρ. 1 επεκτείνεται το πεδίο εφαρμογής της φοροαπαλλαγής του άρθρου 71Ε του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, και στις επιχειρήσεις της παρ. 1 του άρθρου 25 του ν. 4487/2017 (ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις παραγωγής και εκτέλεσης οπτικοακουστικών έργων).

Με τις διατάξεις της παρ. 2 προβλέπεται ότι η χορήγηση της φοροαπαλλαγής της παρ. 1 προς τις επιχειρήσεις παραγωγής και εκτέλεσης παραγωγής οπτικοακουστικών έργων πραγματοποιείται σε συμφωνία με τον Κανονισμό (ΕΕ) υπ' αρ. 651/2014 και ειδικότερα το Κεφάλαιο Ι-Γενικές Διατάξεις και το άρθρο 54, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Δ του ν. 4487/2017, δεδομένου ότι συνιστά κρατική ενίσχυση υπό την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 107 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ). Σε ό,τι αφορά τους επενδυτές, σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που ένα φορολογικό πλεονέκτημα χορηγείται υπό τις ίδιες προϋποθέσεις σε κάθε επιχείρηση λόγω της διενέργειας ορισμένου είδους επένδυσης στην οποία μπορεί να προβεί κάθε επιχειρηματίας, το πλεονέκτημα αυτό έχει γενικό χαρακτήρα ως προς τους εν λόγω επιχειρηματίες και δεν συνιστά κρατική ενίσχυση υπέρ αυτών.

Με την εν λόγω πρόβλεψη αφενός διασφαλίζεται η συμβατότητα του σχεδιαζόμενου μέτρου κρατικής ενίσχυσης (φοροαπαλλαγή) με το ενωσιακό δίκαιο κρατικών ενισχύσεων και η ασφάλεια δικαίου προς τις ωφελούμενες από την φοροαπαλλαγή επιχειρήσεις, δεδομένου ότι η

χορηγούμενη ενίσχυση, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κανονισμού 651/2014, συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά και απαλλάσσεται από την υποχρέωση κοινοποίησης της παρ. 3 του άρθρου 108 της ΣΛΕΕ, εφόσον η ενίσχυση αυτή πληροί τις προϋποθέσεις του Κεφαλαίου Ι του ανωτέρω Κανονισμού, καθώς και τις ειδικές προϋποθέσεις για την αντίστοιχη κατηγορία ενισχύσεων που προβλέπονται στο Κεφάλαιο ΙΙΙ και ειδικότερα στο άρθρο 54 του ανωτέρω Κανονισμού. Ταυτόχρονα, επιτυγχάνεται η ευθυγράμμιση της χορήγησης της φοροαπαλλαγής με τη χορήγηση του κινήτρου της επιχορήγησης του άρθρου 27 του ν. 4487/2017, δεδομένου ότι τα εν λόγω δύο μέτρα αφορούν τα ίδια επενδυτικά σχέδια και τις ίδιες επιλέξιμες δαπάνες αυτών.

Τέλος, προβλέπεται η σώρευση των ενισχύσεων της επιχορήγησης και της φοροαπαλλαγής, καθώς και οποιασδήποτε άλλης κρατικής ενίσχυσης που χορηγείται στις εταιρείες παραγωγής και εκτέλεσης παραγωγής οπτικοακουστικών έργων, σύμφωνα με το ενωσιακό δίκαιο κρατικών ενισχύσεων. Η σώρευση κρατικών ενισχύσεων που χορηγούνται στις επιχειρήσεις είναι μείζονος σημασίας για το ενωσιακό δίκαιο, δεδομένου ότι μέσω της διαδικασίας αυτής εξακριβώνονται η τήρηση των ορίων κοινοποίησης ενισχύσεων και οι μέγιστες εντάσεις ενίσχυσης που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΕ) 651/2014. Τυχόν υπέρβαση των εν λόγω ορίων κοινοποίησης ή των μέγιστων εντάσεων ενίσχυσης ανατρέπει την εκ των προτέρων συμφωνία των μέτρων φοροαπαλλαγής και επιχορήγησης με την εσωτερική αγορά και την απαλλαγή από την υποχρέωση κοινοποίησης των μέτρων στις υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής βάσει της παρ. 3 του άρθρου 108 της ΣΛΕΕ.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2117/24.7.2020.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 12 του ν. 4704/2020 (ΦΕΚ Α' 133).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 764)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2189/26.11.2020.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Ε του ν.4172/2013 (Α' 167) μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4704/2020 (Α' 133).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 765)

ΑΡΘΡΟ 71ΣΤ⁽¹⁾

ΚΙΝΗΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Εφόσον επιλεγεί η χρήση των Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων για την έκδοση, διαβίβαση και λήψη παραστατικών πώλησης των οντοτήτων σε διαρθρωμένη ηλεκτρονική μορφή (ηλεκτρονική τιμολόγηση μέσω Παρόχου), η επιλογή αυτή δηλώνεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση και αποτελεί τον μόνο τρόπο έκδοσης, διαβίβασης και αρχειοθέτησης των παραστατικών πώλησης της οντότητας για το σύνολο της ασκούμενης δραστηριότητάς της. Η επιλογή και η δήλωση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου μπορεί να ανακληθεί και αποκλείει την έκδοση τιμολογίων σε έντυπη μορφή για όσο χρονικό διάστημα ισχύει. Η επιλογή ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων από μια οντότητα συνεπάγεται υποχρεωτικά τη χρήση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου για τη λήψη των παραστατικών πώλησης στα οποία η οντότητα ορίζεται ως λήπτρια από εκδότη/προμηθευτή της, ο οποίος έχει επιλέξει επίσης την ηλεκτρονική τιμολόγηση μέσω Παρόχου.

2. Για τις οντότητες που επιλέγουν την ηλεκτρονική τιμολόγηση μέσω Παρόχου και υπό την προϋπόθεση ότι την εφαρμόζουν αποκλειστικά για την έκδοση των παραστατικών πωλήσεων κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ή των φορολογικών ετών για τα οποία έχει γίνει η επιλογή αυτή, προβλέπονται κατά περίπτωση τα εξής:

α) Η προθεσμία εντός της οποίας η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Α' 170), περιορίζεται κατά δύο (2) έτη και ακολούθως βάσει αυτής υπολογίζονται οι προθεσμίες των παρ. 2 και 3 του ίδιου ως άνω άρθρου.

β) Η δαπάνη για την αρχική προμήθεια τεχνικού εξοπλισμού και λογισμικού που απαιτείται για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, αποσβένεται για σκοπούς του παρόντος Κώδικα πλήρως στο έτος πραγματοποίησής της, προσαυξημένη κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Η δαπάνη για την παραγωγή, διαβίβαση και ηλεκτρονική αρχειοθέτηση ηλεκτρονικών τιμολογίων για το πρώτο έτος έκδοσης των παραστατικών πώλησης μέσω ηλεκτρονικής τιμολόγησης που αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 22 του παρόντος Κώδικα, προσαυξάνεται κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

δ) Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013 σχετικά με τα αιτήματα επιστροφής φόρου, τα οποία αφορούν το φορολογικό έτος ή τα φορολογικά έτη, για τα οποία οι εκδότες επιλέγουν και εφαρμόζουν αποκλειστικά την ηλεκτρονική τιμολόγηση, ορίζεται σε σαράντα πέντε (45) ημέρες. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ισχύει και για τον υπολογισμό καταβολής τόκου στον φορολογούμενο, ο οποίος έχει αχρεωστήτως καταβάλλει φόρο, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013.

(1) Το άρθρο 71ΣΤ του Ν.4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 48 του ν. 4701/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 30.6.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 63 του ίδιου νόμου.

3. Οντότητες που επιλέγουν την ηλεκτρονική τιμολόγηση μέσω Παρόχου ως τρόπο έκδοσης, διαβίβασης και αρχειοθέτησης των παραστατικών πωλήσεών τους, δεν απαιτείται να προβούν σε ξεχωριστή δήλωση ως προς τη λήψη, καθώς θεωρείται ότι έχουν επιλέξει ταυτόχρονα τη χρήση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου, ως αποδεκτό τρόπο λήψης των παραστατικών πώλησης. Για τις οντότητες-λήπτριες των αγαθών ή των υπηρεσιών, οι οποίες επιλέγουν και δηλώνουν στη Φορολογική Διοίκηση τη χρήση ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω οποιουδήποτε Παρόχου μόνο κατά το μέρος που αποδέχονται τα σχετικά παραστατικά, η προθεσμία εντός της οποίας η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το έτος ή τα έτη που επιλέγουν και εφαρμόζουν αποκλειστικά την ηλεκτρονική τιμολόγηση, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 περιορίζεται κατά ένα (1) έτος και ακολούθως βάσει αυτής υπολογίζονται οι προθεσμίες των παρ. 2 και 3 του ίδιου ως άνω άρθρου.

4. Τα κίνητρα των παρ. 2 και 3 παρέχονται στις οντότητες που θα επιλέξουν την ηλεκτρονική τιμολόγηση μέσω Παρόχου για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουάριου 2020 και μετά και χορηγούνται από το πρώτο έτος, στο οποίο εφαρμόζεται η ηλεκτρονική τιμολόγηση, μέχρι και το φορολογικό έτος 2022.

5. Η επιλογή της αποκλειστικής χρήσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου από τους εκδότες και της αποδοχής της τιμολόγησης ηλεκτρονικά μέσω οποιουδήποτε Παρόχου από τους λήπτες γίνεται με δήλωση της οντότητας με ηλεκτρονικό τρόπο στη Φορολογική Διοίκηση και ισχύει για τα παραστατικά πωλήσεων που εκδίδονται ή λαμβάνονται, κατά περίπτωση, εντός του φορολογικού έτους ή των φορολογικών ετών, που αφορά η δήλωση.

6. Τα κίνητρα των παρ. 2 και 3 παρέχονται για κάθε φορολογικό έτος, καθώς και, εξαιρουμένων των περ. β' και γ' της παρ. 2, για τα επόμενα φορολογικά έτη, εφόσον οι σχετικές επιλογές δηλωθούν μέχρι το τέλος του προηγούμενου φορολογικού έτους από αυτό ή αυτά τα φορολογικά έτη που περιλαμβάνονται στη δήλωση. Ειδικά για τις οντότητες που δηλώνουν για πρώτη φορά έναρξη εργασιών, εφόσον η δήλωση υποβληθεί κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης εργασιών, τα κίνητρα των παρ. 2 και 3 του παρόντος παρέχονται από το πρώτο φορολογικό έτος λειτουργίας τους, υπό την προϋπόθεση ότι η οντότητα δεν ανακαλεί τη δήλωση επιλογής τιμολόγησης εντός του επομένου φορολογικού έτους.

7. Κατ' εξαίρεση, τα κίνητρα των παρ. 2 και 3 του παρόντος παρέχονται στις οντότητες για το φορολογικό έτος 2020, εφόσον σωρευτικά:

α) η σχετική επιλογή δηλωθεί εντός δύο (2) μηνών από την έναρξη ισχύος της υποχρέωσης διαβίβασης των παραστατικών στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της Φορολογικής Διοίκησης,

β) η ηλεκτρονική τιμολόγηση εφαρμόζεται ως αποκλειστικός τρόπος έκδοσης και λήψης των παραστατικών πωλήσεων ή ως αποδεκτός τρόπος λήψης, για ολόκληρο το διάστημα από την ημερομηνία υποβολής δήλωσης με βάση την περ. α' και έως τη συμπλήρωση του φορολογικού έτους για την οντότητα, η οποία προβαίνει στη σχετική δήλωση με βάση την περ. α',

γ) τα δεδομένα των παραστατικών που έχουν εκδοθεί ή ληφθεί με διαφορετικό τρόπο

ως την ημερομηνία της περ. α' διαβιβάζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός των προθεσμιών που ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία και σύμφωνα με τα οριζόμενα σε αυτή και

δ) η οντότητα δεν ανακαλέσει τη δήλωση επιλογής τιμολόγησης εντός του επομένου φορολογικού έτους.

8. Σε περίπτωση ανάκλησης της δήλωσης, τα ευεργετήματα των παρ. 2 και 3 αίρονται, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος υποβολής της δήλωσης ανάκλησης και εφεξής.

9. Τα ευεργετήματα της περ. α' της παρ. 2 δεν χορηγούνται ή αίρονται, εφόσον διαπιστώνεται, κατόπιν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ότι η οντότητα κατά το έτος χορήγησης του ευεργετήματος ή οποτεδήποτε κατά τα προηγούμενα πέντε (5) έτη πριν από αυτό, έχει διαπράξει παράβαση της παρ. 1 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, η οποία υπερβαίνει τα όρια της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, ή εφόσον η οντότητα έχει υποπέσει σε οποιαδήποτε παράβαση που περιγράφεται στην παρ. 5 του ίδιου άρθρου του ν. 4174/2013, εφόσον, στην περίπτωση αυτή, η αξία των στοιχείων που συνιστούν την παράβαση υπερβαίνει συνολικά το όριο των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ.

10. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας, οι Πάροχοι τηρούν τα αναγκαία αρχεία για τα στοιχεία που εκδίδουν και διαβιβάζουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε αναγκαία πληροφορία για τον έλεγχο της πλήρωσης των προϋποθέσεων για τη χορήγηση των κινήτρων της παρούσης, κατά περίπτωση, τόσο από τους εκδότες των ηλεκτρονικών παραστατικών πωλήσεων όσο και από τους λήπτες αυτών.

11. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η διαδικασία και ο τρόπος υποβολής των δηλώσεων της αποκλειστικής χρήσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου και της αποδοχής της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα συμπεριλαμβανομένης της παρακολούθησης εφαρμογής των εν λόγω υποχρεώσεων για την εφαρμογή του παρόντος. Με όμοια απόφαση μπορεί να τροποποιείται το χρονικό διάστημα της περ. α' της παρ. 7.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΑΑΔΕ Α. 1258/23.11.2020.- Καθορισμός της διαδικασίας και του τρόπου υποβολής των δηλώσεων της αποκλειστικής χρήσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου και της αποδοχής της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα συμπεριλαμβανομένης της παρακολούθησης εφαρμογής των εν λόγω υποχρεώσεων για την εφαρμογή του άρθρου 71ΣΤ' του ν. 4172/2013, όπως ισχύει.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) Του άρθρου 71ΣΤ' του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του ν. 4701/2020 (Α' 128) και ισχύει.

β) Του άρθρου 15Α του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του ν. 4646/2019 (Α' 201) και ισχύει.

γ) Του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251), όπως ισχύει.

Αποφασίζουμε

Ορίζουμε τη διαδικασία και τον τρόπο υποβολής των δηλώσεων της αποκλειστικής χρήσης της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου και της αποδοχής της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα συμπεριλαμβανομένης της παρακολούθησης εφαρμογής των εν λόγω υποχρεώσεων για την εφαρμογή του άρθρου 71ΣΤ' του ν. 4172/2013 (Α' 167).

Άρθρο 1**Έκταση εφαρμογής - Υπόχρεοι**

Οι οντότητες του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251), που επιλέγουν τη χρήση Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων για την έκδοση, διαβίβαση και λήψη παραστατικών, προκειμένου να ωφεληθούν των ευεργετημάτων του άρθρου 71ΣΤ' του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, υποχρεούνται να υποβάλλουν «Δήλωση Αποκλειστικής Έκδοσης Στοιχείων μέσω Παρόχου» ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση. Η εν λόγω δήλωση αφορά στο σύνολο των παραστατικών χονδρικής και λιανικής που εκδίδουν οι ως άνω αναφερόμενες οντότητες, καθώς και τις περιπτώσεις που εκδίδουν παραστατικά είτε αποκλειστικά χονδρικών, είτε αποκλειστικά λιανικών συναλλαγών. Η επιλογή από την οντότητα της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου, για την έκδοση παραστατικών, συνεπάγεται και την αποδοχή λήψης ηλεκτρονικών τιμολογίων και παρέλκει η υποχρέωση υποβολής δεύτερης δήλωσης για τη αποδοχή - λήψη αυτών.

Όμοια υποχρέωση για να τύχουν των ευεργετημάτων του άρθρου 71ΣΤ' του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, έχουν και οι οντότητες-λήπτριες των παραστατικών της παραπάνω περίπτωσης, οι οποίες υποχρεούνται να υποβάλλουν «Δήλωση Αποδοχής Λήψης Ηλεκτρονικών Τιμολογίων» για το σύνολο των παραστατικών που αποδέχονται.

Η επιλογή και η δήλωση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης μέσω Παρόχου μπορεί να ανακληθεί με «Δήλωση Ανάκλησης».

Άρθρο 2**Περιεχόμενο δηλώσεων**

1. Στο περιεχόμενο της «Δήλωσης Αποκλειστικής Έκδοσης Στοιχείων μέσω Παρόχου», η οποία υποβάλλεται από τον Εκδότη, αναγράφονται τουλάχιστον οι ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Α.Φ.Μ. Οντότητας.
- β) Επωνυμία Οντότητας.
- γ) Αποκλειστική έκδοση στοιχείων μέσω Παρόχου (ναι/ όχι).
- δ) Ημερομηνία δήλωσης έναρξης αποκλειστικής έκδοσης.
- ε) Ημερομηνία δήλωσης ανάκλησης.

Για κάθε σύμβαση του Εκδότη με Πάροχο αναγράφονται τουλάχιστον οι ακόλουθες ενδείξεις:

- στ) Α.Φ.Μ. Παρόχου.
- ζ) Επωνυμία Παρόχου.
- η) Αριθμός Άδειας Υπηρεσιών Παρόχου.
- θ) Ημερομηνία σύναψης σύμβασης οντότητας με τον Πάροχο.
- ι) Ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης.
 - ια) Χονδρική_ναι_όχι/Λιανική_ναι_όχι/.
 - ιβ) Αποκλειστικά Χονδρική(ναι/όχι).
 - ιγ) Αποκλειστικά Λιανική(ναι/όχι).
 - ιδ) Αριθμός Δήλωσης.
 - ιε) Ημερομηνία υποβολής Δήλωσης.

2. Στο περιεχόμενο της «Δήλωσης Αποδοχής Λήψης Ηλεκτρονικών Τιμολογίων», η οποία υποβάλλεται από τη Λήπτρια Οντότητα, αναγράφονται τουλάχιστον οι ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Α.Φ.Μ. Λήπτριας Οντότητας.
 - β) Επωνυμία Λήπτριας Οντότητας.
 - γ) Αριθμός Δήλωσης.
 - δ) Ημερομηνία υποβολής Δήλωσης.
 - ε) Διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που μπορούν να λαμβάνουν ηλεκτρονικά τιμολόγια.
3. Στο περιεχόμενο της «Δήλωσης Ανάκλησης» η οποία υποβάλλεται τόσο από τον Εκδότη, όσο και από το Λήπτη κατά περίπτωση, αναγράφονται τουλάχιστον οι ακόλουθες ενδείξεις:
- α) Α.Φ.Μ. Οντότητας.
 - β) Επωνυμία Οντότητας.
 - γ) Αριθμός αρχικής Δήλωσης.
 - δ) Ημερομηνία αρχικής Δήλωσης.
 - ε) Αριθμός Δήλωσης Ανάκλησης.
 - στ) Ημερομηνία υποβολής Δήλωσης Ανάκλησης.

Άρθρο 3

Τρόπος και διαδικασία υποβολής

Οι οντότητες που επιλέγουν να εκδίδουν και να αποδέχονται παραστατικά μέσω Παρόχου, σύμφωνα με την παρούσα, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά τις δηλώσεις του προηγούμενου άρθρου στον ιστότοπο της Α.Α.Δ.Ε.

Άρθρο 4

Χρόνος υποβολής

Η «Δήλωση Αποκλειστικής Έκδοσης Στοιχείων μέσω Παρόχου», υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης με τον εκάστοτε Πάροχο και εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους από το φορολογικό έτος έναρξης υπολογισμού για τη χορήγηση των κινήτρων. Ειδικά για τις οντότητες που δηλώνουν για πρώτη φορά έναρξη εργασιών, εφόσον η δήλωση υποβληθεί κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης εργασιών, τα κίνητρα των παρ. 2 και 3 του υπό στοιχεία 71ΣΤ' του ν. 4172/2013, παρέχονται από το πρώτο φορολογικό έτος λειτουργίας, υπό την προϋπόθεση ότι η οντότητα δεν ανακαλεί τη δήλωση επιλογής τιμολόγησης εντός του επομένου φορολογικού έτους.

Ειδικότερα η παραπάνω υποχρέωση δήλωσης ισχύει και στην περίπτωση οντότητας που διενεργεί χονδρικές και λιανικές συναλλαγές και έχει επιλέξει Πάροχο μόνο για τις χονδρικές ή μόνο για τις λιανικές συναλλαγές της. Εξαιρετικά για το έτος 2020 οι οντότητες που επιλέγουν να εκδίδουν παραστατικά μέσω Παρόχου δύναται να υποβάλουν την ως άνω δήλωση έως τις 31/12/2020.

Επιπλέον, της υποχρέωσης υποβολής της παραπάνω δήλωσης η οντότητα και ο Πάροχος, υποβάλλουν και αποδέχονται αντίστοιχα, ειδική εξουσιοδότηση στην ενότητα «Εξουσιοδοτήσεις» του Taxisnet, σύμφωνα με την περ. 6.3 του άρθρου 6 της υπό στοιχεία Α.1035/2020.

Η «Δήλωση Αποδοχής Λήψης Ηλεκτρονικών Τιμολογίων», υποβάλλεται μια (1) φορά και ισχύει μέχρι την ανάκλησή της.

Οι οντότητες που εκδίδουν παραστατικά με χρήση Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων και προκειμένου να τα διαβιβάσουν ηλεκτρονικά μπορούν να ελέγχουν με ηλεκτρονικό τρόπο και μέσω του Παρόχου τους την Δήλωση Αποδοχής του αντισυμβαλλόμενου και να λαμβάνουν πληροφορίες για την αποστολή των παραστατικών (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, συμβάσεις με παρόχους).

Η «Δήλωση Ανάκλησης», για την οντότητα που λειτουργεί ως εκδότης υποβάλλεται ως την εικοστή (20η) ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης του τελευταίου παραστατικού που η οντότητα εξέδωσε ηλεκτρονικά μέσω Παρόχου.

Άρθρο 5

Ειδικότερα Θέματα

Οι οντότητες που επιλέγουν τη χρήση των Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων για την έκδοση, διαβίβαση και λήψη παραστατικών (χονδρικών, λιανικών, χονδρικών και λιανικών συναλλαγών), έχουν τη δυνατότητα σταδιακής ένταξής τους στην αποκλειστική χρήση Παρόχου εντός ενός (1) μήνα από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σχετικής «Δήλωσης Αποκλειστικής Έκδοσης Στοιχείων μέσω Παρόχου».

Για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, παρέχεται η δυνατότητα σταδιακής ένταξής τους στην αποκλειστική χρήση Παρόχου εντός δύο (2) μηνών από την ημερομηνία της ως άνω αναφερόμενης δήλωσης.

Εξαιρετικά για το φορολογικό έτος 2020 τα κίνητρα των παρ. 2 και 3 του άρθρου 71ΣΤ του ν. 4172/2013, παρέχονται στις οντότητες εφόσον αθροιστικά:

i. Η σχετική επιλογή χρήσης Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων για την έκδοση, διαβίβαση και λήψη παραστατικών έχει δηλωθεί έως 31/12/2020

ii. Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης με τον Πάροχο είναι έως την 01/12/2020 με αντίστοιχη ειδική εξουσιοδότηση του Παρόχου στο Taxisnet εντός δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία σύναψης της σχετικής σύμβασης.

iii. Το άθροισμα της καθαρής αξίας των παραστατικών εσόδων με ημερομηνία έκδοσης από 01/12/2020 έως και 31/12/2020 που εκδίδονται με χρήση ΥΠΑΗΕΣ είναι ίσο ή μεγαλύτερο από το 50% του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων του μηνός Δεκεμβρίου 2020.

iv. Τα στοιχεία που έχουν εκδοθεί ή θα εκδοθούν από 01/01/2020 έως 31/12/2020 διαβιβάζονται έως 28/02/2021 και αφορούν στο σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων σύμφωνα με την υπό στοιχεία Α.1138/2020, όπως ισχύει.

Η Α.Α.Δ.Ε. δύναται να εντοπίζει περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τις παραπάνω υποχρεώσεις είτε μέσω ηλεκτρονικών διασταυρώσεων, είτε μέσω τρίτων πηγών, είτε κατόπιν ελέγχου.

Άρθρο 6**Ισχύς της απόφασης**

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 5243 Β' /26.11.2020)

ΑΡΘΡΟ 71Ζ⁽¹⁾

ΚΙΝΗΤΡΑ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΗΛΕΚΤΡΙΚΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΓΑΘΩΝ Η ΕΙΔΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΜΕ ΤΑ ΗΛΕΚΤΡΙΚΑ ΟΧΗΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΕΝΟΤΗΤΑ ΑΡΚΑΔΙΑΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΣ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ

1. Για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα, ο φορολογικός συντελεστής κάθε κλιμακίου της παρ. 1 του άρθρου 29 μειώνεται κατά πέντε (5) ποσοστιαίες μονάδες μόνο στο εισόδημα που αποκτάται από τη δραστηριότητα αυτή, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά κέρδη από την παραγωγή αυτή και έως τη συμπλήρωση πέντε (5) κερδοφόρων φορολογικών ετών.

2. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα των περ. α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45, ο φορολογικός συντελεστής της παρ. 1 του άρθρου 58 μειώνεται κατά πέντε (5) ποσοστιαίες μονάδες, εφόσον τα κέρδη αφορούν στην παραγωγή αυτή, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκαν για πρώτη φορά κέρδη από την παραγωγή αυτή και έως τη συμπλήρωση πέντε (5) κερδοφόρων φορολογικών ετών.

3. α) Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα όσον αφορά στην εγκατάσταση και λειτουργία μονάδας παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

αα) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της υποπερ. Ββ', προσαυξημένες κατά δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

ββ) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια του ν. 4308/2014 (Α' 251), σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν, προσαυξημένες κατά δέκα τοις εκατό (10%).

β) Η φορολογική απόσβεση του κόστους της επένδυσης, πλην των στοιχείων ενεργητικού της παρ. 3 του άρθρου 24, για τη δημιουργία μονάδας παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα πραγματοποιείται ισόποσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) ετών από την έναρξη λειτουργίας της μονάδας.

4. Η παρ. 1 του άρθρου 71Δ εφαρμόζεται για όλους τους εργαζόμενους, ανεξαρτήτως ηλικίας, που απασχολούνται σε μονάδες παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα έως την έναρξη της παραγωγικής τους λειτουργίας, όπως πιστοποιείται με την έκδοση της άδειας λειτουργίας της μονάδας από την αρμόδια αρχή.

5. Τα κίνητρα του παρόντος ισχύουν μόνον για την Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και την περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου.

(1) Το άρθρο 71Ζ του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 10 του ν. 4710/2020 και εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται και εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 51 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου.

6. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Περιβάλλοντος και Ενέργειας, των κατά περίπτωση αρμόδιων Υπουργών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η νομική βάση του Κανονισμού (ΕΕ) υπ' αρ. 651 της Επιτροπής της 17ης Ιουνίου 2014 (L 187) για την κήρυξη ορισμένων κατηγοριών ενισχύσεων ως συμβατών με την εσωτερική αγορά (Γενικός Απαλλακτικός Κανονισμός – Γ.Α.Κ.) σύμφωνα με τα όρια και τις εντάσεις ενίσχυσης αυτού δυνάμει της οποίας χορηγούνται τα κίνητρα του παρόντος, οι όροι, η διάρκεια, οι προϋποθέσεις χορήγησης των κινήτρων, οι απαιτούμενες διαδικασίες αίτησης, αξιολόγησης, υπαγωγής, ελέγχου οι αρμόδιες Υπηρεσίες, οι υποχρεώσεις των δικαιούχων, τυχόν περιορισμός του ύψους της ενίσχυσης, η διαδικασία και οι προϋποθέσεις ανάκτησης των ενισχύσεων σε περίπτωση εκ των υστέρων διαπίστωσης μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικό με την εφαρμογή των κινήτρων του παρόντος.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2051/9.3.2021.- Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Ζ του ν. 4172/2013 (Α' 167) όπως προστέθηκε με το άρθρο 10 του ν.4710/2020 (Α' 142).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 775)

ΑΡΘΡΟ 71Η⁽¹⁾

ΚΙΝΗΤΡΑ ΓΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

1. Η διαχείριση των χρηματικών ροών και της οικογενειακής περιουσίας φυσικών προσώπων με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον παρόντα, δύναται να πραγματοποιείται από εταιρείες ειδικού σκοπού οι οποίες λειτουργούν με οποιαδήποτε από τις νομικές μορφές του άρθρου 45, πλην αυτής των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45.

2.⁽²⁾ Αποκλειστικός σκοπός των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας είναι η διοίκηση και διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και επενδύσεων, που κατέχουν είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 και τα μέλη των οικογενειών τους, καθώς και η διαχείριση των δαπανών, που πραγματοποιούνται από τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 και τα μέλη των οικογενειών τους για την κάλυψη των αναγκών τους και του κόστους της εν γένει διαβίωσής τους και των φιλανθρωπικών και πολιτιστικών δράσεών τους.

Στις εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας μπορούν να συμμετέχουν μέλη της οικογένειας, καθώς και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στις οποίες συμμετέχουν κατά πλειοψηφία τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 ή/και μέλη της οικογένειας αυτών.

Για την παροχή των υπηρεσιών των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας απασχολούνται εργαζόμενοι διαφόρων ειδικοτήτων ή αυτές δύναται να ανατίθεται σε τρίτα πρόσωπα, ανεξάρτητα από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένα, υπό την επιφύλαξη της περ. ιγ) του άρθρου 23. Φυσικά πρόσωπα μέλη της εταιρείας ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας δεν μπορεί να είναι και εργαζόμενοι σε αυτή.

3. Για την εφαρμογή του παρόντος, η εταιρεία ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας πληροί σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) απασχολεί στην Ελλάδα προσωπικό τουλάχιστον πέντε (5) ατόμων εντός δώδεκα (12) μηνών από την ίδρυσή της και εφεξής και
- β) πραγματοποιεί στην Ελλάδα δαπάνες λειτουργίας τουλάχιστον ενός εκατομμυρίου

(1) Το άρθρο 71Η του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του ν. 4778/2021 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2021 και εφεξής, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(2) Η παράγραφος 2 του άρθρου 71Η του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με το άρθρο 61 του ν. 4916/2022 και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2021 και εφεξής, σύμφωνα με την περίπτωση ια' της παραγράφου 4 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος 2 πριν την διαμόρφωσή της είχε ως εξής: «2. Αποκλειστικός σκοπός των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας είναι να παρέχουν υποστήριξη στα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 και στα μέλη των οικογενειών τους κατά τη διοίκηση και διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και επενδύσεών τους, που κατέχουν είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων.

Στις εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας μπορούν να συμμετέχουν μέλη της οικογένειας, καθώς και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στις οποίες συμμετέχουν τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 ή/και μέλη της οικογένειας αυτών.

Για την παροχή των υπηρεσιών των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας απασχολούνται εργαζόμενοι διαφόρων ειδικοτήτων ή αυτές δύναται να ανατίθεται σε τρίτα πρόσωπα, ανεξάρτητα από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένα, υπό την επιφύλαξη της περ. ιγ) του άρθρου 23. Φυσικά πρόσωπα μέλη της εταιρείας ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας δεν μπορεί να είναι και εργαζόμενοι σε αυτή.»

(1.000.000) ευρώ ετησίως.

4. Για την εφαρμογή του παρόντος, ως μέλη της οικογενείας νοούνται:

α) ο έτερος των συζύγων/μέρος συμφώνου συμβίωσης (Μ.Σ.Σ.),

β) τα άγαμα τέκνα των συζύγων/Μ.Σ.Σ.,

γ) τα άγαμα τέκνα του συντηρούντος ή του ετέρου των συζύγων/Μ.Σ.Σ., εφόσον η επιμέλεια έχει νομίμως ανατεθεί για μεν τα τέκνα του/της συντηρούντος σε αυτόν/αυτήν, για δε τα τέκνα του/της ετέρου των συζύγων/Μ.Σ.Σ. σε αυτόν/αυτήν,

δ) οι απευθείας ανιόντες των συζύγων/Μ.Σ.Σ.

5. Τα ακαθάριστα έσοδα από τις παρεχόμενες υπηρεσίες των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας, τα οποία εισπράττονται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, προσδιορίζονται με την προσθήκη ποσοστού κέρδους στο σύνολο των πάσης φύσεως εξόδων και αποσβέσεων τους, πλην του φόρου εισοδήματος (μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους). Το ποσοστό κέρδους ορίζεται σε επτά τοις εκατό (7%).

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας, τα έξοδα επί των οποίων υπολογίζεται το ποσοστό κέρδους, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον τεκμηριώνονται από αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις του ν. 4308/2014 (Α' 251).

Αν για οποιονδήποτε λόγο τα έσοδα της εταιρείας, όπως προκύπτουν από τα βιβλία που τηρεί, είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα, όπως προσδιορίζονται με τη μέθοδο της παρούσας, λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία.

Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με τον συντελεστή της παρ. 1 του άρθρου 58. Για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την καταβολή του φόρου των εταιρειών ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας εφαρμόζονται τα άρθρα 68 και 71. Οι διατάξεις του Μέρους Τέταρτου «Παρακράτηση Φόρου» έχουν εφαρμογή και για τις πληρωμές που πραγματοποιούν οι εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ & ΑΑΔΕ Α. 1043/1.4.2022.- Καθορισμός των υπηρεσιών που δύνανται να παρέχουν οι εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας και λοιπά ζητήματα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Η του ν. 4172/2013 (Α' 167), περί κινήτρων για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ). Έχοντας υπόψη:

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σύσταση της ΕΕΣΔΟΠ - Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

1. Η διαχείριση των χρηματικών ροών και της οικογενειακής περιουσίας φυσικών προσώπων με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα δύναται, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε., να πραγματοποιείται από Εταιρεία Ειδικού Σκοπού Διαχείρισης Οικογενειακής Περιουσίας (ΕΕΣΔΟΠ) η οποία μπορεί να λειτουργεί με οποιαδήποτε από τις μορφές νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από τις αναφερόμενες στο άρθρο 45 του Κ.Φ.Ε. πλην της μορφής του νομικού

προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.

Η ΕΕΣΔΟΠ μπορεί να έχει συσταθεί στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή.

2. Εάν η ΕΕΣΔΟΠ συστήνεται στην Ελλάδα ως κεφαλαιουχική ή προσωπική εταιρεία, εφαρμόζονται οι διατάξεις περί του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.), όπως αναφέρονται στον ν. 4635/2019 (Α' 167). Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση ίδρυσης υποκαταστήματος στην Ελλάδα από συσταθείσα στην αλλοδαπή ΕΕΣΔΟΠ.

3. Αρμόδια για την παραλαβή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ΕΕΣΔΟΠ ορίζεται η Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Άρθρο 2

Σκοπός της ΕΕΣΔΟΠ

1. Η ΕΕΣΔΟΠ έχει αποκλειστικό σκοπό τη διοίκηση και διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και επενδύσεων, που κατέχουν είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 71Η και τα μέλη των οικογενειών τους, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 3 της παρούσας, καθώς και η διαχείριση των δαπανών, που πραγματοποιούνται από τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 71Η και τα μέλη των οικογενειών τους για την κάλυψη των αναγκών τους και του κόστους της εν γένει διαβίωσης τους και των φιλανθρωπικών και πολιτιστικών δράσεών τους.

Τα περιουσιακά στοιχεία και επενδύσεις μπορούν να βρίσκονται στην Ελλάδα ή την αλλοδαπή.

2. Η ΕΕΣΔΟΠ δεν επιτρέπεται να ασκεί οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα πέραν του αποκλειστικού σκοπού της.

Άρθρο 3

Καθορισμός φυσικών προσώπων - μελών οικογένειας και συμμετοχή στην ΕΕΣΔΟΠ

1. Το φυσικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 71Η πρέπει να έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων ή των ειδικότερων διατάξεων των άρθρων 5Α, 5Β και 5Γ του Κ.Φ.Ε.

2. Ως μέλη της οικογένειας κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε. νοούνται:

α) Ο έτερος των συζύγων/μέρος συμφώνου συμβίωσης (Μ.Σ.Σ.),

β) τα άγαμα τέκνα των συζύγων/Μ.Σ.Σ.,

γ) τα άγαμα τέκνα του συντηρούντος ή του ετέρου των συζύγων/Μ.Σ.Σ., εφόσον η επιμέλεια έχει νομίμως ανατεθεί για μεν τα τέκνα του/της συντηρούντος σε αυτόν/αυτήν, για δε τα τέκνα του/της ετέρου των συζύγων/Μ.Σ.Σ. σε αυτόν/αυτήν,

δ) οι απευθείας ανιόντες (ήτοι οι ανιόντες σε ευθεία γραμμή γονείς, παππούδες, γιαγιάδες κ.ο.κ.) των συζύγων/Μ.Σ.Σ.

3. Μέτοχοι, εταίροι ή μέλη στην ΕΕΣΔΟΠ είναι τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, μπορούν να συμμετέχουν ως μέτοχοι, εταίροι ή μέλη:

α) Τα φυσικά πρόσωπα μέλη της οικογένειας, όπως αυτά ορίζονται ανωτέρω,

β) νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή, στα οποία ή στις οποίες συμμετέχουν πλειοψηφικά, φυσικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε. ή/και μέλη της οικογένειάς τους.

4. Οι συμμετέχοντες στην ΕΕΣΔΟΠ γνωστοποιούνται στο Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. τόσο κατά τη σύσταση της όσο και σε κάθε μεταγενέστερη αυτής μεταβολή, εντός των προθεσμιών που ορίζονται στην παρ. 3α' του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, Κ.Φ.Δ.).

Άρθρο 4

Υπηρεσίες που δύναται να παρέχει η ΕΕΣΔΟΠ

1. Οι υπηρεσίες που δύναται να παρέχει η ΕΕΣΔΟΠ για την επίτευξη του σκοπού της είναι

ενδεικτικά οι ακόλουθες:

α) Υπηρεσίες συνδεδεμένες με την προσωπική και κοινωνική ζωή των μελών της οικογένειας, ήτοι υπηρεσίες δημοσίων σχέσεων, συνοδείας ασφαλείας, στατικών φυλάκων, μαγειρών, οικονόμων, δασκάλων, παιδαγωγών και βρεφοκόμων, οδηγών, τεχνικών, κηπουρών, καθαριότητας, προμήθειας αγαθών και διαχείριση φιλανθρωπικού έργου,

β) υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, ήτοι γραμματειακή υποστήριξη, διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού που εργάζεται για λογαριασμό του φυσικού προσώπου και των μελών της οικογένειας, λογιστική παρακολούθηση και πληρωμή δαπανών κάθε είδους, διαχείριση τραπεζικών λογαριασμών, τεχνική υποστήριξη για τη διαχείριση και συντήρηση ακινήτων και του περιβάλλοντος χώρου αυτών και οργάνωση επαγγελματικών ταξιδιών,

γ) υπηρεσίες χρηματοοικονομικής διαχείρισης, ήτοι διαχείριση επενδύσεων και διαχείριση των μεταβιβάσεων πλούτου,

δ) υπηρεσίες στρατηγικού σχεδιασμού, ήτοι επιχειρηματικές συμβουλές, στρατηγικός σχεδιασμός για την ακίνητη περιουσία, σχεδιασμός για τη διαδοχή και εκπαιδευτικός σχεδιασμός,

ε) λοιπές συμβουλευτικές υπηρεσίες, ήτοι υπηρεσίες φορολογικού συμβούλου, νομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες μηχανικών, ιατρών, συμβουλές για συμμόρφωση και υποστήριξη στη διαχείριση κινδύνου και υπηρεσίες κυβερνοασφάλειας.

Η ΕΕΣΔΟΠ θα πρέπει, κατά τη σύσταση της, να δηλώσει ως κύρια και μοναδική δραστηριότητα τον ΚΑΔ 66301102 «Υπηρεσίες διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας» και δεν δύναται να παρέχει λοιπές υπηρεσίες ή να διενεργεί δαπάνες οι οποίες δεν σχετίζονται με την επίτευξη του σκοπού της.

2. Για την παροχή των υπηρεσιών των περ. α' έως και ε' απασχολούνται εργαζόμενοι διαφόρων ειδικοτήτων ή αυτές δύναται να ανατίθεται σε τρίτα πρόσωπα, ανεξάρτητα από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένα, υπό την επιφύλαξη των οριζόμενων στην περ. ιγ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. περί των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε.. Τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν στην ΕΕΣΔΟΠ δεν μπορεί να είναι και εργαζόμενοι σε αυτή.

Άρθρο 5

Προϋποθέσεις εφαρμογής

Πέραν των ανωτέρω οριζόμενων στα άρθρα 1 έως 4 της παρούσας, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε. πρέπει να πληρούνται σωρευτικά και οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

α) Η ΕΕΣΔΟΠ να απασχολεί στην Ελλάδα προσωπικό τουλάχιστον πέντε (5) ατόμων εντός δώδεκα (12) μηνών από την ίδρυση της και εφεξής, όπως αποδεικνύεται από την υποβολή των σχετικών εντύπων στο σχετικό Πληροφοριακό Σύστημα (Π.Σ.).

Ειδικά για το πρώτο φορολογικό έτος, η ως άνω προϋπόθεση δύναται να συμπληρωθεί οποτεδήποτε εντός του διαστήματος των δώδεκα μηνών από την έναρξη λειτουργίας της και πρέπει να διατηρείται εφεξής.

Σε περίπτωση που κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του πρώτου φορολογικού έτους έχει συμπληρωθεί το διάστημα των δώδεκα (12) μηνών και δεν πληρούνται η υπόψη προϋπόθεση, η δήλωση υποβάλλεται μη εφαρμοζομένων όσων ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε., αλλά εφαρμοζομένων των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε..

Σε περίπτωση που κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του πρώτου φορολογικού έτους δεν έχει συμπληρωθεί το διάστημα των δώδεκα (12) μηνών και δεν πληρούνται η υπόψη προϋπόθεση, η δήλωση υποβάλλεται εφαρμοζομένων όσων ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε.. Εάν παρέλθει το δωδεκάμηνο και δεν έχει πληρωθεί η

προϋπόθεση αυτή, η ΕΕΣΔΟΠ υποχρεούται να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις για το έτος αυτό, υποβάλλοντας για τον σκοπό αυτό τροποποιητική δήλωση.

Κατά τα επόμενα φορολογικά έτη η ΕΕΣΔΟΠ πρέπει να απασχολεί τουλάχιστον πέντε (5) άτομα, ανά μήνα και καθόλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται κάτω του ελάχιστου ορίου, λόγω αποχώρησης για οποιαδήποτε αιτία, ήτοι οικειοθελής αποχώρηση, λήξη σύμβασης εργασίας ορισμένου χρόνου, συνταξιοδότηση, καταγγελία σύμβασης εργασίας πριν από τη λήξη της, χωρίς να υπάρχει αντικατάσταση μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, η προϋπόθεση θεωρείται ότι δεν καλύπτεται,

β) η ΕΕΣΔΟΠ να πραγματοποιεί στην Ελλάδα δαπάνες λειτουργίας τουλάχιστον ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ ετησίως σε κάθε φορολογικό έτος.

Σε περίπτωση που το πρώτο φορολογικό έτος είναι μικρότερο των δώδεκα (12) μηνών, για τον έλεγχο πλήρωσης της προϋπόθεσης αυτής οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες λειτουργίας ανάγονται σε ετήσιο ποσό.

Ως δαπάνες λειτουργίας που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα θεωρούνται οι πάσης φύσεως δαπάνες που πραγματοποιούνται από την ΕΕΣΔΟΠ για τη λειτουργία της στην ημεδαπή, ήτοι για τη διαχείριση της οικογενειακής περιουσίας, όπως αυτές λαμβάνονται υπόψη στην έννοια των πάσης φύσεως εξόδων και αποσβέσεων, ως βάση υπολογισμού των ακαθαρίστων εσόδων του άρθρου 6 της παρούσας.

Άρθρο 6

Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέου εισοδήματος - Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και θέματα Φ.Π.Α.

1. Τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΕΣΔΟΠ προσδιορίζονται με την προσθήκη ποσοστού κέρδους επτά τοις εκατό (7%) στο σύνολο των πάσης φύσεων εξόδων, συμπεριλαμβανομένων των αποσβέσεων, με εξαίρεση τον φόρο εισοδήματος, εκτός αν τα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα που υπολογίζονται κατά τα ανωτέρω, οπότε λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία.

2. Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της ΕΕΣΔΟΠ, από τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερα από αυτά που προσδιορίζονται με την προσθήκη του περιθωρίου κέρδους επτά τοις εκατό (7%), εκπίπτουν τα έξοδα επί των οποίων υπολογίζεται το ποσοστό κέρδους, εφόσον τεκμηριώνονται από αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) και η τμηματική ή ολική εξόφληση τους έχει πραγματοποιηθεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας, χωρίς να εξετάζονται οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ, με την επιφύλαξη της περ. ιγ' του άρθρου 23 του ΚΦΕ.

3. Τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΕΣΔΟΠ, όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με την παρ. 1, εισπράττονται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικών εμβασμάτων σε αναγνωρισμένη τράπεζα.

4. Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και την καταβολή του φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 58, 68 και 71 του Κ.Φ.Ε., ενώ για τις πληρωμές που πραγματοποιούν οι ΕΕΣΔΟΠ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Μέρους Τέταρτου «Παρακράτηση Φόρου» του Κ.Φ.Ε.

5. Αναφορικά με τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000, οι εσωτερικές πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της ΕΕΣΔΟΠ και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτή κατά την έννοια των παρ. 1 και 2 του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε., αποτελούν πράξεις που διενεργούνται εντός ενιαίας οντότητας και εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.

Άρθρο 7

Έλεγχος συνδρομής και συνέπειες μη τήρησης προϋποθέσεων

1. Έως το τέλος του επομένου από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μήνα η ΕΕΣΔΟΠ υποχρεούται να αποστείλει στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών τα ακόλουθα δικαιολογητικά, προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση των προϋποθέσεων της παρούσας, ήτοι:

- Τα έντυπα του Π.Σ., από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία απασχόλησης των εργαζομένων στην ΕΕΣΔΟΠ για διάστημα 12 μηνών,

- αντίγραφο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως ορίζονται στον ν. 4308/2014,

- υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της ΕΕΣΔΟΠ αναφορικά με τα μέλη αυτής (εταίρους/μετόχους),

- υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της ΕΕΣΔΟΠ ότι η εταιρεία παρείχε υποστήριξη αποκλειστικά στο φυσικό πρόσωπο και στα μέλη της οικογένειας του και δεν έχει ασκήσει οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα πέραν του αποκλειστικού σκοπού της,

- έγγραφα περί μεταβολής των προβλεπομένων στην παρ. 2 του άρθρου 3 ιδιοτήτων των μελών της οικογένειας (οικογενειακή κατάσταση, ανηλικότητα, απόφαση επιμέλειας και διατροφής),

- αποδεικτικά για τη διενέργεια των δαπανών και των εσόδων μέσω τραπεζικών λογαριασμών και εμβασμάτων αντίστοιχα.

2. Η αρμόδια ως άνω Υπηρεσία υποχρεούται να αποφανθεί εντός ενός μηνός από την προσκόμιση των δικαιολογητικών περί της ύπαρξης των προϋποθέσεων ένταξης στο άρθρο 71Η του Κ.Φ.Ε.. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι τα ως άνω δικαιολογητικά δεν είναι πλήρη ή επαρκή και απαιτείται η τυχόν συμπλήρωση αυτών αναρτάται στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του υπόχρεου, το αργότερο εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών από την παρέλευση της πιο πάνω προθεσμίας, πρόσκληση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), προκειμένου ο υπόχρεος να προσκομίσει τα έγγραφα που λείπουν. Εάν ο φορολογούμενος δεν ανταποκριθεί εντός τριάντα (30) ημερών από την ανάρτηση ή από την εξέταση αυτών διαπιστωθεί η μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε. και της παρούσας, εκδίδεται εντολή ελέγχου από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

3. Για τον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε., η Φορολογική Αρχή δύναται να ζητεί κάθε πρόσφορο και αναγκαίο αποδεικτικό στοιχείο.

4. Σε περίπτωση μη τήρησης μιας ή περισσότερων εκ των προϋποθέσεων και των οριζομένων στο άρθρο 71Η του Κ.Φ.Ε. και στην παρούσα, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της ΕΕΣΔΟΠ γίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Άρθρο 9

Έναρξη ισχύος

Η παρούσα ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1638 Β' /5.4.2022)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΑΑΔΕ

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2092/06.5.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 25 και 43 του ν. 4778/2021 (Α' 26/19.2.2021)

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 784)

ΜΕΡΟΣ ΟΓΔΟΟ⁽¹⁾

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΑΡΘΡΟ 72

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.

2. Οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.⁽²⁾

3. Οι διατάξεις των άρθρων 24, 25, 28 ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν⁽³⁾ από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής.

4. Οι διατάξεις του άρθρου 26 ισχύουν για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

5. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. 4046/2012 (Α 28).

6. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 11 του άρθρου 41 ισχύουν για υπεραξία από μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας που θα πραγματοποιηθούν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

7. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 του άρθρου 42 ισχύουν για υπεραξία από μεταβιβάσεις μετοχών, μεριδίων, ομολόγων, παραγώγων και ολόκληρης επιχείρησης που θα πραγματοποιηθούν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

8. Οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 42 ισχύουν από την 29η Φεβρουαρίου 2012.

9.⁽⁴⁾ α. Η διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 49 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2017. Κατά τη μεταβατική αυτή περίοδο οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στο βαθμό που οι

(1) Ο τίτλος «ΜΕΡΟΣ ΟΓΔΟΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» προστέθηκε με την παράγραφο 353 του Ν. 4512/2018 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλαδή από 17,12018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου.

(2) Οι λέξεις «αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» της παραγράφου 2 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «κλείνουν μετά την 30ή Ιουνίου 2014».

(3) Η λέξη «αρχίζουν» της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η λέξη που αντικαταστάθηκε ήταν: «κλείνουν».

(4) Η παράγραφος 9 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν τα ακόλουθα ποσοστά των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων EBITDA):

- το εξήντα τοις εκατό (60%) από την 1η Ιανουαρίου 2014,
- το πενήντα τοις εκατό (50%) από την 1η Ιανουαρίου 2015,
- το σαράντα τοις εκατό (40%) από την 1η Ιανουαρίου 2016,

β. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2016. Κατά τη μεταβατική αυτή περίοδο οι δαπάνες τόκων αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ το χρόνο.

γ. Οι διατάξεις του άρθρου 49 δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις ειδικού σκοπού, μόνο κατά το μέρος που αφορά στην εκτέλεση δημοσίου έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω σύμβασης παραχώρησης, κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο, ή μέσω σύμβασης Σύμπραξης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.) κατά τις διατάξεις του ν. 3389/2005, οι οποίες συνάπτονται μέχρι και τις 31.12.2014.

10.⁽¹⁾ Οι διατάξεις των άρθρων 52 έως και 56 ισχύουν για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

11. Οι διατάξεις των άρθρων 61 έως και 64 ισχύουν για πληρωμές των οποίων η διαδικασία αρχίζει⁽²⁾ από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

12. Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013,⁽³⁾ και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου⁽⁴⁾ εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της

(1) Οι παράγραφοι 10-18 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αναριθμήθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως αποτελούσαν τις παραγράφους 9 έως 17.

(2) Οι λέξεις «των οποίων η διαδικασία αρχίζει» της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 όπως αναριθμήθηκε τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «που πραγματοποιούνται».

(3) Οι λέξεις «σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013» του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 όπως αυτή προηγουμένως αναριθμήθηκε, τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση α της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «εμφανίστηκαν στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 1.1.2014».

(4) Η λέξη «πρώτου» του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 όπως αυτή προηγουμένως αναριθμήθηκε, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση β της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013, και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η λέξη που αντικαταστάθηκε ήταν: «προηγούμενου».

επιχείρησης⁽¹⁾ από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%). Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης.⁽²⁾ Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.⁽³⁾

13.⁽⁴⁾ Για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε.⁽⁵⁾ καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.

14. Οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεομένων φυσικών προσώπων μόνο σε σχέση με το εισόδημα που απορρέει από τις επιχειρήσεις αυτές δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

15. Οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με το ν. 27/1975 και το ν.δ. 2687/1953.

16. Συσσωρευθέντα κεφάλαια που αντιστοιχούν σε καταβαλλόμενα έως 31.12.2013 ασφάλιστρα του εργαζομένου εξαιρούνται από την οριζόμενη στην παράγραφο 4 του άρθρου 15 φορολόγηση.

17. Οι διατάξεις του ν. 2778/1999 (Α 295) που διέπουν τη φορολογία των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των θυγατρικών τους δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

18. Οι διατάξεις του ν. 2367/1995⁽⁶⁾ (Α 178) και του ν. 2992/2002 (Α 54), που διέπουν

(1) Οι λέξεις «δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης» του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση 22α της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες».

(2) Το τρίτο από το τέλος εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 όπως προηγουμένως αυτή αναριθμήθηκε, προστέθηκε με την περίπτωση γ της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(3) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 όπως προηγουμένως αυτή αναριθμήθηκε, προστέθηκε με την περίπτωση δ της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 13 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 όπως προηγουμένως αυτή αναριθμήθηκε, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «12. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 δεν επιτρέπεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού».

(5) Οι λέξεις «του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε.» της παραγράφου 13 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 22β της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

(6) Οι λέξεις «του ν. 2367/1995» της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση 22γ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν

τη φορολογία των Εταιρειών Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών (ΕΚΕΣ) και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (ΑΚΕΣ) αντίστοιχα, δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

18.⁽¹⁾ Για τις συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος Κώδικα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), μέχρι τον χρόνο λήξης αυτών.

19.⁽²⁾ Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 καταργείται η παρ. 3 του άρθρου 6 του ν.1905/1990 (Α' 147).

20.⁽³⁾ Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν η παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2682/1999 (Α'16) και η παρ. 8 του άρθρου 26 του ν. 2789/2000 (Α' 21).

21.⁽⁴⁾ Για τις παροχές σε είδος, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του Κώδικα, η παράγραφος 1 του άρθρου 60 τίθεται σε ισχύ από την 1.1.2015.

22.⁽⁵⁾ Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου.

23.⁽⁶⁾ Οι διατάξεις του Κώδικα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζονται για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί⁽⁷⁾ από την 1.1.2006 και μετά.

από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Οι λέξεις που αντικαταστάθηκαν ήταν: «του ν. 3371/2005».

(1) Η παράγραφος 18 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 (ισχύς από 31.12.2013), στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 57 του ν. 4587/2018 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 24.12.2018, σύμφωνα με το άρθρο 78 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: «Για τις συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος Κώδικα η παράγραφος 2 του άρθρου 24 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2019.»

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής στο νόμο 4223/2013 αναφέρεται ως παράγραφος 18 αντί του ορθού 19.

(2) Η παράγραφος 19 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής στο νόμο 4223/2013 αναφέρεται ως παράγραφος 19 αντί του ορθού 20.

(3) Η παράγραφος 20 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής στο νόμο 4223/2013 αναφέρεται ως παράγραφος 20 αντί του ορθού 21.

(4) Η παράγραφος 21 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 12 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής στο νόμο 4223/2013 αναφέρεται ως παράγραφος 21 αντί του ορθού 22.

(5) Η παράγραφος 22 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 αφού προηγουμένως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 12 του ίδιου άρθρου και νόμου και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής στο νόμο 4223/2013 αναφέρεται ως παράγραφος 21 που αναριθμείται σε παράγραφο 22, αντί του ορθού 22 που αναριθμείται σε 23.

(6) Η παράγραφος 23 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής στο νόμο 4223/2013 αναφέρεται ως παράγραφος 22 που αναριθμείται σε παράγραφο 23, αντί του ορθού 23 που αναριθμείται σε 24.

(7) Οι λέξεις «ή αναθεωρηθεί» που υπήρχαν μετά την λέξη «εκδοθεί» της παραγράφου 24 του άρθρου 72 του Ν.

24.⁽¹⁾ Κατά τον υπολογισμό του φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 και προκειμένου να διατηρηθεί ακέραιο το ποσό της μείωσης του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 16, ο φορολογούμενος απαιτείται να προσκομίσει αποδείξεις σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του φορολογητέου εισοδήματός του. Το ποσό των αποδείξεων που προσκομίζονται δεν απαιτείται να υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων πεντακοσίων (10.500) ευρώ. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζεται το απαιτούμενο ποσό αποδείξεων, ο φόρος προσαυξάνεται κατά τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου ποσού αποδείξεων, με ανώτατο όριο τις δέκα χιλιάδες πεντακόσια (10.500) ευρώ και του προσκομισθέντος ποσού αποδείξεων, η οποία πολλαπλασιάζεται με συντελεστή 22%. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι δαπάνες για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων, ο τρόπος επιμερισμού των δαπανών μεταξύ των συζύγων, οι κατηγορίες των φορολογουμένων που εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αποκλειστικά για το φορολογικό έτος 2014.

25.⁽²⁾ Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ'εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

26.⁽³⁾ Σε περίπτωση κατά την οποία η μεταβίβαση του άρθρου 41 Κ.Φ. Ε. αφορά δικαίωμα το οποίο αποκτήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994, η υπεραξία θεωρείται μηδενική.

Ειδικά στην περίπτωση της χρησικτησίας, εφόσον ο σχετικός χρόνος συμπληρώθηκε πριν από την 31η Δεκεμβρίου 1994, ως χρόνος κτήσης θεωρείται η 1η Ιανουαρίου 1995.

27. Στην περίπτωση ακινήτου που εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 41 και έχει αποκτηθεί, σύμφωνα με τα οριζόμενα σε αυτό, από 1ης Ιανουαρίου 1995 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2002, ο συντελεστής απομείωσης της παραγράφου 5 πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή 0,8.

28. Για την περίοδο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2015 η υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (lease back) ακινήτου ανα-

4172/2013 διαγράφηκαν με την περίπτωση 22δ της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014. Η διαγραφή ισχύει από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής ο νομοθέτης την αναφέρει ως παράγραφο 23 αντί του ορθού 24.

(1) Η παράγραφος 24 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 και ισχύει από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής στο νόμο 4223/2013 αναφέρεται ως παράγραφος 23 που αναριθμείται σε παράγραφο 24, αντί του ορθού 24 που αναριθμείται σε 25.

(2) Η παράγραφος 25 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 26 του Ν. 4223/2013 αφού προηγουμένως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 13 του ίδιου άρθρου και νόμου και ισχύει από την δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.12.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής στο νόμο 4223/2013 αναφέρεται ως παράγραφος 23 που αναριθμείται σε παράγραφο 25, αντί του ορθού 24 που αναριθμείται σε 26.

(3) Οι παράγραφοι 26 έως και 31 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκαν με την περίπτωση 22ε της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύουν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου.

Σ.Σ.: Εκ παραδρομής ο νομοθέτης τις αναφέρει ως παραγράφους 26, 27, 28, 29, 30 και 31 αντί του ορθού 27, 28, 29, 30, 31 και 32.

γνωρίζεται ως έσοδο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17, όπως αυτό υιοθετείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

29. Ειδικά ο χρόνος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου που καταβάλλεται τον Ιανουάριο του 2014, παρατείνεται μέχρι τις 30 Απριλίου 2014.

30. Οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 15, της παραγράφου 5 του άρθρου 29 και της παραγράφου 4 του άρθρου 58 του Κώδικα εφαρμόζονται και για το νησί της Κεφαλονιάς για εισοδήματα που αποκτώνται ή κέρδη που προκύπτουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου 2015.

31. Ειδικά, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1.1.2013 έως 31.12.2013 εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και οι εκδοθείσες κατ' εξουσιοδότηση αυτού υπουργικές αποφάσεις.

32.⁽¹⁾ Ειδικά οι επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία και οι οποίες για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τους του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) εφάρμοσαν τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης γ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (Α 151), δύνανται, αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, ως απογραφή έναρξης να λάβουν ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των αγορών της διαχειριστικής χρήσης του 2013 και ως απογραφή λήξης το δέκα τοις εκατό (10%) των αγορών του φορολογικού έτους 2014, ανεξαρτήτως υποχρέωσης σύνταξης απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται αναλόγως για τους αγρότες που πριν την 1.1.2014 τηρούσαν βιβλία και εξέδιδαν στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ.. Οι αγρότες και λοιποί επιτηδευματίες που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων, δύνανται να εξαγουν το λογιστικό αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2014, είτε χωρίς απογραφές έναρξης και λήξης είτε να προβούν σε αποτίμηση των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων τους της 1.1.2014 με οποιονδήποτε αξιόπιστο τρόπο και σε σύνταξη απογραφής λήξης της 31.12.2014 με τον ίδιο τρόπο, όπως και της απογραφής έναρξης σε καταστάσεις τις οποίες διαφυλάσσουν έως το χρόνο παραγραφής.

33⁽²⁾α. Η ισχύς του άρθρου 41 αναστέλλεται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2022.⁽³⁾

β. Η διάταξη της παρούσας παραγράφου τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015.

34.⁽⁴⁾.....

(1) Η παράγραφος 32 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 89 του Ν. 4316/2014 και ισχύει από 24.12.2014. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παράγραφος 32 αντί του ορθού 33.

(2) Η παράγραφος 33 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 90 του Ν. 4316/2014 και ισχύει από 1.1.2015, σύμφωνα με την περίπτωση β της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου. Εκ παραδρομής του νομοθέτη αναφέρεται ως παράγραφος 33 αντί του ορθού 34.

(3) Η περίπτωση α' της παραγράφου 33 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 καταρχάς αντικαταστάθηκε με το άρθρο 101 του Ν. 4583/2018 (ισχύς από 18.12.2018) για να αντικατασταθεί εκ νέου με το άρθρο 28 του Ν. 4646/2019 και ισχύει από δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 12.12.2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: « Η ισχύς του άρθρου 41 του παρόντος αναστέλλεται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2018.»

(4) Η παράγραφος 34 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, η οποία είχε προστεθεί με την παράγραφο 8 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015, καταργήθηκε για εισοδήματα που αποκτήθηκαν στο φορολογικό έτος 2014 με την περίπτωση 11θ της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής: «34. Ειδικά, κατά το φορολογικό έτος 2014 για όσους αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα το προς βεβαίωση ποσό φόρου της παραγράφου 1 του άρθρου 69 περιορίζεται στο μισό». Εκ παραδρομής του νομοθέτη αναφέρεται ως παράγραφος 34, αντί του ορθού 35.

35.⁽¹⁾ Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015⁽²⁾ δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωση έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων της παρ. 1 του άρθρου 15. Εάν το πραγματικό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται με την κλίμακα της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.

35.Α.⁽³⁾ Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017⁽⁴⁾ δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωση έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 15 και την παρ. 1 του άρθρου 16. Εάν το πραγματικό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 29. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.

36.⁽⁵⁾ Το ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 71 εφαρμόζεται για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα κέρ-

(1) Η παράγραφος 35 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 16.6.2015, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής του νομοθέτη αναγράφεται ως παράγραφος 35 αντί του ορθού 36.

(2) Η φράση «κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015» της παραγράφου 35 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του Ν. 4374/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 1.4.2016, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου. Η φράση που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «κατά το φορολογικό έτος 2014».

(3) Η παράγραφος 35Α του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 100 του Ν. 4446/2016 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 22.12.2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου.

(4) Η φράση «κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017» τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 114 του Ν. 4537/2018 και ισχύει από την κατάθεση του νομοσχεδίου στη Βουλή δηλ. από 11.4.2018, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου και νόμου. Η φράση που αντικαταστάθηκε ήταν: «κατά το φορολογικό έτος 2016».

(5) Η παράγραφος 36 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 που είχε προστεθεί με την περίπτωση β της παρ. 5 του άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 και ίσχυε από 16.7.2015 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 11γ της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 και ισχύει από την υπογραφή των συμβαλλομένων μερών της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης, δηλ. από 19.8.2015. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «36. Ειδικά, για τα εισοδήματα και τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, το ποσοστό της παραγράφου 2 του άρθρου 71 που εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες των περιπτώσεων β, γ, ε και στ μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45 ορίζεται σε εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

δη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 71 στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, το ποσοστό της προκαταβολής φόρου ορίζεται σε πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) και για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους το ποσοστό αυτό ορίζεται σε εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

37.⁽¹⁾ Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014, η προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης του φόρου εισοδήματος της παρ. 6 του άρθρου 67 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται έως την 31η Αυγούστου 2015.

38.⁽²⁾ Το ποσοστό της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 69 ορίζεται σε πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους και σε εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους.

39.⁽³⁾ Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες με φορολογικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2014 και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους η καταβολή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 68 γίνεται σε πέντε (5) ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την 21η Αυγούστου 2015 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των μηνών Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2015.

40.⁽⁴⁾ Τα φορολογικά πλεονεκτήματα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 48 και της παραγράφου 1 του άρθρου 63 δεν παρέχονται σε ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που παρακωλύει το αντικείμενο ή τον σκοπό του παρόντος, δεν είναι γνήσιες ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Για τους σκοπούς της παραγράφου αυτής, μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βασίμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

(1) Η παράγραφος 37 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου τέταρτου της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου της 18.7.2015 και ισχύει από την επόμενη ημέρα της δημοσίευσής της στο ΦΕΚ, ήτοι από 19.7.2015 και αφορά δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από την ημερομηνία αυτή και μετά. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 37 αντί του ορθού 38.

(2) Η παράγραφος 38 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 11ε της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 38 αντί του ορθού 39.

(3) Η παράγραφος 39 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την περίπτωση 11στ(ι) της υποπαραγράφου Δ1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 και ισχύει από την επομένη της δημοσίευσής του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 15.8.2015 και αφορά δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία αυτή και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση 11στ(ιι) της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, άρθρου και νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 39 αντί του ορθού 40.

(4) Η παράγραφος 40 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του Ν. 4378/2016 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, καθώς και για πληρωμές που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 40 αντί του ορθού 41.

41.⁽¹⁾ Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες με φορολογικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2016 και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, η καταβολή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 68 γίνεται σε έξι (6) ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου 2017 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε επόμενων μηνών.

42.⁽²⁾ Δεν συνιστά εισόδημα και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43 Α του Κ.Φ.Ε. κατά περίπτωση, ⁽³⁾το ποσό του μισθώματος που δεν εισπράχθηκε ή δεν εισπράττεται κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19, για όλους τους μήνες που ίσχυσε ή θα ισχύσει το μέτρο μειωμένης καταβολής επί του μηνιαίου μισθώματος σε ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) ή που δεν εισπράχθηκε ή δεν εισπράττεται κατόπιν συμφωνίας μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή για την απαλλαγή από την καταβολή μέρους του συνολικού μισθώματος, κατά τουλάχιστον τριάντα τοις εκατό (30%), σύμφωνα με διατάξεις στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για την περίπτωση μισθώματος που δεν εισπράχθηκε ή δεν εισπράττεται κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19, για τους μήνες του έτους 2021 κατά τους οποίους ίσχυσε το μέτρο πλήρους απαλλαγής του μηνιαίου μισθώματος.⁽⁴⁾

43.⁽⁵⁾ Οι διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 15 και της παρ. 2 του άρθρου 60 ισχύουν για τις αμοιβές που έχουν καταβληθεί από τη συγκρότηση των Ανεξάρτητων Επιτροπών Προσφυγών του άρθρου 5 του ν. 4375/2016, ήτοι από το 2016.

44.⁽⁶⁾ Οι διατάξεις των περ. β', γ' και ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 14, όπως τροποποιούνται με το παρόν, εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.

45.⁽⁷⁾ Η καταβολή του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών

(1) Η παράγραφος 41 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 14 του Ν. 4484/2017 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 1.8.2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 41 αντί του ορθού 42.

(2) Η παράγραφος 42 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 5 του ν. 4722/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 15.9.2020, σύμφωνα με το άρθρο 88 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 42 αντί του ορθού 43.

(3) Η φράση «, κατά περίπτωση,» προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 27 του ν. 4772/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 5.2.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου.

(4) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 43 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 27 του ν. 4772/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 5.2.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου.

(5) Η παράγραφος 43 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 16 του ν. 4690/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 30.5.2020, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 43 αντί του ορθού 44.

(6) Η παράγραφος 44 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4710/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 44 αντί του ορθού 45.

(7) Η παράγραφος 45 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1α του άρθρου 82 του ν. 4706/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 17.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 93 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 45 αντί του ορθού 46.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1β του ίδιου άρθρου, οι διατάξεις της παραγράφου 44 ισχύουν και για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019 που έχουν υποβληθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 4706/2020.

οντοτήτων για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019, με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη μέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 (Α' 167) και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία εργάσιμη μέρα των επτά (7) επόμενων μηνών. Ειδικά για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, των οποίων η προθεσμία υποβολής παρατάθηκε με την υπ. αριθμ. Α 1156/2020 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι την 29η Ιουλίου 2020, η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου του 2020 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών.

46.⁽¹⁾ Η καταβολή του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων του φορολογικού έτους 2019 πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη μέρα του μηνός Ιουλίου 2020 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών. Η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις φορολογούμενων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία γίνεται σε έξι (6) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Σεπτεμβρίου 2020 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε επόμενων μηνών. Όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στη προθεσμία της πρώτης δόσης, παρέχεται στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών έκπτωση δύο τοις εκατό (2%).

47.⁽²⁾ Οι διατάξεις των περ. β', γ' και στ' της παρ. 1 του άρθρου 14, όπως τροποποιούνται με το παρόν, εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.

48.⁽³⁾ Οι διατάξεις της περ. β', του πρώτου και τρίτου εδαφίου της περ. γ' και της περ. δ' του άρθρου 22B, όπως τροποποιούνται με το παρόν, εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά. Ειδικά οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. γ' του άρθρου 22B, όπως τροποποιούνται με το παρόν, εφαρμόζονται για πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2020 και 2021.

49.⁽⁴⁾ Οι διατάξεις για τη δεύτερη, την έβδομη, την όγδοη, τη δέκατη, την ενδέκατη,

(1) Η παράγραφος 46 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1α του άρθρου 82 του ν. 4706/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 17.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 93 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 46 αντί του ορθού 47.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1β του ίδιου άρθρου, οι διατάξεις της παραγράφου 44 ισχύουν και για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019 που έχουν υποβληθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 4706/2020.

(2) Η παράγραφος 47 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4710/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 44 αντί του ορθού 47.

(3) Η παράγραφος 48 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4710/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 45 αντί του ορθού 48.

(4) Η παράγραφος 49 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4710/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ίδιου νόμου. Εκ

τη δωδέκατη και τη δέκατη τρίτη κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης με τα αντίστοιχα ποσοστά φορολογικών αποσβέσεων του πίνακα της παρ. 4 του άρθρου 24, καθώς και οι διατάξεις του δεύτερου, πέμπτου και έκτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 24, όπως τροποποιούνται με το παρόν, εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά. Ειδικά οι διατάξεις του έκτου, έβδομου και όγδοου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 24, όπως τροποποιούνται με το παρόν, εφαρμόζονται για πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2020 και 2021.

50.⁽¹⁾ Η διάταξη της περ. θ' του άρθρου 33 εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.

51.⁽²⁾ Οι διατάξεις του άρθρου 71Z εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται και εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2020 και μετά.

52.⁽³⁾ Οι διατάξεις του άρθρου 5B έχουν εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετά. Ειδικά για τις αιτήσεις υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, οι οποίες θα υποβληθούν εντός του έτους 2020 κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 5B, η προθεσμία υποβολής της σχετικής αίτησης ορίζεται στις 30.9.2020.

β) Για όσα φυσικά πρόσωπα πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 5B και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του φορολογικού έτους 2019, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 υποβάλλεται μέχρι και την 31η Οκτωβρίου 2020. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 5B καταβάλλεται εφάπαξ εντός τριάντα (30) ημερών από την έγκριση της αίτησης του φορολογουμένου.

53.⁽⁴⁾ Η περ. ιζ της παρ. 1 του άρθρου 14, όπως προστίθεται με την παρ. 1 του άρθρου 2 του παρόντος, εφαρμόζεται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.

54.⁽⁵⁾ Οι παρ. 1, 3, 4 και 5 του άρθρου 42Α του ν. 4172/2013, όπως τροποποιούνται με το άρθρο 3 του παρόντος, εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.

παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 46 αντί του ορθού 49.

(1) Η παράγραφος 50 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4710/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 47 αντί του ορθού 50.

(2) Η παράγραφος 51 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4710/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.7.2020, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 48 αντί του ορθού 51.

(3) Η παράγραφος 52 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 51 αντί του ορθού 52.

(4) Η παράγραφος 53 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 52 αντί του ορθού 53.

(5) Η παράγραφος 54 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 53 αντί του ορθού 54.

55.⁽¹⁾ Η περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, όπως τροποποιείται με το άρθρο 5 του παρόντος, εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2020 και μετά.

56.⁽²⁾ α) Οι διατάξεις του άρθρου 66Α εφαρμόζονται για μεταφορές περιουσιακών στοιχείων, φορολογικής κατοικίας ή δραστηριότητας από την Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέλος ή τρίτη χώρα που πραγματοποιούνται από την 1η.1.2020 και μετά.

β) Για τις μεταφορές περιουσιακών στοιχείων, φορολογικής κατοικίας ή δραστηριότητας που έχουν πραγματοποιηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2020 μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος, υποβάλλονται δηλώσεις της παρ. 3 του άρθρου 66Α, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρίτου μήνα από την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος.

57.⁽³⁾ Οι διατάξεις του άρθρου 66 Β εφαρμόζονται από την 1η.1.2020 και μετά.

58.⁽⁴⁾ Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του παρόντος Κώδικα των οποίων το φορολογικό έτος λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2019, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 28η Αυγούστου 2020.

Η καταβολή του φόρου για τις δηλώσεις του προηγούμενου εδαφίου πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες οι δύο πρώτες δόσεις καταβάλλονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Αυγούστου 2020 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των έξι (6) επόμενων μηνών.

Όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την 31η Αυγούστου 2020, παρέχεται στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%).

59.⁽⁵⁾ Ειδικά για το φορολογικό έτος 2019, το ποσό προκαταβολής φόρου εισοδήματος του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 των άρθρων 69 και 71 μειώνεται ανάλογα με το ποσοστό μείωσης του κύκλου εργασιών που δηλώνεται για σκοπούς Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) (κωδικός 312 δήλωσης ΦΠΑ) του πρώτου (1ου) εξαμήνου του 2020 έναντι του πρώτου (1ου) εξαμήνου του 2019, ως εξής:

Μείωση του κύκλου εργασιών ΦΠΑ το 1ο εξάμηνο 2020 έναντι του 1ου εξαμήνου 2019:	Μείωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος
≥ 5% έως και 15%	30%
15,01% έως και 25%	50%

(1) Η παράγραφος 55 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 54 αντί του ορθού 55.

(2) Η παράγραφος 56 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 60 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 57 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 60 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 58 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 97 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 31.7.2020, σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου.

(5) Η παράγραφος 59 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 του ν. 4722/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 15.9.2020, σύμφωνα με το άρθρο 88 του ίδιου νόμου.

25,01% έως και 35%	70%
>35%	100%

Για τον ανωτέρω υπολογισμό λαμβάνονται υπόψη:

1) Οι δηλώσεις ΦΠΑ του πρώτου (1ου) εξαμήνου 2019 που έχουν υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και

2) οι δηλώσεις ΦΠΑ του πρώτου (1ου) εξαμήνου του 2020, ως εξής:

α) για τηρούντες απλογραφικά λογιστικά αρχεία, η δήλωση ΦΠΑ του πρώτου (1ου) τριμήνου που έχει υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και η δήλωση ΦΠΑ του δευτέρου (2ου) τριμήνου που υποβάλλεται μέχρι τις 31.7.2020 ή

β) για τηρούντες διπλογραφικά λογιστικά αρχεία, οι δηλώσεις ΦΠΑ Ιανουαρίου Μαΐου που έχουν υποβληθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και η δήλωση ΦΠΑ Ιουνίου που υποβάλλεται μέχρι τις 31.7.2020.

Για νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ καθ' όλη τη διάρκεια των συγκρινόμενων εξαμήνων, το ποσό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 των άρθρων 69 και 71 μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μετατάχθηκε από απαλλασσόμενο ΦΠΑ καθεστώς σε μη απαλλασσόμενο ή αντιστρόφως, κατά τα συγκρινόμενα εξάμηνα των ετών 2019 και 2020.

Ειδικά, το ποσό προκαταβολής φόρου εισοδήματος του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 των άρθρων 69 και 71 μηδενίζεται για νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο:

α) είναι υποκείμενο σε ΦΠΑ, ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα που ανήκει στον τριτογενή τομέα και πραγματοποίησε κατά το τρίτο (3ο) τρίμηνο του 2019 ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) του ετήσιου κύκλου εργασιών ΦΠΑ του ίδιου έτους ή

β) εντάσσεται στους κλάδους των αεροπορικών ή ακτοπλοϊκών μεταφορών και σε κλάδους συναφών υπηρεσιών.

Οι διατάξεις της παρούσας δεν εφαρμόζονται για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ή φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, για τα οποία εφαρμόζονται η παρ. 3 του άρθρου 71 και το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 69, αντίστοιχα, με εξαίρεση τις επιχειρήσεις της περ. α' του πέμπτου εδαφίου της παρούσας, για τις οποίες το ποσό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος μηδενίζεται.

Σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και το οποίο επωφελείται της μειωμένης προκαταβολής χωρίς να τη δικαιούται, ολικά ή μερικά, επιβάλλεται από τη Φορολογική Διοίκηση πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της μειωμένης προκαταβολής που επωφελείται, για την επιβολή και είσπραξη του οποίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170).

60.⁽¹⁾ Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά

(1) Η παράγραφος 60 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 298 του ν. 4738/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 27.10.2020, σύμφωνα με το άρθρο 308 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 49 αντί του ορθού 60.

αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, έπειτα από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.

61.⁽¹⁾ Ειδικά για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις.⁽²⁾

Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34. Για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που αποκτώνται από αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που εισπράττονται το φορολογικό έτος 2021, αλλά ανάγονται στο φορολογικό έτος 2020.⁽³⁾

62.⁽⁴⁾ Οι διατάξεις του άρθρου 5Γ' έχουν εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2021 και μετά.

63.⁽⁵⁾ Εξαιρετικά οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 φορολογικών κατοίκων εξωτερικού που υποβλήθηκαν ή θα υποβληθούν μέχρι και την 30η Ιουνίου 2021 θεωρούνται εμπρόθεσμες.

Η καταβολή του φόρου για τις δηλώσεις του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον υποβληθούν μετά την 26η Φεβρουαρίου 2021, γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Τυχόν πρόστιμα και τόκοι που έχουν επιβληθεί λόγω εκπρόθεσμης υποβολής για δηλώσεις που υποβλήθηκαν μετά την 28η Αυγούστου 2020 ακυρώνονται. Οι τόκοι ή τα πρόστιμα που τυχόν έχουν εισπραχθεί συμψηφίζονται με βεβαιωμένες οφειλές προς τη

(1) Η παράγραφος 61 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 298 του ν. 4738/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 27/10/2020, σύμφωνα με το άρθρο 308 του ίδιου νόμου. Εκ παραδρομής αναφέρεται ως παρ. 50 αντί του ορθού 61.

(2) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 61 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 τέθηκε όπως διαμορφώθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 121 του ν. 4799/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 18.5.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 136 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία στον ιδιωτικό τομέα.»

(3) Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 61 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 33 του Ν. 4772/2021 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 5.2.2021 σύμφωνα με το άρθρο 49 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 62 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 40 του ν. 4758/2020 και ισχύει από 1.1.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 81 του ίδιου νόμου.

(5) Η παράγραφος 63 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 37 του ν. 4772/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 5.2.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου.

Φορολογική Διοίκηση και στην περίπτωση που δεν υπάρχει οφειλή, επιστρέφονται.

64.⁽¹⁾ Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του παρόντος Κώδικα των οποίων το φορολογικό έτος λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2020, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι τη 10η Σεπτεμβρίου 2021.

Η καταβολή του φόρου για τις δηλώσεις του προηγούμενου εδαφίου πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες οι δύο πρώτες δόσεις καταβάλλονται μέχρι τη 17η.9.2021, η τρίτη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Σεπτεμβρίου 2021 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών.

65.⁽²⁾ Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020 υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι τη 10η Σεπτεμβρίου 2021. Η καταβολή του φόρου για τις δηλώσεις του προηγούμενου εδαφίου πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες οι δύο πρώτες δόσεις καταβάλλονται μέχρι την 17η.9.2021, η τρίτη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Σεπτεμβρίου 2021 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών. Εξαιρετικά τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλουν εμπρόθεσμα δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι τη 15η Σεπτεμβρίου 2021. Η καταβολή του φόρου, που προσδιορίζεται από δηλώσεις του προηγούμενου εδαφίου γίνεται σε έξι (6) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Σεπτεμβρίου 2021 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών. Εφόσον η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβληθεί μέχρι την 27η.8.2021 και ο προκύπτων οφειλόμενος φόρος καταβληθεί εφάπαξ μέχρι και την 31η.8.2021, παρέχεται στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών έκπτωση τρία τοις εκατό (3%).

(1) Η παράγραφος 64 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με το άρθρο 30 του ν. 4797/2021 (ισχύς από 23.4.2021) στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 96 του ν. 4826/2021 και ισχύει από 27.8.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Η παράγραφος πριν την διαμόρφωσή της είχαν ως εξής: «64. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων του άρθρου 45, των οποίων το φορολογικό έτος λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2020, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 27η Αυγούστου 2021.

Η καταβολή του φόρου για τις δηλώσεις του προηγούμενου εδαφίου πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες οι δύο πρώτες δόσεις καταβάλλονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Αυγούστου 2021 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των έξι (6) επόμενων μηνών.»

(2) Η παράγραφος 65 του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με το άρθρο 31 του Ν. 4797/2021 (ισχύς από 23.4.2021), στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το άρθρο 82 του Ν. 4819/2021, για να αντικατασταθεί εκ νέου με την παράγραφο 2 του άρθρου 96 του Ν. 4826/2021 που ισχύει από 27.8.2021 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «65. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 27η Αυγούστου 2021. Η καταβολή του φόρου για τις δηλώσεις του προηγούμενου εδαφίου πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες οι δύο πρώτες δόσεις καταβάλλονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Αυγούστου 2021 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των έξι (6) επόμενων μηνών. Η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις φορολογούμενων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που τηρούν απλογραφικά βιβλία, γίνεται σε έξι (6) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Σεπτεμβρίου 2021 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών. Εφόσον η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβληθεί μέχρι την 28η.7.2021 και ο προκύπτων οφειλόμενος φόρος καταβληθεί εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου 2021, παρέχεται στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών έκπτωση τρία τοις εκατό (3%).»

66.⁽¹⁾ Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, πέραν των οριζόμενων στην παρ. 4 του άρθρου 39, τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του και στην περίπτωση που μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων έχει κοινοποιηθεί στον μισθωτή εξώδικη καταγγελία της μίσθωσης, λόγω μη καταβολής του μισθώματος ή εξώδικη όχληση για την καταβολή των οφειλόμενων μισθωμάτων.

Εάν έχει κοινοποιηθεί οποιοδήποτε εξώδικο του πρώτου εδαφίου, ο φορολογούμενος οφείλει, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, να προσκομίσει διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή αντίγραφο της αγωγής αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων, προκειμένου να μην φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά στο φορολογικό έτος 2020. Σε περίπτωση που προσκομιστούν τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο, τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση του άρθρου 8. Στην περίπτωση που τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν προσκομιστούν εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο φορολογούμενος οφείλει να δηλώσει τα μισθώματα αυτά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, η οποία υποβάλλεται χωρίς τόκους και πρόστιμα μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να ορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας.

67.⁽²⁾ Εξαιρετικά, για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, ως προθεσμία υποβολής της ανέγκλητης δήλωσης της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 67 ορίζεται η 6η Μαΐου 2021.

68.⁽³⁾ Ειδικά για τις αιτήσεις υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, οι οποίες θα υποβληθούν εντός του έτους 2021, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 5Α και της παρ. 3 του άρθρου 5Β, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης ορίζεται η 31η.5.2021. Η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση επί αυτής, το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουνίου του ίδιου έτους.

69.⁽⁴⁾ Ειδικά για τις αιτήσεις υπαγωγής στον ειδικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος

(1) Η παράγραφος 66 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 32 του ν. 4797/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.4.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 60 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 67 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 33 του ν. 4797/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ., από 23.4.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 60 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 68 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 34 του ν. 4797/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.4.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 60 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 69 του Ν. 4172/2013 αφού προστέθηκε με το άρθρο 35 του Ν. 4797/2021 (ισχύς από 23.4.2021), στη συνέχεια διαμορφώθηκε με το άρθρο 51 του Ν. 4876/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.4.2021, σύμφωνα με το άρθρο 186 του ίδιου νόμου. Η παράγραφος πριν την διαμόρφωσή της είχαν ως εξής: « 69. Ειδικά για τις αιτήσεις υπαγωγής στον ειδικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, οι οποίες θα υποβληθούν εντός του έτους 2021 και αφορούν σε ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης που έλαβε χώρα μέχρι τις 31 Ιουλίου του έτους αυτού, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 5Γ, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης ορίζεται η 30η Σεπτεμβρίου 2021. Η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση επί της αίτησης, το αργότερο μέχρι την 30η Νοεμβρίου 2021.»

από μισθωτή εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει στην ημεδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, οι οποίες θα υποβληθούν εντός του έτους 2021 και αφορούν σε ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης που έλαβε χώρα μέχρι τις 31 Ιουλίου του έτους αυτού, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 5Γ, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης ορίζεται η 30ή Σεπτεμβρίου 2021. Η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει την αίτηση και εκδίδει απόφαση επί της αίτησης, το αργότερο μέχρι την 17η Ιανουαρίου 2022.

70.⁽¹⁾α. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, για τα φυσικά πρόσωπα:

(i) τα οποία ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία βάσει κανονιστικών πράξεων της διοίκησης, εντός του 2020 χαρακτηρίστηκε ως πληττόμενη, λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19 ή ανεστάλη η λειτουργία της, ανεξαρτήτως χρονικού διαστήματος αναστολής,

(ii) των οποίων η σύμβαση εργασίας ανεστάλη για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του έτους 2020 λόγω των μέτρων για την αντιμετώπιση της πανδημίας COVID-19, σύμφωνα με το άρθρο δέκατο τρίτο της από 14.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 64), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 3 του ν. 4682/2020 (Α' 76), το άρθρο 11 της από 20.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 68), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020 (Α' 83) και το άρθρο 68 του ν. 4756/2020 (Α' 235),

(iii) των οποίων η σύμβαση ναυτολόγησης ανεστάλη κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε διαστήματος εντός του 2020 με βάση το άρθρο εξηκοστό τρίτο της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020 (Α' 86), όπως αυτό τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την από 1.5.2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 90), η οποία κυρώθηκε με τον ν. 4690/2020 (Α' 104),

(iv) τα οποία εντάχθηκαν στον μηχανισμό ενίσχυσης «ΣΥΝ-ΕΡΓΑΣΙΑ» ανεξαρτήτως χρονικού διαστήματος εντός του 2020, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 4690/2020 και το άρθρο 123 του ν. 4714/2020 (Α' 148),

(v) τα οποία είναι ιδιοκτήτες ακινήτων, που έλαβαν μειωμένο μίσθωμα εντός του 2020, για το οποίο έχει υποβληθεί έστω και μία εγκεκριμένη δήλωση COVID-19, κατόπιν σχετικής επεξεργασίας από την ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το άρθρο δεύτερο της από 20.3.2020 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020, όπως διαμορφώθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν. 4753/2020 (Α' 227) και την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με το άρθρο 54 του ν. 4758/2020 (Α' 242), όταν προκύπτει διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παρ. 1 του άρθρου 30, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 31, εφόσον σωρευτικά:

(αα) τουλάχιστον σε ένα από τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33, 34,

(ββ) δεν υπήρξε αύξηση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31

(1) Η παράγραφος 70 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 36 του ν. 4797/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.4.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 60 του ίδιου νόμου.

του φορολογικού έτους 2020 σε σχέση με το φορολογικό έτος 2019 και

(γγ) σε περίπτωση δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32, η εν λόγω δαπάνη δικαιολογείται από τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013.

β. Μη θιγομένου του άρθρου 32, αν το εισόδημα των φορολογούμενων της περ. α' και για τα δυο προηγούμενα φορολογικά έτη, προσδιορίστηκε κατόπιν εφαρμογής του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33, 34 και για το φορολογικό έτος 2020 προκύπτει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, ως δαπάνη του άρθρου 31 για το φορολογικό έτος 2020, λαμβάνεται υπόψη το μικρότερο ποσό αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 μεταξύ των φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, εφόσον δεν υπήρξε αύξηση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του φορολογικού έτους 2020 σε σχέση με το φορολογικό έτος 2019.

Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται ο χρόνος κατά τον οποίο λαμβάνονται υπόψη οι εγκεκριμένες δηλώσεις COVID 19, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας.

71.^{(1)α.} Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, κατά παρέκκλιση της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 15, εφαρμόζονται τα εξής:

Το απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών. Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνονται το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α και το ποσό της διατροφής που δίδεται στον/στην διαζευγμένο/-η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή εξαρτώμενο τέκνο, εφόσον καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Στην περίπτωση που το δηλωθέν ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής υπολείπεται του απαιτούμενου ποσού δαπανών, ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παρ. 1 προσαυξάνεται σύμφωνα με τις ακόλουθες περιπτώσεις:

(i) Σε περίπτωση που το δηλωθέν ποσό με ηλεκτρονικές συναλλαγές είναι υψηλότερο του 20% του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παρ. 1 προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή έντεκα τοις εκατό (11%).

(ii) Σε περίπτωση που το δηλωθέν ποσό με ηλεκτρονικές συναλλαγές υπολείπεται του 20% του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παρ. 1 προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά με-

(1) Η παράγραφος 71 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 37 του ν. 4797/2021 και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 23.4.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 60 του ίδιου νόμου.

ταξύ του είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%) και, επιπροσθέτως, κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου ποσού δαπανών και του είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή έντεκα τοις εκατό (11%). Σε κάθε περίπτωση, η προσάυξηση του φόρου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παρ. 1 παραμένει αμετάβλητος και δεν προσαυξάνεται για τις ακόλουθες περιπτώσεις:

i) Για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία, σύμφωνα με τις κανονιστικές πράξεις που εκδόθηκαν για τον προσδιορισμό των πληττόμενων επιχειρήσεων από την εξάπλωση της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19, θεωρήθηκε ως πληττόμενη για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του έτους 2020.

ii) Για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων η σύμβαση εργασίας ανεστάλη για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του έτους 2020 λόγω των μέτρων για την αντιμετώπιση της πανδημίας του κορωνοϊού COVID 19, σύμφωνα με το άρθρο δέκατο τρίτο της από 14.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 64), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 3 του ν. 4682/2020 (Α' 76), το άρθρο 11 της από 20.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 68), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020 (Α' 83) και το άρθρο 68 του ν. 4756/2020 (Α' 235).

iii) Για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων η σύμβαση ναυτολόγησης ανεστάλη κατά τη διάρκεια οποιουδήποτε διαστήματος εντός του 2020 με βάση το άρθρο εξηκοστό τρίτο της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020 (Α' 86), όπως αυτό τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την από 1.5.2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 90), η οποία κυρώθηκε με τον ν. 4690/2020 (Α' 104).

iv) Για τα φυσικά πρόσωπα τα οποία εντάχθηκαν στον μηχανισμό ενίσχυσης «ΣΥΝ-ΕΡ-ΓΑΣΙΑ» ανεξαρτήτως χρονικού διαστήματος εντός του 2020, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 4690/2020 και το άρθρο 123 του ν. 4714/2020 (Α' 148), όπως τα πρόσωπα αυτά θα αποσταλούν στη Φορολογική Διοίκηση από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων.

v) Για τα φυσικά πρόσωπα τα οποία είναι ιδιοκτήτες ακινήτων, που έλαβαν μειωμένο μίσθωμα εντός του 2020, για το οποίο έχει υποβληθεί έστω και μία εγκεκριμένη δήλωση COVID-19, κατόπιν σχετικής επεξεργασίας από την ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το άρθρο δεύτερο της από 20.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4683/2020, όπως διαμορφώθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν. 4753/2020 (Α' 227) και την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με το άρθρο 54 του ν. 4758/2020 (Α' 242).

vi) Για φορολογούμενους που είχαν συμπληρώσει το εξηκοστό (60ό) έτος της ηλικίας

τους στις 31 Δεκεμβρίου 2019.

β. Τα οριζόμενα στην περ. α' εφαρμόζονται αναλόγως για τα εισοδήματα από ακίνητη περιουσία που φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 4 του άρθρου 40.

72.⁽¹⁾ Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 71 ορίζεται σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%).

73.⁽²⁾ α. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013, όπως αντικαθίσταται με την παρ. 1 του παρόντος, ισχύει για την προκαταβολή φόρου που βεβαιώνεται με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020 και επόμενων.

β. Το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 71 του ν. 4172/2013, όπως αντικαθίσταται με την παρ. 2 του παρόντος, ισχύει για την προκαταβολή φόρου που βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021 και επόμενων.

γ. Η παρ. 2 του άρθρου 71 του ν. 4172/2013, όπως αντικαθίσταται με την παρ. 2 του παρόντος, ισχύει για την προκαταβολή φόρου που βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020 και επόμενων.

74.⁽³⁾ Για το φορολογικό έτος 2022 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία στον ιδιωτικό τομέα. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34.

75.⁽⁴⁾ Η παρ. 7 του άρθρου 21 εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2020 και επόμενα.

76.⁽⁵⁾ Εκκρεμείς αιτήσεις για την υπαγωγή στο άρθρο 5Γ ή αιτήσεις που υποβάλλονται μέχρι την 30ή.6.2022 για ανάληψη υπηρεσίας ή έναρξη εργασιών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την 31η.7.2021, εξετάζονται από τη Φορολογική Διοίκηση και κρίνονται για υπαγωγή στο έτος 2021.

77.⁽⁶⁾ Η καταβολή του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021, με εξαίρεση τα νομικά

(1) Η παράγραφος 72 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 119 του ν. 4799/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 18/05/2021, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 136 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 73 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 119 του ν. 4799/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 18.5.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 136 του ίδιου νόμου.

(3) Η παράγραφος 74 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 121 του ν. 4799/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 18.5.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 136 του ίδιου νόμου.

(4) Η παράγραφος 75 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 122 του ν. 4799/2021 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΓΕΚ, δηλ. από 18.5.2021, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 136 του ίδιου νόμου.

(5) Η παράγραφος 76 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 53 του ν. 4916/2022 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

(6) Η παράγραφος 77 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 58 του ν. 4916/2022 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, με βάση την παρ. 2 του άρθρου 68 και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών.

78.⁽¹⁾ Η καταβολή του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων του φορολογικού έτους 2021 πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου 2022 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών. Η καταβολή του φόρου που προσδιορίζεται από δηλώσεις φορολογούμενων που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία γίνεται σε έξι (6) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Σεπτεμβρίου 2022 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών.

79.⁽²⁾ Όταν ο φόρος που οφείλεται, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, για τον οποίο παρέχεται η δυνατότητα εξόφλησης σε δόσεις, καταβληθεί εφάπαξ εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας για την καταβολή της πρώτης δόσης, δηλαδή, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός, την 29η Ιουλίου 2022, παρέχεται, στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών, έκπτωση τρία τοις εκατό (3%).

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ – ΑΑΔΕ

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1193/24.8.2020.- Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), σχετικά με τα μέτρα στήριξης των εκμισθωτών από τη μη εισπραξη μισθωμάτων κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104).
2. Τις διατάξεις των άρθρων 39, 40, 43Α, 67 και 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, προστέθηκε η παρ. 42 στο άρθρο 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με την οποία ο εκμισθωτής, φυσικό ή νομικό πρόσωπο - νομική οντότητα, που δεν εισπράττει το σαράντα τοις εκατό (40%) των μισθωμάτων λόγω των υποχρεωτικών μέτρων της μείωσης μισθωμάτων στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19, δεν υπόκειται για το μη εισπραττόμενο ποσό σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης και δεν υποχρεούται στην αναγραφή των ποσών αυτών κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος. Για το υπόλοιπο εξήντα τοις εκατό

(1) Η παράγραφος 78 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 58 του ν. 4916/2022 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

(2) Η παράγραφος 79 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε με το άρθρο 78 του ν. 4916/2022 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 28.3.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

(60%) των μισθωμάτων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013.

2. Με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, ορίζεται ότι για τους εκμισθωτές, φυσικά πρόσωπα, που υπόκεινται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον εισέπραξαν μειωμένο μίσθωμα κατά τουλάχιστον σαράντα τοις εκατό (40%), έχουν δικαίωμα έκπτωσης ποσού ίσου με ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί του εξήντα τοις εκατό (60%) των μισθωμάτων των μηνών αυτών λογιζομένων πριν την ως άνω μείωση, από οφειλές προς τη φορολογική αρχή με καταληκτική ημερομηνία καταβολής από 31.7.2020 και μετά, πλην των οφειλών από ρυθμίσεις/διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής, οφειλών υπέρ αλλοδαπού δημοσίου και από ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων.

3. Το ποσό της έκπτωσης μειώνει οφειλές προς τη φορολογική αρχή με προθεσμία καταβολής από την 31.7.2020 και μετά, με την ακόλουθη σειρά:

α) από φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, ειδική εισφορά αλληλεγγύης, τέλος επιτηδεύματος και φόρο πολυτελούς διαβίωσης, που προκύπτουν μετά από πράξη διοικητικού προσδιορισμού η οποία εκδίδεται βάσει εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης,

β) του ΕΝ.Φ.Ι.Α.,

γ) από Φ.Π.Α.,

δ) κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

4. Ο δικαιούχος της έκπτωσης, εκμισθωτής, προκειμένου να τυγχάνει των ευνοϊκών ρυθμίσεων που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, υποβάλλει με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας δήλωση περί μεταβολής του μισθώματος («Δήλωση COVID»), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ 1162/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, μετά τις τροποποιήσεις των αποφάσεων υπό στοιχεία Α.1139/2020 και Α.1154/2020».

Άρθρο 2

1. Η Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.) της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ.), μετά την επεξεργασία των υποβληθέντων στοιχείων, καθώς και των στοιχείων που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. πραγματοποιεί κεντρικά έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 και εφόσον πληρούνται, εκδίδει και αποστέλλει στη Δ.Ο.Υ. η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του δικαιούχου του ευεργετήματος, εκκαθαρισμένα Ατομικά Φύλλα Έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.) συνδεδεμένα με την κατά περίπτωση εκπιπτόμενη βεβαιωμένη οφειλή.

2. Εφόσον λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης με την οποία μειώνεται χρεωστικό ποσό φόρου για το οποίο έχει χορηγηθεί το ευεργέτημα της έκπτωσης, προκύψει επιπλέον διαθέσιμο ποσό προς έκπτωση, αυτό μειώνει οφειλές με τη σειρά της παρ. 3 του άρθρου 1.

Άρθρο 3

1. Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την 01.01.2020 και μετά.

2. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 3505 Β' /24.8.2020)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1003/11.1.2021.- Διαδικασία και προϋποθέσεις καταβολής ποσού ίσου με το ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων που λαμβάνουν εκμισθωτές για μισθώματα μηνός Νοεμβρίου και εφεξής, κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4758/2020 (Α' 242).

2. Τις διατάξεις των άρθρων 39, 40, 43Α, 67 και 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σκοπός

1. Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται, για τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 42 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), που εισπράττουν μειωμένο μίσθωμα κατά 40%, από το μήνα Νοέμβριο και εφεξής, σύμφωνα με διατάξεις στο πλαίσιο της αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19, η διαδικασία και οι προϋποθέσεις καταβολής ποσού ίσου με το ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων των μηνών αυτών, στον τραπεζικό λογαριασμό τους που έχει γνωστοποιηθεί στη διαδικτυακή πύλη www.aade.gr της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), σύμφωνα με την διάταξη του δεύτερου εδαφίου της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, όπως ισχύει.

2. Το ως άνω καταβαλλόμενο ποσό, δεν εμπίπτει σε καμία κατηγορία εισοδήματος, δεν υπόκειται σε οποιονδήποτε φόρο, τέλος, εισφορά ή άλλη κράτηση υπέρ του Δημοσίου, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, είναι ανεκχώρητο και ακατάσχετο στα χέρια του Δημοσίου ή τρίτων, κατά παρέκκλιση κάθε άλλης αντίθετης γενικής ή ειδικής διάταξης, δεν δεσμεύεται και δεν συμψηφίζεται με βεβαιωμένα χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τα νομικά πρόσωπα των τελευταίων, τα ασφαλιστικά ταμεία και τα πιστωτικά ιδρύματα.

Άρθρο 2

Δικαιούχοι

1. Οι εκμισθωτές, φυσικά πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμβαση μίσθωσης για ακίνητα επί των οποίων έχουν εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας και εισπράττουν μειωμένο μίσθωμα για τον μήνα Νοέμβριο και εφεξής από τους αντισυμβαλλόμενους, μισθωτές, κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

2. Οι υπεκμισθωτές, φυσικά πρόσωπα, που βάσει δικαιώματος υπεκμίσθωσης, έχουν συνάψει σύμβαση υπεκμίσθωσης και εισπράττουν μειωμένο υπομίσθωμα για τον μήνα Νοέμβριο και εφεξής από τους αντισυμβαλλόμενους, υπομισθωτές, κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

3. Οι κληρονόμοι εκμισθωτών και υπεκμισθωτών που έχουν αποβιώσει, υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. όπου υπάγεται ο κληρονομούμενος τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν ότι έχουν καταστεί κληρονόμοι του αποβιώσαντος ώστε να ενημερωθούν τα στοιχεία του Φορολογικού Μητρώου (σχετ. ΠΟΛ.1006/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει).

Άρθρο 3

Διαδικασία υποβολής «Δήλωσης Covid»

1. Ο δικαιούχος είσπραξης εκμισθωτής/υπεκμισθωτής προκειμένου να τύχει των ευνοϊκών ρυθμίσεων που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, υποβάλλει δήλωση περί μεταβολής του μισθώματος («Δήλωση Covid»), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1162/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, μετά την τροποποίησή της με τις υπό στοιχεία Α.1139/2020 (Β' 2269), Α.1243/2020 (Β' 4914), και Α.1253/2020 (Β' 5180) αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

2. Σε περίπτωση που ο εκμισθωτής/υπεκμισθωτής αποβιώσει και δεν έχει υποβάλει την «Δήλωση Covid» μέχρι τη λήξη της σχετικής προθεσμίας, δικαιούχοι του ποσού που αντιστοιχεί στο ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων, καθίστανται οι κληρονόμοι του, οι οποίοι υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. του θανόντος την εν λόγω δήλωση, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 6 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1139/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, εντός δύο (2) μηνών

από την λήξη της κατά περίπτωση προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που ορίζεται στα άρθρα 62, 63 και 64 του ν.2961/2001.

3. Σε περίπτωση που ο κληρονομούμενος αποβιώσει μετά την υποβολή της «Δήλωσης Covid» και δεν έχει γνωστοποιήσει τραπεζικό λογαριασμό πληρωμών στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1140/2006, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει τότε:

3α. Εφόσον υπάρχει τραπεζικός λογαριασμός με μοναδικό δικαιούχο τον κληρονομούμενο, οποιοσδήποτε από τους κληρονόμους γνωστοποιεί στη Δ.Ο.Υ. του κληρονομούμενου τον τραπεζικό αυτό λογαριασμό προσκομίζοντας βεβαίωση από το πιστωτικό ίδρυμα στο οποίο τηρείται ο λογαριασμός αυτός.

3β. Αν δεν υπάρχει τραπεζικός λογαριασμός με μοναδικό δικαιούχο τον κληρονομούμενο, τότε οι κληρονόμοι αυτού πρέπει να γνωστοποιήσουν στη Δ.Ο.Υ. του θανόντος, προσκομίζοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά, τα ποσοστά συμμετοχής τους στην κληρονομαία περιουσία και τον αριθμό και το έτος υποβολής της «Δήλωσης Covid». Στην περίπτωση αυτή το ποσό που αντιστοιχεί στο ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων καταβάλλεται κατά το ποσοστό που αναλογεί σε καθένα εξ' αυτών, στους τραπεζικούς λογαριασμούς των κληρονόμων που έχουν δηλωθεί στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του TAXISnet της Α.Α.Δ.Ε. Η αίτηση της παρούσας υποβάλλεται εντός δύο (2) μηνών από την λήξη της κατά περίπτωση προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που ορίζεται στα άρθρα 62, 63 και 64 του ν. 2961/2001.

Άρθρο 4

Διαδικασία χορήγησης και καταβολής του ποσού στους δικαιούχους

1. Η ΑΑΔΕ, μετά την λήξη της προθεσμίας υποβολής «Δήλωσης COVID» και εντός τριάντα (30) ημερών, επεξεργάζεται τις «Δηλώσεις Covid» και τις γνωστοποιήσεις του άρθρου 3 της παρούσας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της, τις εγκρίνει ή αποστέλλει μήνυμα για την διόρθωσή τους ή τις απορρίπτει. Ο εκμισθωτής, ο υπεκμισθωτής ή οι κληρονόμοι αυτών ενημερώνονται από την ΑΑΔΕ με μήνυμα στην διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει γνωστοποιηθεί στο Taxisnet για την απόρριψη της «Δήλωσης Covid» ή για τις τυχόν ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν για τη διόρθωσή της.

2. Η καταβολή του ποσού στους δικαιούχους διενεργείται σε δύο κύκλους. Ο πρώτος κύκλος ξεκινά δεκαπέντε ημέρες από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της «Δήλωσης Covid», όπως αυτή ορίζεται με την ΠΟΛ.1162/2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 3579) ως ισχύει και ολοκληρώνεται εντός τριάντα (30) ημερών από την λήξη της παραπάνω προθεσμίας. Η ημερομηνία έναρξης του 2ου κύκλου θα είναι η επόμενη της καταληκτικής ημερομηνίας λήξης του πρώτου κύκλου. Η καταβολή των ποσών στους δικαιούχους διενεργείται σταδιακά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

3. Το ποσό που αντιστοιχεί στο ήμισυ της μείωσης των μισθωμάτων, καταβάλλεται στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου που έχει δηλωθεί στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του TAXISnet της ΑΑΔΕ.

4. Η ΑΑΔΕ πριν από την πληρωμή δημιουργεί:

α) Αναλυτική κατάσταση δικαιούχων σε ηλεκτρονική μορφή, η οποία περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία τους (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, Α.Φ.Μ.) τον αριθμό του τραπεζικού λογαριασμού σε μορφή IBAN, τον πάροχο υπηρεσιών πληρωμών στον οποίο τηρείται ο λογαριασμός (προαιρετική πληροφορία) και το δικαιούμενο ποσό. Η ηλεκτρονική μορφή της κατάστασης αυτής είναι επεξεργάσιμη από την εταιρία «Διατραπεζικά συστήματα Α.Ε.» (ΔΙΑΣ Α.Ε.) προς την οποία και διαβιβάζεται.

β) Συγκεντρωτική κατάσταση των δικαιούχων σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή που περιλαμβάνει τον αριθμό των δικαιούχων, το συνολικό προς πληρωμή ποσό, ολογράφως και αριθμητικώς, ανά τράπεζα ή πιστωτικό ίδρυμα. Η εν λόγω κατάσταση διαβιβάζεται στη ΔΙΑΣ

ΑΕ και στη Διεύθυνση Οικονομικής Διαχείρισης του Υπουργείου Οικονομικών. Το ποσό της συνολικής δαπάνης εγκρίνεται από τον αρμόδιο διατάκτη του Υπουργείου Οικονομικών, έπειτα από εισήγηση της ΑΑΔΕ.

5. Η έντυπη συγκεντρωτική κατάσταση της περ. β' της παρ. 4 του παρόντος άρθρου αποστέλλεται μέσω της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών (ΓΔΟΥ) του Υπουργείου Οικονομικών στη Διεύθυνση Λογαριασμών και Ταμειακού Προγραμματισμού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (ΓΛΚ) η οποία εκδίδει, βάσει αυτής, ειδική εντολή προς την Τράπεζα της Ελλάδος για χρέωση του λογαριασμού του ΕΔ Νο 200 «Ελληνικό Δημόσιο Συγκέντρωση Εισπράξεων - Πληρωμών» και την πίστωση του ενδιάμεσου λογαριασμού του Ελληνικού Δημοσίου με κωδικό IBAN GR22 0100 0230 0000 0242 1220 698 με ονομασία «Πληρωμές ΕΔ με τη μεσολάβηση της ΔΙΑΣ ΑΕ» που τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος με i) το συνολικό ποσό προς τους δικαιούχους και ii) με το ποσό που αφορά το συνολικό ανά συναλλαγή κόστος προς τρίτους (ΔΙΑΣ ΑΕ) σύμφωνα με την 109/ 12-03-2019 πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος. Η Τράπεζα της Ελλάδος εξουσιοδοτείται για την κάλυψη του ανά συναλλαγή προς τρίτους. Οι πληρωμές που θα εκτελούνται έως και την 31/12/2021 διενεργούνται χωρίς επιβάρυνση για την Τράπεζα της Ελλάδος από τη ΔΙΑΣ ΑΕ και χωρίς προμήθεια για το Δημόσιο.

Υστερα από την έγκριση της Διεύθυνσης Λογαριασμών και Ταμειακού Προγραμματισμού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους η οποία παρέχεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτυακής εφαρμογής χρεώνεται ο λογαριασμός με IBAN GR22 0100 0230 0000 0242 1220 698 προκειμένου να διοδευθούν οι επιμέρους πληρωμές προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων. Η ανωτέρω εντολή κοινοποιείται στη Διεύθυνση Οικονομικής Διαχείρισης της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και στη ΔΙΑΣ ΑΕ.

6. Τα ποσά που απέτυχαν να πληρωθούν επιστρέφουν στον λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου με IBAN GR71 0100 0230 0000 0000 0200 211 με αιτιολογία κίνησης τον ειδικό κωδικό πληρωμής της ΔΙΑΣ ΑΕ και λογιστικοποιούνται ως έσοδα του Τακτικού Προϋπολογισμού. Για τις μη επιτυχείς πληρωμές η ΔΙΑΣ ΑΕ ενημερώνει το Υπουργείο Οικονομικών και την ΑΑΔΕ.

7. Ο δεύτερος κύκλος πληρωμής για τις μη επιτυχείς πληρωμές του πρώτου κύκλου πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο η ΑΑΔΕ ενημερώνει εκ νέου σχετικά τους δικαιούχους, ώστε να διορθώσουν λάθη ή παραλείψεις κατά την υποβολή της «Δήλωσης Covid» ή της «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» ή να διορθώσουν τον τραπεζικό λογαριασμό στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του TAXISnet της ΑΑΔΕ. Στο δεύτερο στάδιο η Α.Α.Δ.Ε. επεξεργάζεται τις «Δηλώσεις Covid» μετά τις διορθώσεις και τις εγκρίνει ή τις απορρίπτει προκειμένου να διενεργηθούν οι πληρωμές των δικαιούχων ακολουθώντας τα βήματα της παραπάνω διαδικασίας (έγκριση πιστώσεων, δημιουργία νέας κατάστασης από Α.Α.Δ.Ε., μεταφορά ποσού στον ενδιάμεσο λογαριασμό και πληρωμή ποσών μέσω ΔΙΑΣ). Ο δεύτερος κύκλος πληρωμής είναι τελικός.

8. Η εμφάνιση των σχετικών πληρωμών στη δημόσια ψηφιοδοσία πραγματοποιείται με την έκδοση συμψηφιστικών χρηματικών ενταλμάτων από τη ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών.

9. Ως δικαιολογητικά για την έκδοση των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων ορίζονται τα ακόλουθα:

- α) η παρούσα απόφαση,
- β) η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την έκδοση του συμψηφιστικού χρηματικού εντάματος,
- γ) η συγκεντρωτική κατάσταση της περ. β της παρ. 4 του παρόντος άρθρου,
- δ) αντίγραφο της ειδικής εντολής προς την Τράπεζα της Ελλάδος και αντίγραφο κίνησης (extrait) της Τράπεζας της Ελλάδος για τη χρέωση του λογαριασμού Νο 200. Για την πληρωμή του εν λόγω ποσού, η ειδική εντολή πληρωμής της παρ. 5 του παρόντος επέχει θέση απόφασης

ανάληψης υποχρέωσης.

Άρθρο 5

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 37 Β' /11.01.2021)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1030/18.2.2021.- Διαδικασία και προϋποθέσεις καταβολής του ποσού της αποζημίωσης των εκμισθωτών για τα μισθώματα Ιανουαρίου - Φεβρουαρίου 2021, κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίηση τους με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4758/2020 (Α' 242) και με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4772/2021 (Α' 17).
2. Τις διατάξεις των άρθρων 39, 43Α, 67, 68 και 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σκοπός

1. Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται, για τα πρόσωπα της παρ. 42 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), που δεν εισπράττουν μίσθωμα κατά τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2021, σύμφωνα με διατάξεις στο πλαίσιο της αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19, η διαδικασία και οι προϋποθέσεις καταβολής: α) για τα φυσικά πρόσωπα ποσού ίσου με το ογδόντα τοις εκατό (80%) του συνολικού μισθώματος εκάστου μήνα και β) για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου της υποπαρ. 3 της παρ. 1 του άρθρου 68 του ν. 4235/2014 (Α' 32), καθώς και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ποσού ίσου με το εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού μισθώματος εκάστου μήνα, στον τραπεζικό λογαριασμό τους που έχει γνωστοποιηθεί στη διαδικτυακή πύλη www.aade.gr της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου και τέταρτου εδαφίου, αντίστοιχα, της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, όπως ισχύει.

2. Το ως άνω καταβαλλόμενο ποσό, δεν εμπίπτει σε καμία κατηγορία εισοδήματος, δεν υπόκειται σε οποιονδήποτε φόρο, τέλος, εισφορά ή άλλη κράτηση υπέρ του Δημοσίου, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 κατά περίπτωση, είναι ανεκχώρητο και ακατάσχετο στα χέρια του Δημοσίου ή τρίτων, κατά παρέκκλιση κάθε άλλης αντίθετης γενικής ή ειδικής διάταξης, δεν δεσμεύεται και δεν συμψηφίζεται με βεβαιωμένα χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τα νομικά πρόσωπα των τελευταίων, τα ασφαλιστικά ταμεία και τα πιστωτικά ιδρύματα, μη εφαρμοζόμενης της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του ποσού της παρ. 1 του παρόντος στην περίπτωση δικαιούχου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Άρθρο 2

Δικαιούχοι

1. Οι εκμισθωτές, φυσικά ή νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου της υποπαρ. 3 της παρ. 1 του άρθρου 68 του ν.4235/2014 (Α' 32), καθώς και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που έχουν συνάψει σύμβαση μίσθωσης για ακίνητα επί των οποίων έχουν εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας και δεν εισπράττουν μίσθωμα για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2021 από τους αντισυμβαλλόμενους, μισθωτές, κατ' επιταγή του νόμου στο

πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

2. Οι υπεκμισθωτές, φυσικά ή νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου της υποπαρ. 3 της παρ. 1 του άρθρου 68 του ν. 4235/2014 (Α' 32), καθώς και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που βάσει δικαιώματος υπεκμίσθωσης, έχουν συνάψει σύμβαση υπεκμίσθωσης και δεν εισπράττουν υπομίσθωμα για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2021 από τους αντισυμβαλλόμενους, υπομισθωτές, κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

3. Οι κληρονόμοι εκμισθωτών και υπεκμισθωτών που έχουν αποβιώσει, υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. όπου υπάγεται ο κληρονομούμενος τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν ότι έχουν καταστεί κληρονόμοι του αποβιώσαντος ώστε να ενημερωθούν τα στοιχεία του Φορολογικού Μητρώου (σχετ. ΠΟΛ.1006/31-12-2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει).

4. Οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εκπτωτικά καταστήματα (outlet), εμπορικά κέντρα ή εκπτωτικά χωριά. Η ειδικότερη διαδικασία καθώς και οι προϋποθέσεις καταβολής του ποσού της αποζημίωσης για τους εν λόγω δικαιούχους θα καθοριστούν με νεώτερη απόφαση κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Άρθρο 3

Διαδικασία υποβολής «Δήλωσης Covid»

1. Ο δικαιούχος εισπράξης εκμισθωτής/υπεκμισθωτής προκειμένου να τύχει των ευνοϊκών ρυθμίσεων που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, υποβάλλει δήλωση περί μεταβολής του μισθώματος («Δήλωση Covid»), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1162/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, μετά την τροποποίηση της με τις υπό στοιχεία Α.1139/2020 (Β' 2269), Α.1243/2020 (Β' 4914), και Α.1253/2020 (Β' 5180) αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

2. Σε περίπτωση που ο εκμισθωτής/υπεκμισθωτής αποβιώσει και δεν έχει υποβάλει την «Δήλωση Covid» μέχρι τη λήξη της σχετικής προθεσμίας, δικαιούχοι του ποσού που αντιστοιχεί στο ογδόντα τοις εκατό (80%) του συνολικού μισθώματος έκαστου μήνα, καθίστανται οι κληρονόμοι του, οι οποίοι υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. του θανόντος την εν λόγω δήλωση, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 6 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1139/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., εντός δύο (2) μηνών από την λήξη της κατά περίπτωση προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που ορίζεται στα άρθρα 62, 63 και 64 του ν. 2961/2001.

3. Σε περίπτωση που ο κληρονομούμενος αποβιώσει μετά την υποβολή της «Δήλωσης Covid» και δεν έχει γνωστοποιήσει τραπεζικό λογαριασμό πληρωμών στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1140/2006, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει τότε:

3α. Εφόσον υπάρχει τραπεζικός λογαριασμός με μοναδικό δικαιούχο τον κληρονομούμενο, οποιοσδήποτε από τους κληρονόμους γνωστοποιεί στη Δ.Ο.Υ. του κληρονομούμενου τον τραπεζικό αυτό λογαριασμό προσκομίζοντας βεβαίωση από το πιστωτικό ίδρυμα στο οποίο τηρείται ο λογαριασμός αυτός.

3β. Αν δεν υπάρχει τραπεζικός λογαριασμός με μοναδικό δικαιούχο τον κληρονομούμενο, τότε οι κληρονόμοι αυτού πρέπει να γνωστοποιήσουν στη Δ.Ο.Υ. του θανόντος, προσκομίζοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά, τα ποσοστά συμμετοχής τους στην κληρονομιά περιουσία και τον αριθμό και το έτος υποβολής της «Δήλωσης Covid». Στην περίπτωση αυτή το ποσό που αντιστοιχεί στο ογδόντα τοις εκατό (80%) του συνολικού μισθώματος έκαστου μήνα καταβάλλεται κατά το ποσοστό που αναλογεί σε καθένα εξ' αυτών, στους τραπεζικούς λογαριασμούς των κληρονόμων που έχουν δηλωθεί στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του TAXISnet της Α.Α.Δ.Ε. Η αίτηση της παρούσας υποβάλλεται εντός δύο (2) μηνών από την λήξη της κατά περίπτωση προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που ορίζεται στα άρθρα 62, 63 και

64 του ν. 2961/2001.

Άρθρο 4

Διαδικασία χορήγησης και καταβολής του ποσού στους δικαιούχους

1. Η ΑΑΔΕ, μετά την λήξη της προθεσμίας υποβολής «Δήλωσης COVID» και εντός τριάντα (30) ημερών, επεξεργάζεται τις «Δηλώσεις Covid» και τις γνωστοποιεί στον αρθρο 3 της παρούσας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της, τις εγκρίνει ή αποστέλλει μήνυμα για την διόρθωσή τους ή τις απορρίπτει. Ο εκμισθωτής, ο υπεκμισθωτής ή οι κληρονόμοι αυτών ενημερώνονται από την ΑΑΔΕ με μήνυμα στην διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει γνωστοποιηθεί στο Taxisnet για την απόρριψη της «Δήλωσης Covid» ή για τις τυχόν ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν για τη διόρθωσή της.

2. Η καταβολή του ποσού στους δικαιούχους διενεργείται σε δύο κύκλους. Ο πρώτος κύκλος ξεκινά δεκαπέντε ημέρες από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της «Δήλωσης Covid», όπως αυτή ορίζεται με την Π.Ο.Λ.1162/2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 3579) ως ισχύει και ολοκληρώνεται εντός τριάντα (30) ημερών από την λήξη της παραπάνω προθεσμίας. Η ημερομηνία έναρξης του 2ου κύκλου θα είναι η επόμενη της καταληκτικής ημερομηνίας λήξης του πρώτου κύκλου. Η καταβολή των ποσών στους δικαιούχους διενεργείται σταδιακά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

3. Το ποσό που αντιστοιχεί στο ογδόντα τοις εκατό (80%) ή στο εξήντα τοις εκατό (60%), κατά περίπτωση, του συνολικού μισθώματος έκαστου μήνα, καταβάλλεται στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου που έχει δηλωθεί στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του TAXISnet της ΑΑΔΕ.

4. Η ΑΑΔΕ πριν από την πληρωμή δημιουργεί:

α) Αναλυτική κατάσταση δικαιούχων σε ηλεκτρονική μορφή, η οποία περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία τους (ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, επωνυμία, Α.Φ.Μ.) τον αριθμό του τραπεζικού λογαριασμού σε μορφή IBAN, τον πάροχο υπηρεσιών πληρωμών στον οποίο τηρείται ο λογαριασμός (προαιρετική πληροφορία) και το δικαιούμενο ποσό. Η ηλεκτρονική μορφή της κατάστασης αυτής είναι επεξεργάσιμη από την εταιρία «Διατραπεζικά συστήματα Α.Ε.» (ΔΙΑΣ Α.Ε.) προς την οποία και διαβιβάζεται.

β) Συγκεντρωτική κατάσταση των δικαιούχων σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή που περιλαμβάνει τον αριθμό των δικαιούχων, το συνολικό προς πληρωμή ποσό, ολογράφως και αριθμητικώς, ανά τράπεζα ή πιστωτικό ίδρυμα. Η εν λόγω κατάσταση διαβιβάζεται στη ΔΙΑΣ ΑΕ και στη Διεύθυνση Οικονομικής Διαχείρισης του Υπουργείου Οικονομικών. Το ποσό της συνολικής δαπάνης εγκρίνεται από τον αρμόδιο διατάκτη του Υπουργείου Οικονομικών, έπειτα από εισήγηση της ΑΑΔΕ.

5. Η έντυπη συγκεντρωτική κατάσταση της περ. β' της παρ. 4 του παρόντος άρθρου αποστέλλεται μέσω της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών (ΓΔΟΥ) του Υπουργείου Οικονομικών στη Διεύθυνση Λογαριασμών και Ταμειακού Προγραμματισμού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (ΓΛΚ) η οποία εκδίδει, βάσει αυτής, ειδική εντολή προς την Τράπεζα της Ελλάδος για χρέωση του λογαριασμού του ΕΔ Νο 200 «Ελληνικό Δημόσιο Συγκέντρωση Εισπράξεων - Πληρωμών» και την πίστωση του ενδιάμεσου λογαριασμού του Ελληνικού Δημοσίου με κωδικό IBAN GR22 0100 0230 0000 0242 1220 698 με ονομασία «Πληρωμές ΕΔ με τη μεσολάβηση της ΔΙΑΣ ΑΕ» που τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος με i) το συνολικό ποσό προς τους δικαιούχους και ii) με το ποσό που αφορά το συνολικό ανά συναλλαγή κόστος προς τρίτους (ΔΙΑΣ ΑΕ) σύμφωνα με την 109/12-03-2019 πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος. Η Τράπεζα της Ελλάδος εξουσιοδοτείται για την κάλυψη του ανά συναλλαγή προς τρίτους.

Ύστερα από την έγκριση της Διεύθυνσης Λογαριασμών και Ταμειακού Προγραμματισμού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους η οποία παρέχεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτυακής

εφαρμογής χρεώνεται ο λογαριασμός με IBAN GR22 0100 0230 0000 0242 1220 698 προκειμένου να διοδευθούν οι επιμέρους πληρωμές προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων. Η ανωτέρω εντολή κοινοποιείται στη Διεύθυνση Οικονομικής Διαχείρισης της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και στη ΔΙΑΣ ΑΕ.

6. Τα ποσά που απέτυχαν να πληρωθούν επιστρέφουν στον λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου με IBAN GR71 0100 0230 0000 0000 0200 211 με αιτιολογία κίνησης τον ειδικό κωδικό πληρωμής της ΔΙΑΣ ΑΕ και λογιστικοποιούνται ως έσοδα του Τακτικού Προϋπολογισμού. Για τις μη επιτυχείς πληρωμές η ΔΙΑΣ ΑΕ ενημερώνει το Υπουργείο Οικονομικών και την ΑΑΔΕ.

7. Ο δεύτερος κύκλος πληρωμής για τις μη επιτυχείς πληρωμές των πρώτου κύκλου πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο η ΑΑΔΕ ενημερώνει εκ νέου σχετικά τους δικαιούχους, ώστε να διορθώσουν λάθη ή παραλείψεις κατά την υποβολή της «Δήλωσης Covid» ή της «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» ή να διορθώσουν τον τραπεζικό λογαριασμό στην Προσωποποιημένη Πληροφόρηση του TAXISnet της ΑΑΔΕ. Στο δεύτερο στάδιο η Α.Α.Δ.Ε. επεξεργάζεται τις «Δηλώσεις Covid» μετά τις διορθώσεις και τις εγκρίνει ή τις απορρίπτει προκειμένου να διενεργηθούν οι πληρωμές των δικαιούχων ακολουθώντας τα βήματα της παραπάνω διαδικασίας (έγκριση πιστώσεων, δημιουργία νέας κατάστασης από Α.Α.Δ.Ε., μεταφορά ποσού στον ενδιάμεσο λογαριασμό και πληρωμή ποσών μέσω ΔΙΑΣ). Ο δεύτερος κύκλος πληρωμής είναι τελικός.

8. Η εμφάνιση των σχετικών πληρωμών στη δημόσια ληψοδοσία πραγματοποιείται με την έκδοση συμψηφιστικών χρηματικών ενταλμάτων από τη ΓΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών.

9. Ως δικαιολογητικά για την έκδοση των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων ορίζονται τα ακόλουθα:

- α) η παρούσα απόφαση,
- β) η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την έκδοση του συμψηφιστικού χρηματικού εντάματος,
- γ) η συγκεντρωτική κατάσταση της περ. β της παρ. 4 του παρόντος άρθρου,
- δ) αντίγραφο της ειδικής εντολής προς την Τράπεζα της Ελλάδος και αντίγραφο κίνησης (extrait) της Τράπεζας της Ελλάδος για τη χρέωση του λογαριασμού Νο 200. Για την πληρωμή του εν λόγω ποσού, η ειδική εντολή πληρωμής της παρ. 5 του παρόντος επέχει θέση απόφασης ανάληψης υποχρέωσης.

Άρθρο 5

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 702 Β'/23.2.2021)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1053/12.3.2021.- Τροποποίηση της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), σχετικά με τα μέτρα στήριξης των εκμισθωτών από τη μη είσπραξη μισθωμάτων κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19» (Β' 3505).

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), όπως ισχύουν.
2. Τις διατάξεις των άρθρων 39, 40, 43Α, 67 και 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

Αποφασίζουμε

Τροποποιούμε την υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), σχετικά με τα μέτρα στήριξης των εκμισθωτών από τη μη είσπραξη μισθωμάτων κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19» (Β' 3505), ως εξής:

Άρθρο 1

1. Η παρ. 1 του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, προστέθηκε η παρ. 42 στο άρθρο 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4722/2020, σύμφωνα με την οποία ο εκμισθωτής, φυσικό ή νομικό πρόσωπο - νομική οντότητα, που δεν εισπράττει τουλάχιστον το σαράντα τοις εκατό (40%) των μισθωμάτων λόγω των υποχρεωτικών μέτρων της μείωσης μισθωμάτων ή τουλάχιστον το τριάντα τοις εκατό (30%) των μισθωμάτων, κατόπιν συμφωνίας μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή για την απαλλαγή από την καταβολή μέρους του συνολικού μισθώματος στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων της πανδημίας του κορονοϊού COVID-19, δεν υπόκειται για το μη εισπραττόμενο ποσό σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης και δεν υποχρεούται στην αναγραφή των ποσών αυτών κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος. Για το υπόλοιπο των μισθωμάτων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013 (Α' 167)».

2. Η παρ. 2 του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών αντικαθίσταται ως εξής:

«2. Με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 4722/2020, ορίζεται ότι για τους εκμισθωτές, φυσικά πρόσωπα, που υπόκεινται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον εισέπραξαν μειωμένο μίσθωμα κατά τουλάχιστον σαράντα τοις εκατό (40%) ή εφόσον εισέπραξαν κατόπιν συμφωνίας μειωμένο μίσθωμα κατά τουλάχιστον τριάντα τοις εκατό (30%), έχουν δικαίωμα έκπτωσης ποσού ίσου με ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί του εξήντα τοις εκατό (60%) των μισθωμάτων των μηνών αυτών λογιζομένων πριν την ως άνω μείωση, από οφειλές προς τη φορολογική αρχή με καταληκτική ημερομηνία καταβολής από 31.7.2020 και μετά, πλην των οφειλών από ρυθμίσεις/διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής, οφειλών υπέρ αλλοδαπού δημοσίου και από ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων».

3. Η παρ. 4 του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών αντικαθίσταται ως εξής:

«4. Ο δικαιούχος της έκπτωσης, εκμισθωτής, προκειμένου να τυγχάνει των ευνοϊκών ρυθμίσεων που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, υποβάλλει με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας δήλωση περί μεταβολής του μισθώματος («Δήλωση Covid»), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Π.Ο.Λ.1162/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει».

4. Μετά την παρ. 4 του άρθρου 1 της υπό στοιχεία Α.1193/24.8.2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών προστίθενται νέοι παράγραφοι 5 και 6, ως εξής:

«5. Σε περίπτωση θανάτου του εκμισθωτή, η «Δήλωση Covid» που έχει υποβληθεί από τον αποβιώσαντα θα λαμβάνεται υπόψη για το χρονικό διάστημα μέχρι την ημερομηνία που αυτός απεβίωσε. Σε περίπτωση που ο εκμισθωτής απεβίωσε πριν από την υποβολή της εν λόγω δήλωσης, αυτή υποβάλλεται από τους κληρονόμους του στη Δ.Ο.Υ. του θανόντος, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 6 του άρθρου 5 της υπό στοιχεία Α.1139/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., εντός δύο (2) μηνών από τη λήξη της κατά περίπτωση προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φόρου κληρονομιάς που ορίζεται στα άρθρα 62, 63 και 64 του ν. 2961/2000 (Α' 266) και θα λαμβάνεται υπόψη για το χρονικό διάστημα μέχρι την ημερομηνία που αυτός απεβίωσε.

Για τον αποβιώσαντα/εκμισθωτή, το ποσό της έκπτωσης που αναλογεί στο χρονικό διάστημα της μίσθωσης ως και την ημερομηνία θανάτου του, θα εκπίπτει από οφειλές του, όπως αυτές έχουν προκύψει τόσο πριν όσο και μετά την ημερομηνία θανάτου του. Οι κληρονόμοι του αποβιώσαντα/εκμισθωτή υποβάλλουν «Δήλωση Covid», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 1 της παρούσας.

Για το διάστημα μετά τον θάνατο του εκμισθωτή και εφόσον ο μισθωτής του ακινήτου είναι πληττόμενος, δικαιούχος της έκπτωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 καθίσταται το πρόσωπο που θα υπεισέλθει στη μισθωτική σχέση ως εκμισθωτής και θα έχει εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας επί του ακινήτου (ως εξ αδιαθέτου ή εκ διαθήκης κληρονόμος, ή βάσει συμβολαίου γονικής παροχής - δωρεάς, κ.λπ.), το οποίο βαρύνεται και με την υποχρέωση υποβολής νέας «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» και «Δήλωσης Covid».

Σε περίπτωση θανάτου του μισθωτή πληττόμενου μη επιτηδευματία, η μείωση του μισθώματος θα περιορίζεται μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του και αντίστοιχα θα περιορίζεται και η έκπτωση της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 για τον εκμισθωτή για το ίδιο χρονικό διάστημα.

6. Για σκοπούς εφαρμογής της παρούσας και για λόγους χρηστής διοίκησης, το ποσοστό μείωσης μεταξύ αρχικού και μειωμένου μισθώματος υπολογίζεται και στρογγυλοποιείται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα (ήτοι, π.χ. μείωση 39,50% στρογγυλοποιείται στο 40%).

Άρθρο 2

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 994 Β'/12.3.2021)

ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ/ΚΩΝ Α. 1057/18.3.2021.- Διαδικασία και προϋποθέσεις καταβολής του ποσού της αποζημίωσης των δικαιούχων επιχειρήσεων εκμετάλλευσης εκπτώτικων καταστημάτων (outlet), εμπορικών κέντρων ή εκπτώτικων χωριών, που δεν εισπράττουν βασικό αντάλλαγμα για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2021, κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4690/2020 (Α' 104), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίηση τους με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4758/2020 (Α' 242) και με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4772/2021 (Α' 17).

2. Τις διατάξεις των άρθρων 39, 43Α, 67, 68 και 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Σκοπός

Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία, καθώς και οι προϋποθέσεις καταβολής του ποσού της αποζημίωσης που δικαιούνται οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εκπτώτικων καταστημάτων (outlet), εμπορικών κέντρων ή εκπτώτικων χωριών, που δεν εισπράττουν για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2021 «βασικό αντάλλαγμα», κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο της αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

Άρθρο 2

Ορισμοί

1. Δικαιούχος: Η επιχείρηση εκμετάλλευσης εκπτώτικων καταστημάτων (outlet), εμπορικών κέντρων ή εκπτώτικων χωριών που δικαιούται αποζημίωσης καθώς δεν εισπράττει βασικό αντάλλαγμα για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2021 κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο της αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19. Σε περίπτωση θανάτου του δικαιούχου ως δικαιούχοι λογίζονται οι κληρονόμοι αυτού με τις υποχρεώσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 της υπό στοιχεία Α.1030/2021 κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών.

2. Καταστημάτρχης: Η επιχείρηση που συνάπτει με δικαιούχο σύμβαση για χρήση ενός καταστήματος.

3. Κατάστημα: ο χώρος εντός εκπτωτικού καταστήματος (outlet) ή εμπορικού κέντρου ή εκπτωτικού χωριού, του οποίου η χρήση παραχωρείται από τον δικαιούχο στον καταστηματάρχη κατόπιν συμφωνίας.

4. Βασικό αντάλλαγμα: Το αντάλλαγμα που λαμβάνει ο δικαιούχος για την παραχώρηση της χρήσης του συμ-φωνηθέντος χώρου (καταστήματος) εντός εκπτωτικού καταστήματος (outlet) ή εμπορικού κέντρου ή εκπτωτικού χωριού.

Άρθρο 3

Διαδικασία υποβολής «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» και της «Δήλωσης Covid»

1. Ο δικαιούχος εισπραξής του ποσού της αποζημίωσης που δεν εισπράττει βασικό αντάλλαγμα για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2021 κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο της αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19, προκειμένου να τύχει των ευνοϊκών ρυθμίσεων που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, υποβάλλει κατ' εξαίρεση και μόνο για την εφαρμογή της παρούσας, αρχική «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» και στη συνέχεια «Δήλωση Covid», σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1162/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει.

2. Στην ηλεκτρονική φόρμα υποβολής των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας οι δικαιούχοι καταχωρούν τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Στο πεδίο «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΜΙΣΘΩΤΩΝ» καταχωρούνται τα στοιχεία του δικαιούχου, ήτοι της επιχείρησης εκμετάλλευσης εκπτωτικών καταστημάτων (outlet), εμπορικών κέντρων ή εκπτωτικών χωριών που δεν εισπράττει βασικό αντάλλαγμα για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2021 κατ' επιταγή του νόμου στο πλαίσιο της αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19.

β) Στο πεδίο «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ» καταχωρούνται τα στοιχεία του καταστηματάρχη, ήτοι της επιχείρησης που έχει συνάψει σύμβαση για χρήση ενός συμφωνηθέντος χώρου (καταστήματος) εντός εκπτωτικού καταστήματος (outlet) ή εμπορικού κέντρου ή εκπτωτικού χωριού.

γ) Στο πεδίο «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ», ως «Είδος Μίσθωσης» επιλέγεται «Παραχώρηση χρήσης δικαιώματος εκμετάλλευσης καταστήματος εντός εμπορικού κέντρου» και ως «Στοιχεία Συμφωνητικού» τα στοιχεία της σύμβασης που έχει υπογραφεί μεταξύ δικαιούχου και καταστηματάρχη.

δ) Στο πεδίο «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ» συμπληρώνονται τα στοιχεία του καταστήματος.

ε) Στο πεδίο «Συνολικό Μηνιαίο Μίσθωμα» συμπληρώνεται το ποσό του μηνιαίου «βασικού ανταλλάγματος» που λαμβάνει ο δικαιούχος για την παραχώρηση της χρήσης του καταστήματος.

3. Στην ηλεκτρονική φόρμα υποβολής της «Δήλωσης Covid», οι δικαιούχοι πρέπει να επιλέγουν το πεδίο «Χρήση μισθίου - Επαγγελματική στέγη».

4. Η υποβολή των ως άνω δηλώσεων δεν μεταβάλλει τη φύση και το περιεχόμενο της εν ισχύ σύμβασης και δεν λαμβάνεται υπόψη για το χαρακτηρισμό του εισοδήματος που αποκτάται με βάση την κείμενη φορολογική νομοθεσία.

5. Στην περίπτωση που δικαιούχος φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, έχει αποβιώσει, για την εισπραξη του ποσού της αποζημίωσης από τους κληρονόμους του, τυγχάνουν ανάλογης εφαρμογής τα οριζόμενα στο άρθρο 3 της υπό στοιχεία Α.1030/2021 (Β' 702) κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 4

Διαδικασία χορήγησης και καταβολής του ποσού στους δικαιούχους

Για τη διαδικασία χορήγησης και καταβολής του ποσού στους δικαιούχους καθώς και για τα

δικαιολογητικά που απαιτούνται για την έκδοση των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της υπό στοιχεία Α.1030/2021 κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 5

Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (ΦΕΚ 1069 Β' /19.3.2021)

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 72 Ν. 4172/2013

Μεταβατικές Διατάξεις και έναρξη ισχύος.- Με την παράγραφο 1 του το άρθρου 72 τίθεται η γενική διάταξη για την έναρξη ισχύος των διατάξεων των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού η οποία καταλαμβάνει όλα τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου του 2014.

Στις επόμενες παραγράφους προβλέπονται ειδικές διατάξεις για την έναρξη ισχύος ορισμένων άρθρων του παρόντος Κώδικα.

Τέλος, στην παράγραφο 11 προβλέπεται μεταβατική διάταξη για τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45, τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν κατ εφαρμογή του Ν.2238/1994 και των αποφάσεων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση αυτού.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 ΠΑΡ. 4 Ν. 4330/2015

Περιστασιακά ή ευκαιριακά απασχολούμενοι.- Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 τα εισοδήματα που αποκτούν οι περιστασιακά ή ευκαιριακά απασχολούμενοι (άνεργοι, νοικοκυρές, φοιτητές, συμμετέχοντες σε προγράμματα εργασιακής εμπειρίας κ.λπ.) και εφόσον αυτοί δεν είναι επιτηδευματίες, δηλαδή δεν έχουν κάνει έναρξη εργασιών, αντιμετωπίζονται φορολογικά, για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης, ως εισόδημα από μισθούς-συντάξεις υπολογιζόμενου του ποσού της μείωσης φόρου των 2.100 ευρώ και χωρίς να βεβαιώνεται προκαταβολή επόμενου έτους.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 72 Ν. 4172/2013

Με το προτεινόμενο άρθρο, υπό τον τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, ζητήματα έναρξης ισχύος των διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Επισημαίνεται η απουσία διατάξεων που να ορίζουν εάν διατηρούνται σε ισχύ ρυθμίσεις του ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος επί ζητημάτων που δεν αντιμετωπίζονται από τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως, επίσης, και ειδικές ρυθμίσεις, κυρίως ως προς ζητήματα φορολογικών απαλλαγών ή φορολόγησης κατ' ειδικό τρόπο, που περιλαμβάνονται σε άλλα νομοθετήματα (πλην της ειδικής ρύθμισης της παραγράφου 13 του προτεινόμενου άρθρου). Ειδικώς δε ως προς τις ρυθμίσεις των άρθρων 52 έως 54, δεν ρυθμίζεται η τυχόν παράλληλη εφαρμογή των άρθρων 1 έως 5 του ν. 2166/1993, του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 και του ν.δ. 1297/1972, όταν οι ρυθμιζόμενες από τα άρθρα αυτά συναλλαγές αφορούν αποκλειστικώς φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας.

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη παράγραφο 11 ορίζεται ότι αφορολόγητα αποθεματικά νομικών προσώπων φορολογούνται με συντελεστή 15%, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μέχρι την 31.1.2013, και με συντελεστή 19%, εφόσον διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν μετά την 1.1.2014. Εν συνεχεία, με την παράγραφο 12 ορίζεται ότι «από την 1η Ιανουαρίου 2015

δεν επιτρέπεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού». Επισημαίνεται ότι, εάν σκοπός της προτεινόμενης διάταξης είναι η υποχρεωτική διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών των νομικών προσώπων μετά την 1.1.2015, η ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία προς το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος στο μέτρο που άγει σε υποχρεωτική φορολόγηση και αποθεματικών υφιστάμενων πριν από την 31.12.2011 (πρβλ. ΟΛΣτΕ 1912/2009. Για αναλυτική παρουσίαση του ευρύτερου ζητήματος βλ. Χρ. Φατούρου, Η συνταγματική προστασία των φορολογουμένων έναντι της θέσπισης αναδρομικής φορολογίας, Αθήνα, 2012).

Επίσης, στην παράγραφο 13 ορίζεται ότι «οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεδεμένων φυσικών προσώπων δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα». Επισημαίνεται ότι, προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, κυρίως ως προς τη φορολόγηση των «συνδεδεμένων φυσικών προσώπων», οι σχετικές απαλλαγές ή ειδικές ρυθμίσεις πρέπει να ενταχθούν νομοτεχνικώς στα επιμέρους άρθρα του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Τέλος, στην παράγραφο 14 ορίζεται ότι «δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το ν. 27/1975 και το ν.δ. 2687/1953» οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, συμφώνως προς τις οποίες, ένα νομικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον «ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους». Εν προκειμένω παρατηρείται ότι, το μεν ν.δ. 2687/1953 αφορά την επένδυση και την προστασία κεφαλαίων εξωτερικού, ο δε ν. 27/1975 αφορά τη φορολογία των υπό ελληνική σημαία πλοίων καθώς και των πλοίων των οποίων η διαχείριση γίνεται στην Ελλάδα, και, επομένως, τα νομοθετήματα αυτά δεν ρυθμίζουν τη σύσταση ή τη λειτουργία εταιρειών. Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, η ρύθμιση πρέπει να αναδιατυπωθεί, ούτως ώστε να προβλέπει ότι οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 δεν εφαρμόζονται επί εταιρειών οι οποίες υπόκεινται σε φόρο δυνάμει του ν. 27/1975 ή των εγκριτικών πράξεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13 του ν.δ. 2687/1953.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1007/2.1.2014.- Κοινοποίηση και ερμηνεία των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 881)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1264/30.12.2014.- Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994 με βάση τις διατάξεις των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 886)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1143/15.5.2014.- Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων των περ. α και β της παρ. 22 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α του Ν. 4254/2014 και λοιπές διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 888)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1060204/10.4.2014.- Ισχύς των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 4

του ν. 2238/1994 για τα εισοδήματα του έτους 2013 (Εκχώρηση ανείσπρακτων μισθωμάτων).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 890)

ΕΓΚ. Δ12Α 1049261/18.3.2014.- Κατάργηση των υποχρεώσεων της παρ. 7 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 από 1.1.2014.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 890)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1261/22.12.2014.- Αλλοδαπές επιχειρήσεις Α.Ν. 89/1967. Διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή της παραγράφου 15 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 890)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1097944/20.7.2015.- Φορολογική μεταχείριση των χρεωστικών υπόλοιπων από την πώληση ή αποτίμηση ημεδαπών μη εισηγμένων στο Χ.Α. μετοχών με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 του ν. 4172/2013.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 891)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1145/3.7.2015.- Διευκρινίσεις σχετικά με την εξαιρέση των αφορολόγητων αποθεματικών που προέρχονται από την υπεραξία από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης για το οποίο στη συνέχεια συνάφθηκε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) από την αυτοτελή φορολόγηση των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 892)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1146/3.7.2015.- Φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994 με βάση τις διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 στην περίπτωση υπό εκκαθάριση εταιρειών.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 893)

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1235/21.10.2015.- Φορολογική μεταχείριση υπεραξίας που αποκτά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) ακινήτου, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 895)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1007305/19.1.2016.- Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από τεχνικά έργα που αποκτούν μετά την 01.01.2014 τεχνικές επιχειρήσεις που προσδιόριζαν τεκμαρτά τα κέρδη τους για αναληφθέντα έργα μέχρι την 31.12.2006 με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 (πρώην Κ.Φ.Ε.) υπεραξίας που αποκτά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) ακινήτου, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 895)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦΑ 1144341/3.11.2015.- Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των παρ. 2, 3 και 4 του άρθρου 1 του ν.4330/2015 (ΦΕΚ Α59/16.6.2015) αναφορικά με την διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32 του ΚΦΕ.
(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 897)

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1033424/2.3.2016.- Απογραφή και προσδιορισμός κόστους πωληθέντων φορολογικού έτους 2015.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 898)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1075807/11.5.2016.- Το υπόλοιπο που απομένει μετά τον συμψηφισμό πιστωτικών αποθεματικών με φορολογικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 10% σε περίπτωση διανομής του.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 898)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1110127/18.7.2016.- Οδηγίες σχετικά με την καταχώρηση των αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων στο έντυπο Ν.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 900)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β' 1008198/16.1.2017.- Κοινοποίηση της αριθ. 249/2016 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους για τη φορολόγηση του αποθεματικού ανώνυμης εταιρείας, το οποίο σχηματίστηκε κατά τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και, μετά τη μετατροπή της εταιρείας αυτής σε Εταιρεία Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (ΑΕΕΑΠ) μεταφέρθηκε ως αποθεματικό στα ίδια κεφάλαια της τελευταίας, χωρίς να διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του ν. 2778/1999.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 901)

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β' 1111586/19.7.2016.- Φορολογική μεταχείριση εσόδων από πώληση διαμερισμάτων οικοδομικής επιχείρησης τα οποία έχει αγοράσει ημιτελή και τα αποπερατώνει ή τα έχει αγοράσει ήδη αποπερατωμένα.

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 902)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1089/26.6.2017.- Διευκρινίσεις επί ζητημάτων φορολογίας, στο πλαίσιο της Συμφωνίας Φιλοξενούσας Χώρας μεταξύ της Ελλάδας και της «TRANS ADRIATIC PIPELINE AG».

(Βλ. 50ή έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2020 σελ. 902)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2002/31.12.2019.- Φορολογική μεταχείριση αφορολόγητου αποθεματικού από υπεραξία από πώληση και επαναμίσθωση ακινήτου (sale and lease back), για συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν τις 1.1.2014 και το οποίο δεν έχει υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 821)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2059/10.3.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 26, 27, 29, 30, 33, 37, 40, 41, 43, 44 και 45 του ν. 4772/2021 (Α'17/5-2-2021).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 822)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2104/18.5.2021.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 23 (παρ. 1), 25, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39 και 44 του ν. 4797/2021 (Α' 66).

(Βλ. 51η έκδοση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2021 σελ. 824)

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2232/21.12.2021.- Μη επιβολή προστίμου για τη μείωση της προκαταβολής

φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 με βάση τις διατάξεις της παρ.59 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (Α'167), σε περίπτωση μη ορθής δήλωσης του κύκλου εργασιών που δηλώνεται για σκοπούς ΦΠΑ.

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

1. Με τις διατάξεις της παρ.59 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ειδικά για το φορολογικό έτος 2019, το ποσό προκαταβολής φόρου εισοδήματος του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 των άρθρων 69 και 71 μειώνεται ανάλογα με το ποσοστό μείωσης του κύκλου εργασιών που δηλώνεται για σκοπούς Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) (κωδικός 312 δήλωσης ΦΠΑ) του πρώτου (1ου) εξαμήνου του 2020 έναντι του πρώτου (1ου) εξαμήνου του 2019, με βάση τα οριζόμενα στις ίδιες διατάξεις.

Σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και το οποίο επωφελείται της μειωμένης προκαταβολής χωρίς να τη δικαιούται, ολικά ή μερικά, επιβάλλεται από τη Φορολογική Διοίκηση πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της μειωμένης προκαταβολής που επωφελείται, για την επιβολή και είσπραξη του οποίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4174/2013 (Α' 170), (σχετ. η Α.1186/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών - Β' 3327).

2. Περαιτέρω, με την Ε.2132/2020 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται κατόπιν έκδοσης εντολής ελέγχου και διαπίστωσης στο πλαίσιο αυτού ότι η επιχείρηση που έκανε χρήση των διατάξεων αυτών δε δικαιούται τη μειωμένη προκαταβολή, ολικά ή μερικά.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 69 του ΚΦΕ (προκαταβολή φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων) ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο βεβαιώνεται η προκαταβολή βάσει της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και βάσει των λοιπών τίτλων βεβαίωσης του φόρου για το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

4. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1067/2015 δεν υπολογίζεται προκαταβολή στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου μετά την παρέλευση του φορολογικού έτους για το οποίο αυτή βεβαιώνεται.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 71 του ΚΦΕ (προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) ορίζεται ότι η βεβαίωση της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος της παρ.1 του ίδιου άρθρου και νόμου γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

6. Επισημαίνεται, ότι σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1060/2015 δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα δήλωση φορολογίας εισοδήματος μετά την παρέλευση του φορολογικού έτους για το οποίο αυτή βεβαιώνεται.

7. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας προκύπτει ότι υφίστανται επιχειρήσεις που υπέβαλλαν δηλώσεις ΦΠΑ μέχρι τις 31.07.2020 στις οποίες δεν είχε αποτυπωθεί ορθά ο κύκλος εργασιών που δηλώνεται για σκοπούς Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) (κωδικός 312 δήλωσης ΦΠΑ) του πρώτου εξαμήνου του 2019 ή του 2020, με αποτέλεσμα να υπολογιστεί μεγαλύτερη μείωση της προκαταβολής φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 από την προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παρ. 59 του άρθρου 72 του ΚΦΕ.

8. Επιχειρήσεις που εντόπισαν το λάθος αυτό, προέβησαν στη γνωστοποίηση του ζητήματος αυτού στη Φορολογική Διοίκηση (μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ / εισοδήματος ή και με την υποβολή σχετικού αιτήματος) μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου δύναται να βεβαιωθεί η εν λόγω προκαταβολή, προκειμένου να διορθωθεί το λάθος,

χωρίς δηλαδή να διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, οι εν λόγω επιχειρήσεις με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ή σχετικού αιτήματος γνωστοποίησαν στη Φορολογική Διοίκηση τον ορθό κύκλο εργασιών τους, προκειμένου να υπολογιστεί ορθά η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 και να μην επωφεληθούν ολικά ή μερικά από τη μείωση αυτής.

9. Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι το πρόστιμο που προβλέπεται από τις ως άνω διατάξεις δεν επιβάλλεται σε βάρος των επιχειρήσεων που προέβησαν εγκαίρως στη γνωστοποίηση του ορθού κύκλου εργασιών τους, όπως περιγράφεται πιο πάνω, και δεν επωφελήθηκαν της μειωμένης προκαταβολής.

ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΕΛΟΥΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ

ΝΟΜΟΣ 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α/1.7.2011)

ΑΡΘΡΟ 31 Ν. 3986/2011

1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) ⁽¹⁾ Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

γ) ⁽²⁾ Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως.

Ως υποκατάστημα, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία στην ημεδαπή, εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα.⁽³⁾ Δεν λογίζονται ως υποκαταστήματα, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι και οι πρόσκαιρες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημέρες, οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις που στεγάζονται σε διαφορετικούς ορόφους, συνεχόμενους ή μη, του ίδιου κτιριακού συγκροτήματος, οι εγκαταστάσεις τουριστικών καταλυμάτων εντός παραδοσιακών κτισμάτων, σύμφωνα με το π.δ. 33/1979 (Α' 10), που λειτουργούν σε ξεχωριστά κτίρια, αλλά με ενιαία άδεια λειτουργίας, η οποία εντάσσεται ως ενιαία εγκατάσταση στην ίδια τουριστική μονάδα, καθώς και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 3874/2010 (Α' 151), όπως ισχύει.

ε)⁽⁴⁾ Για τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς

(1) Οι περιπτώσεις α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 10 του Ν. 4110/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 23.1.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 30 του ίδιου νόμου. Οι περιπτώσεις που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής:

«α) Για τις επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε τετρακόσια (400) ευρώ ετησίως.

β) Για επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως».

(2) Οι περιπτώσεις γ και δ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 προστέθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 10 του Ν. 4110/2013 και ισχύουν από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 23.1.2013, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 30 του ίδιου νόμου.

(3) Τα δεύτερο και τρίτο εδάφια της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν. 4484/2017 και ισχύουν για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και επόμενων σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

(4) Η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 73 του Ν.4430/2016 και ισχύει από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ δηλ. από 31.10.2016, σύμφωνα με το άρθρο 75

Εργαζομένων, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως. Από 1.1.2019 καταργείται η υποχρέωση του προηγούμενου εδαφίου.⁽¹⁾

Ειδικά για τις Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρείες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι τρία (3) φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, ή το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από ένα (1) φυσικό ή/και νομικό πρόσωπο, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος, εξακολουθούν να ισχύουν όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012.

Η περιοχή του Νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη, καθώς και το Πολεοδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης.

Από το οικονομικό έτος 2013 και εφεξής, εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του ογδόντα τοις εκατό (80%).⁽²⁾

2. Στις περιπτώσεις λειτουργίας υποκαταστημάτων, επιβάλλεται επιπλέον τέλος επιτηδεύματος τριακοσίων (300) ευρώ για κάθε υποκατάστημα.⁽³⁾

Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας.

Από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους οι αγρότες - μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν. 4384/2016 (Α' 78), οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, οι σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν. 1566/1985 (Α' 167), οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας

του ίδιου νόμου.

(1) Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του ν. 4577/2018 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3/12/2018, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ίδιου νόμου.

(2) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν. 4305/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ ήτοι από 31.10.2014, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«Ειδικά για το οικονομικό έτος 2013, εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και παρουσιάζουν αναπηρία άνω του ογδόντα τοις εκατό (80%)».

(3) Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 που αναγράφεται με πλάγια μικρά στοιχεία καταργήθηκε από τις 23.1.2013, ημερομηνία ισχύος διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Ν. 4110/2013. ΣΣ. Εκ παραδρομής ο νομοθέτης αναφέρει το νόμο 3986/2011 αντί του ορθού 4110/2013.

Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων, καθώς και οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια.⁽¹⁾

Σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η παράγραφος 2.⁽²⁾

Ειδικά για τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021 εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι αγρότες κανονικού καθεστώτος για τους οποίους έχουν παρέλθει τα πρώτα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων και ένταξής τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς και οι αλιείς της παράκτιας αλιείας, που εκμεταλλεύονται, είτε ατομικά είτε με τη μορφή συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας αστικού δικαίου αλιευτικά σκάφη μέχρι δώδεκα (12) μέτρα, μεταξύ καθέτων.⁽³⁾

4. Για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που υποβάλλονται και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τους επιτηδευματίες και ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα, αντίστοιχα, κατά την 1.1.2011 και μετά.

7. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2011, το τέλος επιτηδεύματος ορίζεται σε τριακόσια (300) ευρώ και για τις δύο κατηγορίες επιτηδευματιών και ελεύθερων επαγγελματιών της παραγράφου 1. Για το ανωτέρω έτος, το τέλος επιτηδεύματος συμβεβαιώνεται και καταβάλλεται με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του παρόντος νόμου. Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 2 έως 5 του παρόντος άρθρου. Με την κανονιστική απόφαση της παραγράφου 5 καθορίζεται και η ειδικότερη διαδικασία για τη διαπίστωση των εξαιρέσεων της παραγράφου 3 από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2011, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

8.⁽⁴⁾ Ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και για το οικονομικό έτος 2012 και επόμενα, το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται με βάση τους

(1) Το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 17 του ν. 4577/2018 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3/12/2018, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχαν ως εξής: «Επίσης, εξαιρούνται οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών τους».

(2) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 17 του ν. 4577/2018 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 3/12/2018, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ίδιου νόμου.

(3) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 216 του ν. 4920/2022 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, δηλ. από 15.4.2022, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 231 του ίδιου νόμου. Το εδάφιο πριν την τροποποίησή του είχαν ως εξής: «Ειδικά για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι αγρότες κανονικού καθεστώτος για τους οποίους έχουν παρέλθει τα πρώτα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων και ένταξής τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς και οι αλιείς της παράκτιας αλιείας, που εκμεταλλεύονται, είτε ατομικά είτε με τη μορφή συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας αστικού δικαίου αλιευτικά σκάφη μέχρι δώδεκα (12) μέτρα, μεταξύ καθέτων.»

(4) Η παράγραφος 8 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 42 του Ν. 4024/2011 (ισχύς από 27.10.2011).

τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία για την επιβολή και βεβαίωση του τέλους επιτηδεύματος στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ για τα ανωτέρω έτη, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας.

9.⁽¹⁾ Το τέλος επιτηδεύματος του παρόντος άρθρου δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του ΚΦΕ των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ.

Σημείωση: Το τέλος επιτηδεύματος επί των ελευθέρων επαγγελματιών κρίθηκε συνταγματικώς ανεκτό με τις υπ' αριθμ. 2527-2531/2013 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΥΠ. ΟΙΚ. - Γ.Γ.Δ.Ε.

Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1101/11.5.2015 (ΦΕΚ 843B/14.5.15).- Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2013 σε νομικά πρόσωπα και λοιπά θέματα για την επιβολή και την είσπραξη του.

Έχοντας υπόψη:

- α. Τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α 152).
- β. Τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 64 και της παρ. 2 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994.
- γ. Τις διατάξεις των άρθρων 5, 32, 37, 41 και του Παραρτήματος του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170), όπως ισχύουν.
- δ. Την ΠΟΛ. 1167/2.8.2011 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β 1835).

.....
Αποφασίζουμε

Άρθρο 1

Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2013

1. Ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού τέλους επιτηδεύματος των νομικών προσώπων, για το οικονομικό έτος 2013, έχει ως το συνημμένο υπόδειγμα.
2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του τέλους επιτηδεύματος εκδίδεται και κοινοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 5 και του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013.

Άρθρο 2

Επιβολή και είσπραξη τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2013

1. Το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται από τη ΔΗΛΕΔ στα νομικά πρόσωπα που υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 και καταβάλλεται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις. Από τις δόσεις αυτές η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση και η καθεμία από τις επόμενες δόσεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε επόμενου μήνα, αντίστοιχα. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του τέλους εντός της προθεσμίας καταβολής της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση ενάμιση τοις εκατό (1,5%).

(1) Η παράγραφος 9 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 42 του Ν. 4024/2011 (ισχύς από 27.10.2011).

2. Κατά τα λοιπά ισχύει η Πολ. 1167/2.8.2011 Α.Υ.Ο.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

ΣΥΜΒ. ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ 89/2019 (7ΜΕΛΟΥΣ).-Επιβολή τέλους επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011 στους ελεύθερους επαγγελματίες.- Προϋπόθεση για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος στους ελεύθερους επαγγελματίες, είναι η εκ μέρους τους άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επί πενταετία από της οικείας ενάρξεως εργασιών. Αντιθέτως, ελεύθεροι επαγγελματίες, οι οποίοι είχαν μεν προβεί, κατά το παρελθόν, σε έναρξη εργασιών, πλην, όμως, σε επάγγελμα διαφορετικό του σημερινού επαγγέλματος τους, εν συνεχεία, όμως, διέκοψαν την επαγγελματικής τους δραστηριότητα, εξαιρούνται επί πενταετία από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για την άσκηση του νέου επαγγέλματός τους, ανεξαρτήτως του αν η αρχική πράξη εργασιών είχε λάβει χώρα σε χρόνο προγενέστερο της πενταετίας από τη γένεση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και ανεξαρτήτως του αν ο υπόχρεος είχε συμπληρώσει πέντε έτη ασκήσεως της αρχικής επαγγελματικής του δραστηριότητας. Δεν αρκεί κατά συνέπεια, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος μόνη η πάροδος πενταετίας από την έναρξη εργασιών σε άλλο επάγγελμα, όπως εσφαλμένα υποστηρίζει η διοίκηση.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 31 ΤΟΥ Ν. 3986/2011

Διαπιστώνεται ότι, περίπου 700.000 επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες δηλώνουν καθαρά κέρδη κάτω του φορολογήτου ορίου των 12.000 ευρώ. Δεδομένων των δημοσιονομικών συνθηκών τις οποίες διέρχεται η χώρα μας προτείνεται η θέσπιση ελάχιστου φόρου εισοδήματος από τη δραστηριότητα των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών ούτως ώστε να ενισχυθούν τα δημόσια έσοδα. Σημειώνεται ότι δεν καταργείται ο λογιστικός προσδιορισμός και το ποσό του ελάχιστου φόρου επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις εκείνες που προκύπτει μικρότερος φόρος με βάση τα δηλούμενα καθαρά κέρδη. Με τον τρόπο αυτό δεν επιβαρύνονται οι ειλικρινείς φορολογούμενοι (επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες) που δηλώνουν μεγαλύτερα ποσά και όλοι πλέον θα συνεισφέρουν στη διαχείριση των κοινών της χώρας με τη θέσπιση του ελάχιστου φόρου.

Τα κριτήρια που τίθενται είναι ο πληθυσμός και η τιμή ζώνης, που ασκείται η δραστηριότητα. Εξαιρούνται από τις νέες αυτές διατάξεις οι επιτηδευματίες για τα πρώτα πέντε έτη της άσκησης της δραστηριότητας τους και όσοι επιτηδευματίες πρόκειται να συνταξιοδοτηθούν κατά τα επόμενα τρία έτη.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 42 ΤΟΥ Ν. 4024/2011

Α. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της προτεινόμενης τροπολογίας προστίθενται νέοι παράγραφοι 6,7,8 και 9 στο άρθρο 29 του ν. 3986/2011. Ειδικότερα:

α) Με την παράγραφο 6 ρυθμίζεται ο τρόπος παρακράτησης έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, που διενεργείται από τους εργοδότες στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, οι συνταξιούχοι από φορείς κύριας ασφάλισης, οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού που παρέχουν υπηρεσίες σε εμπορικά πλοία και με εξαίρεση το εισόδημα της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, προκειμένου η

ειδική εισφορά αλληλεγγύης να προεισπράττεται τμηματικά (κάθε μήνα).

β) Με την παράγραφο 7 καθορίζεται ότι η παρακράτηση που διενεργείται στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης θα εφαρμοσθεί για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2012 μέχρι και 31.12.2014.

γ) Με την παράγραφο 8 εισάγεται ρύθμιση προκειμένου η ειδική εισφορά αλληλεγγύης των οικ. ετών 2012-2015 (χρήσεις ετών 2011-2014) να βεβαιώνεται με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ και να εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων οικονομικών ετών. Εισάγεται επίσης ρύθμιση προκειμένου στα εκκαθαριστικά σημειώματα οικονομικών ετών 2013-2015 (χρήσεις ετών 2012-2014) να εμφανίζονται και τα ποσά που παρακρατούνται έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

δ) Με την παράγραφο 9 εισάγεται ρύθμιση με την οποία διευκρινίζεται ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων, ως έκτακτος φόρος, δεν εκπίπτει από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του ΚΦΕ.

Β. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 της τροπολογίας προβλέπεται τα ποσά παρακράτησης που διενεργούνται στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, να εμφανίζονται στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών που χορηγούνται στους μισθωτούς όπως γίνεται και με τον παρακρατούμενο ΦΜΥ.

Γ. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 της τροπολογίας προστίθενται νέοι παρ.8 και 9 στο άρθρο 31 του ν.3986/2011. Ειδικότερα:

α) Με την παρ.8 εισάγεται ρύθμιση προκειμένου για το οικ. έτος 2012 και επόμενα (χρήσεις ετών 2011 και επόμενες) το τέλος επιτηδεύματος φυσικών προσώπων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα να βεβαιώνεται με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ και να εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων οικονομικών ετών. Για τις επιχειρήσεις της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ΟΕ, ΕΕ κλπ) καθώς και για τις επιχειρήσεις του άρθρου 101 (ΑΕ, ΕΠΕ κλπ) προβλέπεται το τέλος επιτηδεύματος των ανωτέρω ετών να επιβάλλεται και να βεβαιώνεται με διαδικασία που καθορίζεται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

β) Με την παρ.9 εισάγεται ρύθμιση με την οποία διευκρινίζεται ότι το τέλος επιτηδεύματος, ως έκτακτος φόρος, δεν εκπίπτει από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του ΚΦΕ των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και επίσης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ.

Δ.. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 της τροπολογίας καταργείται η παράγραφος 7 του άρθρου 6 του ΚΦΕ., δηλαδή η απαλλαγή ποσού εισοδήματος 30.000 ευρώ που είχαν επιτηδευματίες μέχρι 35 ετών για τρία έτη.

Ε. Με την παράγραφο 5 προβλέπεται προσθήκη στην παράγραφο 3 του άρθρου 70 α του ΚΦΕ με την οποία ορίζεται η αποκλειστική αρμοδιότητα της Επιτροπής αυτού του άρθρου, προκειμένου για φορολογικές διαφορές που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ.

ΣΤ. Με την παράγραφο 6 της προτεινόμενης τροπολογίας, εισάγεται συνοπτική διαδικασία μισθώσεως ακινήτου από δημόσιους φορείς, επιταχύνεται η διαδικασία μεταστέγασης υπηρεσιών που πρόκειται να συστεγασθούν, τηρώντας παράλληλα κανόνες δημοσιότητας και διαφάνειας και επιτυγχάνοντας ιδιαίτερα σημαντική μείωση των καταβαλλόμενων μισθωμάτων, στην παρούσα δημοσιονομική συγκυρία που καθιστά επιτακτικό λόγο υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος την άμεση περιστολή των δαπανών στους προϋπολογισμούς των φορέων της γενικής κυβέρνησης και τη διασφάλιση πολύτιμων πόρων του Κρατικού Προϋπολογισμού.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 ΤΟΥ Ν. 4577/2013

Με την τροποποίηση που επήλθε στην παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 (Α' 152) με την παρ. 4 του άρθρου 10 ν. 4110/2013 (Α' 17), αν και προστέθηκε, μεταξύ άλλων, η περίπτωση δ', που επιβάλλει τέλος επιτηδεύματος εξακόσια (600) ευρώ ετησίως στα υποκαταστήματα των επιχειρήσεων, δεν καταργήθηκε το πρώτο εδάφιο της επόμενης παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, στις διατάξεις του οποίου ορίζεται ότι, στις περιπτώσεις λειτουργίας υποκαταστημάτων, επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος τριακοσίων (300) ευρώ για κάθε υποκατάστημα. Συνεπώς με την προτεινόμενη παράγραφο 1 γίνεται η αναγκαία νομοτεχνική τακτοποίηση.

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 θεσπίζεται, για κοινωνικούς λόγους, απαλλαγή από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος για το έτος 2013 (άρθρο 31 του ν.3986/2011) σε επιτηδευματίες με αναπηρία σε ποσοστό άνω του 80%.

Με την παράγραφο 3 με την οποία τροποποιείται το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 2238/1994, σκοπείται η ομαλή εφαρμογή του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 61 του Κ.Φ.Ε. στο οποίο ορίζεται ότι το φυσικό πρόσωπο ηλικίας 18 ετών και άνω εφόσον δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί προσώπων που βαρύνουν τους φορολογούμενους του άρθρου 7 του ν.2238/1994 και εφόσον συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 2 του ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται σε φόρο ή όχι, έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 4 παρέχεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους να δηλώσουν στις υποβληθείσες εκπροθέσμως μέχρι 15.9.2013 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013, τα ποσά που δαπάνησαν για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών και να τύχουν της έκπτωσης του κατά περίπτωση αφορολόγητου ποσού, όπως προβλεπόταν στις διατάξεις του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 ΤΟΥ Ν. 4577/2018

Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παρ. 1 καταργείται η υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος 500€ από τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων, λαμβάνοντας υπόψη ότι με τη διάταξη της περίπτωσης β) εξαιρούνται γενικώς από την καταβολή τέλους επιτηδεύματος οι εν λόγω φορείς.

Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παρ. 2 εξαιρούνται από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος οι αγρότες - μέλη αγροτικών συνεταιρισμών, οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, οι σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν. 1566/1985 (Α' 167), οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων) καθώς και τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που βρίσκονται σε κατάσταση εκκαθάρισης πτώχευσης ή σε αδράνεια.

Στόχος της ρύθμισης είναι αφενός η παροχή φορολογικών κινήτρων για ένταξη σε συνεταιριστικές μορφές δραστηριότητας αλλά και για σύσταση αντίστοιχων νομικών οντοτήτων και, αφετέρου, η απαλλαγή από φορολογικά βάρη των φυσικών και νομικών προσώπων ή οντοτήτων που δεν ασκούν πλέον εν τοις πράγμασι επιχειρηματική δραστηριότητα.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 216 ΤΟΥ Ν. 4920/2022

Με την αξιολογούμενη ρύθμιση επιδιώκεται η φορολογική ελάφρυνση των αγρωτών κανονικού καθεστώτος, καθώς και των αλιέων της παράκτιας αλιείας, που εκμεταλλεύονται, είτε ατομικά είτε με τη μορφή συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας αστικού δικαίου, αλιευτικά σκάφη μέχρι δώδεκα

(12) μέτρα, μεταξύ καθέτων.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ - ΔΙΟΙΚ. ΕΓΓΡΑΦΑ

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12 Α 1055910/3.4.2014.- Απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος των επιχειρήσεων που ασκούνται σε χωριά κάτω των πεντακοσίων (500) κατοίκων, ανεξαρτήτως αν αυτά βρίσκονται σε νησί.

Σε απάντηση σχετικής ερωτήματος, σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 31 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α), εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους επιτηδεύματος, εκτός κι αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν την δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους.

2. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 3 της Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ. 1167/2.8.2011, για την παραπάνω απαλλαγή, λαμβάνονται υπόψη τα χωριά και νησιά όπως προβλέπονταν πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 2539/1997 (ΦΕΚ 244 Α) για την εφαρμογή του σχεδίου «Καποδίστριας». Για την εξεύρεση του πραγματικού πληθυσμού τους λαμβάνεται υπόψη η γενική απογραφή πληθυσμού της 18ης Μαρτίου 2001, όπως κυρώθηκε με την Κοινή Υπουργική Απόφαση 6821/Γ5-908 (ΦΕΚ 715 Β). Ως τουριστικοί τόποι θεωρούνται όσοι περιλαμβάνονται στο π.δ. 899/1976, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το π.δ. 664/1977.

3. Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2014 και στο εξής, θα λαμβάνεται υπόψη η Απογραφή Μόνιμου Πληθυσμού της Χώρας της 9ης Μαΐου 2011, όπως κυρώθηκε με την υπ αριθμ. 11247/28.12.2012 Απόφαση της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΦΕΚ 3465 Β).

4. Επιπλέον σας γνωρίζουμε ότι, με το Δ12Α 1146052 ΕΞ2011 έγγραφό μας, διευκρινίστηκε ότι για την εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, θα ληφθεί υπόψη ο πληθυσμός των χωριών τα οποία αποτελούσαν, πριν από εφαρμογή του σχεδίου «Καποδίστριας» (ν. 2539/1997), αυτοτελή νομικά πρόσωπα, δηλαδή κοινότητες.

5. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι, η πληθυσμιακή εξαίρεση εφαρμόζεται σε όλα τα (μη τουριστικά) χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους, ακόμη και σε αυτά που βρίσκονται σε νησιά με πληθυσμό πάνω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους.

Όσον αφορά στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε νησιά με πληθυσμό κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, εξαιρούνται όλες από το τέλος επιτηδεύματος, χωρίς να εξετάζεται ο πληθυσμός των επιμέρους χωριών.

ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1085785/4.6.2014.- Επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε κοινωνία κληρονόμων.

Σε απάντηση σχετικής αίτησης, γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 (ΦΕΚ 152Α') ορίζεται, ότι οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (απλογραφικά ή διπλογραφικά), υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος.

2. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών.

3. Επίσης, σύμφωνα με το Δ12Α 1118408 ΕΞ 2013/25.7.2013 για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, σε περιπτώσεις προγενέστερης συμμετοχής σε κοινωνία κληρονόμων και δεδομένου ότι αυτές συστήνονται υποχρεωτικά εκ του νόμου και λόγω θανάτου, γίνεται δεκτό ότι, εφόσον

οι φορολογούμενοι δεν έχουν ασκήσει άλλη επιχείρηση (πέραν της κοινωνίας κληρονόμων) ή ελεύθεριο επάγγελμα, τότε θεωρείται ως πρώτη έναρξη η επόμενη έναρξη που τυχόν θα πραγματοποιήσουν, από την οποία θα ξεκινήσει η πενταετής απαλλαγή τους από το τέλος επιτηδεύματος, με την προϋπόθεση ότι η έναρξη αυτή θα πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τις προβλεπόμενες ημερομηνίες. Επομένως, για τις ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και την ατομική άσκηση ελεύθεριου επαγγέλματος που εξαιρούνται από το τέλος επιτηδεύματος εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, δεν προσμετράται ως πρώτη έναρξη η έναρξη που προηγήθηκε λόγω της υποχρεωτικής εκ του νόμου σύστασης της κοινωνίας.

4. Περαιτέρω, στην 633/2004 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1013/31.3.2005 διαταγή μας, αναφέρεται ότι η κοινωνία κληρονόμων που συστήνεται εκ του νόμου προκειμένου οι κληρονόμοι να καταστούν συνδικαιούχοι κατ' ιδανικά μερίδια της εταιρικής μερίδας σε Ε.Π.Ε. θανόντος αποτελεί κοινωνία δικαιώματος η οποία δεν ασκεί καμία επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιχειρηματική δραστηριότητα ασκεί το νομικό πρόσωπο στο οποίο η κοινωνία κληρονόμων αποτελεί μέλος.

5. Επομένως, αφού η κοινωνία κληρονόμων συστήνεται εκ του νόμου προκειμένου οι κληρονόμοι να υπεισέλθουν στη θέση θανόντος μέλους εταιρίας και στην ουσία αποτελεί κοινωνία δικαιώματος χωρίς να ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα δεν επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος. Στις περιπτώσεις όμως που έχει καταλογιστεί τέλος επιτηδεύματος στις εν λόγω κοινωνίες κληρονόμων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 Α.Υ.Ο., δηλαδή ο υπόχρεος υποβάλλει αίτηση διαγραφής του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1206/16.9.2014.- Απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος των συμπλοιοκτησιών παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας, οι οποίες εκμεταλλεύονται σκάφη μήκους μέχρι 12 μέτρα.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β ή Γ κατηγορίας του ΚΒΣ (απλογραφικά ή διπλογραφικά), υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος και επομένως οι επιχειρήσεις που νομίμως έχουν απαλαχθεί από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων (βάση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ.), απαλλάσσονται και από τέλος επιτηδεύματος.

2. Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

Με το άρθρο 6 της ΑΥΟ - Πολ. 1320/30.12.1998, η οποία όπως διευκρινίστηκε με το Δ12Α 1079607 ΕΞ 2014 έγγραφο της Δ/νσης Βιβλίων και Στοιχείων (Δ15) ισχύει μέχρι σήμερα, οι επιχειρήσεις παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας, συμπεριλαμβανομένων και των συμπλοιοκτησιών και των κοινωνιών αστικού δικαίου, οι οποίες εκμεταλλεύονται σκάφη μήκους μέχρι 12 μέτρων, απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι στις πιο πάνω επιχειρήσεις δεν επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος και σε όσες περιπτώσεις αυτό έχει ήδη βεβαιωθεί, οι φορολογούμενοι υποβάλλουν αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για διαγραφή του ποσού, όπως ορίζει η ΑΥΟ - Πολ. 1167/2.8.2011.

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1090759/2.7.2015.- Επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που λειτουργούν ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση, λόγω έναρξης εργασιών εντός της χρήσης (υποδωδεκάμηνη περίοδος).

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής. α) Για νομικά

πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως. β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως. γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως. δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως.

Τα ως άνω ποσά επιβάλλονται για τα οικονομικά έτη 2013 και επόμενα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1167/2.8.2011 Α.Υ.Ο., με την οποία καθορίστηκε, μεταξύ άλλων, η διαδικασία για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες και οι επιχειρήσεις που ασκούσαν το επάγγελμα ή την επιχείρησή τους για ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση 2010, υπάγονται στην επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, το οποίο περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας τους, εφόσον έχει ήδη υποβληθεί δήλωση διακοπής δραστηριότητας.

4. Εξάλλου, με το αριθ. Δ12Β 1114958 ΕΞ/16.8.2011 έγγραφό μας προς τη Γ.Γ.Π.Σ. διευκρινίστηκε ότι το τέλος επιτηδεύματος, σε περίπτωση που οι επιτηδευματίες και οι επιχειρήσεις ασκούσαν το επάγγελμα ή την επιχείρησή τους για ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση 2010, περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας τους και εφόσον έχει ήδη υποβληθεί δήλωση διακοπής της δραστηριότητας. Διάστημα μηνός (συμπεριλαμβανομένων και των ημερομηνιών της έναρξης και της διακοπής εργασιών) μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ολόκληρος μήνας. Κάθε μήνας θεωρείται ότι έχει τριάντα (30) ημέρες. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις εποχιακές επιχειρήσεις εφόσον μέσα στη χρήση 2010 έχουν πραγματοποιήσει διαδοχικές ενάρξεις και διακοπές.

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, σχετικά με τον περιορισμό του τέλους επιτηδεύματος ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας σε περίπτωση διακοπής εργασιών μέσα στη χρήση, σε περίπτωση λειτουργίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση, λόγω έναρξης εργασιών εντός αυτής (υποδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος), το τέλος επιτηδεύματος επιβάλλεται περιοριζόμενο στους εντός της χρήσης μήνες λειτουργίας των πιο πάνω προσώπων.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ. 1095/30.6.2016.- Οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, σχετικά με την επιβολή τέλους επιτηδεύματος, δεν έχουν εφαρμογή και επί υποκαταστήματος ημεδαπής εταιρείας στην αλλοδαπή.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας διαβιβάζουμε συνημμένη την αριθ. 124/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011, που προβλέπουν την επιβολή τέλους επιτηδεύματος, δεν έχουν εφαρμογή και επί υποκαταστήματος ημεδαπής εταιρείας στην αλλοδαπή. Τούτο διότι από τα κριτήρια (προϋποθέσεις) που θέτει η διάταξη του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, με βάση τα οποία, όταν συντρέχουν, επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος, συνάγεται ότι το πεδίο εφαρμογής της ρύθμισης αυτής (υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου) είναι η ημεδαπή (πρβλ άρθρα 1 και 2 του ν. 2238/1994 και άρθρο 3 ν. 4172/2013 σύμφωνα με τα οποία ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται, κατ' αρχήν, σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του). Ειδικότερα, οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος για την

υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος

α) από επιτηδευματίες και ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.,

β) από νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους ή

γ) σε πόλεις ή χωριά αναλόγως του πληθυσμού τους συναρτώνται με ορισμένα δεδομένα της άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας στην ημεδαπή και μόνο, αφού μόνο υπό αυτή την έννοια τεκμαίρεται η ύπαρξη οικονομικής δύναμης των βαρυνομένων και καθίσταται, έτσι, εφαρμόσιμη και λειτουργική η σχετική νομοθετική ρύθμιση. Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το ρυθμιστικό πλαίσιο που θέτει η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 3 της υπ' αριθ. Π.Ο.Λ.1167/2.8.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, η οποία, - στο πλαίσιο εξειδίκευσης των όρων εφαρμογής της διάταξης του νόμου για την απαλλαγή ορισμένων φορολογουμένων από το τέλος επιτηδεύματος, ήτοι για την εξεύρεση του πραγματικού πληθυσμού του τόπου άσκησης της δραστηριότητάς τους, - παραπέμπει σε στοιχεία που μόνο από την ημεδαπή είναι δυνατό να αντληθούν.

ΕΔΥΟ Π.Ο.Λ. 1031/07.03.2017.- Κοινοποίηση της με αριθμό 324/2016 Γνωμοδότησης της Α' Τακτικής Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., περί μη υπαγωγής σε τέλος επιτηδεύματος των γραφείων αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιρειών.

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας την 324/2016 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Σύμφωνα με αυτή, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε κατά πλειοψηφία ότι τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιρειών που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, δεν υπόκεινται στο τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011.

ΕΓΓΡ. Α.Α.Δ.Ε. ΔΕΑΦ Α 1032121/1.3.2017.- Επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε εγκαταστάσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας έως 100 kw.

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Στην έννοια του υποκαταστήματος, για τις ανάγκες επιβολής του τέλους επιτηδεύματος, εμπίπτει κάθε επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία ασκείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Η εγκατάσταση φωτοβολταϊκών αποτελεί εγκατάσταση στην οποία διενεργείται παραγωγική δραστηριότητα και σε κάθε περίπτωση αποτελεί εγκατάσταση επιχείρησης, είτε είναι κεντρικό κατάστημα είτε είναι υποκατάστημα, αφού δεν πρόκειται για πρόσκαιρη εγκατάσταση, όπως π.χ. είναι οι προσωρινές εκθέσεις (μόνο στις πρόσκαιρες εγκαταστάσεις δεν επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος). Το γεγονός ότι το εισόδημα από τις επιχειρήσεις αυτής της κατηγορίας, φορολογείται ως εισόδημα από αγροτική επιχείρηση, δεν αναιρεί την διενέργεια παραγωγικής δραστηριότητας. Σε κάθε περίπτωση οι υπόχρεοι οφείλουν να δηλώσουν την εγκατάσταση αυτή στο Μητρώο (Δήλωση Εγκατάστασης Εσωτερικού), καθόσον ουδέποτε έδωσε η Φορολογική Διοίκηση απαλλαγή από την υποχρέωση αυτή. Εξάλλου, η εγκατάσταση φωτοβολταϊκών αποτελεί μεν επαγγελματική εγκατάσταση, αλλά όχι αγροτική εγκατάσταση. Οδηγίες για την δήλωση μεταβολής στο Μητρώο κατά την δημιουργία εγκατάστασης φωτοβολταϊκών έχουν ήδη δοθεί από την Δ/νση Φ.Π.Α. από το 2011 (Π.Ο.Λ.1077/12.4.2011, Π.Ο.Λ. 1168/4.8.2011).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), από 1/1/2015 καταργήθηκε η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του ν.4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει

εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992.

Επίσης, οι διατάξεις του ν.4308/2014 δεν ορίζουν την έννοια του υποκαταστήματος, δεδομένου ότι πλέον δεν απορρέουν ιδιαίτερες υποχρεώσεις για τα υποκαταστήματα από το νόμο αυτό.

3. Επιπλέον, σύμφωνα με τη πάγια θέση της Φορολογικής Διοίκησης (ΔΕΑΦ Α 1056195 ΕΞ 2016 της πρώην Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος, σήμερα Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας), ενώ οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος δεν χαρακτηρίζονται επιτηδευματίες και απαλλάσσονται του τέλους επιτηδεύματος, η άσκηση οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας, με την οποία ο αγρότης αποκτά την ιδιότητα του επιτηδευματία (τήρηση βιβλίων), τον καθιστά υπόχρεο σε τέλος επιτηδεύματος. Τέτοια είναι σαφώς και η περίπτωση άσκησης δραστηριότητας φωτοβολταϊκών.

4. Επίσης, σας γνωρίζουμε ότι η υπηρεσία μας δεν δύναται να εξετάσει το θέμα απαλλαγής των εγκαταστάσεων φωτοβολταϊκών από το τέλος επιτηδεύματος, διότι οι εξαιρέσεις περιοριστικά και ρητά ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 και στο άρθρο 3 της ΑΥΟ - ΠΟΛ.1167/2.8.2011 και είναι οι εξής:

α. Οι εμπορικές επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν την δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό ως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους εκτός κι αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους. Σύμφωνα με την ΑΥΟ - ΠΟΛ.1167/2.8.2011 και την εγκύκλιο ΠΟΛ.1149/20.6.2013 της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος, τα χωριά πρέπει να αποτελούσαν κοινότητα πριν την έναρξη ισχύος του σχεδίου «Καποδίστριας» και να μην άνηκαν διοικητικά σε άλλη κοινότητα ή δήμο,

β. Οι ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας. Δηλαδή, απαλλάσσονται από τέλος επιτηδεύματος και οι αγρότες που είναι 62 ετών και άνω, ανεξάρτητα από το πραγματικό έτος συνταξιοδότησης, δηλώνοντάς το στη δήλωση, στον κωδικό 027-028 του έντυπου Ε1,

γ. Οι αγρότες ειδικού καθεστώτος, επειδή δεν θεωρούνται επιτηδευματίες.

5. Υπενθυμίζουμε ότι, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1053/17.2.2014 της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος και σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του τέλους επιτηδεύματος, για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. που θα τηρήσουν βιβλία και θα ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για πρώτη φορά, η ημερομηνία μεταβολής θα θεωρείται ως πρώτη έναρξη και από την ημερομηνία αυτή και για τα επόμενα πέντε (5) έτη θα εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος. Ομοίως θα εξαιρούνται όσοι αγρότες τηρήσουν βιβλία και ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και έχουν κλείσει το 62ο έτος της ηλικίας τους.

6. Επιπλέον, σύμφωνα με το Δ12 Α 1007810 ΕΞ2012 - 13/1/12 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος, η ένταξη, σε προγενέστερο χρόνο, στο ειδικό καθεστώς των αγροτών δεν καθιστά τον φορολογούμενο επιτηδευματία (σύμφωνα με την παρ. 1α του άρθρου 2 του ΚΒΣ όπως ίσχυε) και ο φορολογούμενος αποκτά την ιδιότητα του επιτηδευματία κατά την μεταβολή. Επομένως, θα θεωρείται, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, ως πρώτη έναρξη η ημερομηνία της μεταβολής.

7. Σας γνωρίζουμε επίσης ότι, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΑΥΟ - ΠΟΛ.1167/2.8.2011, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, εξετάζεται ξεχωριστά η έδρα από τα υποκαταστήματα, συνεπώς μπορεί να επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος μόνο στο υποκατάστημα και να εξαιρείται η έδρα, αν υπάγεται σε κάποια από τις εξαιρέσεις, ή το αντίστροφο.

8. Περαιτέρω, σας γνωρίζουμε ότι το τέλος επιτηδεύματος, όπως ορίζει η ΑΥΟ - ΠΟΛ.1167/2.8.2011, επιβάλλεται με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο και

οποιοδήποτε λάθος γίνεται κατά την επιβολή του, οφείλεται στη μη ορθή ενημέρωση της εικόνας του φορολογούμενου στο Μητρώο. Σημειώνουμε ότι για την σωστή εικόνα που παρουσιάζει η επιχείρηση στο σύστημα Μητρώου, υπεύθυνος είναι ο φορολογούμενος.

Συνεπώς υποχρεούται να διορθώσει την εικόνα του στο Μητρώο, φορολογούμενος που δεν έχει δηλώσει την εγκατάσταση φωτοβολταϊκών, ενώ όφειλε.

9. Κατά την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, αν δεν συντρέχουν λόγοι εξαίρεσης, εξετάζεται σε ποια εγκατάσταση ασκείται η εκάστοτε επιχειρηματική δραστηριότητα και πως αυτή έχει δηλωθεί στο Μητρώο.

Συνεπώς η επιβολή του τέλους μία ή δύο φορές (έδρα και υποκατάστημα), εξαρτάται από την δραστηριότητα που ασκείται σε κάθε εγκατάσταση. Σε όποια εγκατάσταση ασκείται η δραστηριότητα του αγρότη ειδικού καθεστώτος, δεν επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος και αν έχει εκ παραδρομής βεβαιωθεί, διαγράφεται από την Δ.Ο.Υ με βάση τις οδηγίες που έχει πάρει από τις Υπηρεσίες μας. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 41 του ν.2859/2000, και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1077/12.4.2011 (από την Δ/νση Φ.Π.Α.), οι αγρότες οι οποίοι εντάσσονται στο Μητρώο Αγροτών και Εκμεταλλεύσεων, σύμφωνα με το ν. 3874/2010 (Α' 151) και ασχολούνται με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 kw, εξακολουθούν να υπάγονται στο ειδικό καθεστώς, για τις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών ενώ για τη δραστηριότητα της διαχείρισης ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 kw υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων εσόδων εξόδων και στην έκδοση φορολογικών παραστατικών και κατά συνέπεια υπάγονται στο κανονικό καθεστώς. Δηλαδή έως 31.12.2016 οι εν λόγω αγρότες υπάγονταν ταυτόχρονα σε δύο καθεστώτα, στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. για την αγροτική δραστηριότητα και στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 kw.

Περαιτέρω στην παράγραφο 5 του άρθρου 41 ν. 2859/2000, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/3.8.2016) και οι οποίες ισχύουν από 1.1.2017, σε συνάρτηση με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1201/28.12.2016, προβλέπονται οι περιορισμοί υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς αγροτών και η υποχρεωτική ένταξη των αγροτών στο κανονικό καθεστώς λόγω άσκησης από μέρους τους άλλης δραστηριότητας για την οποία τηρούνται λογιστικά βιβλία, μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας. Κατά συνέπεια από 1.1.2017 οι αγρότες οι οποίοι παράλληλα με την αγροτική εκμετάλλευση, ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά), μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και για την αγροτική τους εκμετάλλευση, έχοντας όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από το καθεστώς αυτό.

Συνεπώς σε κάθε περίπτωση, σε όποια εγκατάσταση ασκείται η δραστηριότητα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, προφανώς επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος, καθόσον δεν υπάρχει ανάλογη απαλλακτική διάταξη, πέραν των πληθυσμιακών και ηλικιακών εξαιρέσεων και ανέρχεται σε 650 ή 600 ευρώ, ανάλογα με το αν η εγκατάσταση είναι κεντρικό ή υποκατάστημα.

Επισημαίνεται ότι, αν ασκείται μια δραστηριότητα σε κάποια εγκατάσταση και προστίθεται και δεύτερη δραστηριότητα, η προσθήκη αυτή δεν συνιστά ίδρυση υποκαταστήματος, αλλά άσκηση δεύτερης δραστηριότητας και συνεπώς δεν επιβάλλεται και δεύτερο τέλος επιτηδεύματος (Δ12Α 1007869 ΕΞ 2012 της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος έγγραφο).

ΕΓΓΡ. Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1037/9.3.2017.- Απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος των αλιέων ειδικού κατά αποκοπή καθεστώτος ΦΠΑ, κατά τα πρώτα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων και ένταξης τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στην Υπηρεσία μας, σχετικά με την επιβολή τέλους επιτηδεύματος στους αλιείς ειδικού κατά αποκοπή καθεστώτος ΦΠΑ, σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

1. Με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 (ΦΕΚ 152Α') ορίζεται ότι, οι ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εξαιρούνται από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων, εφόσον για τον επιτηδεύματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας.

2. Με την Απόφαση ΥΠΟΙΚ- ΠΟΛ.1320/30.12.1998, απαλλάσσονταν από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων οι επιχειρήσεις παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας που εκμεταλλεύονται σκάφη μέχρι 12 μέτρα μήκος και υπάγονται στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώτος ΦΠΑ. Με τις ΠΟΛ.1167/2.8.2011 ΑΥΟ και ΠΟΛ.1206/16.9.2014 εγκύκλιο ΓΓΔΕ, απαλλάσσονται, ως μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ και οι συμπλοιοκτησίες παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας που εκμεταλλεύονται σκάφη ως 12 μέτρα αντίστοιχα.

3. Με την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014), από 01/01/2015, επήλθαν ορισμένες διαφοροποιήσεις ως προς την τήρηση βιβλίων από ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων και καταργήθηκε ρητά κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει των καταργούμενων διατάξεων ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. Συνεπώς, η Απόφαση ΥΠΟΙΚ - ΠΟΛ.1320/30.12.1998, έπαψε να ισχύει μετά την 31-12-2014 ως προς τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, οι αλιείς που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής ΦΠΑ του άρθρου 40 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), από 01/01/2015 και μετά, είναι πλέον υπόχρεοι σε τήρηση λογιστικών βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων, ενώ με το άρθρο 2 της Απόφασης ΓΓΔΕ - ΠΟΛ.1007/9.1.2015, απαλλάσσονται μόνο από την ενημέρωση λογιστικών αρχείων (βιβλία) και με την Απόφαση ΓΓΔΕ - ΠΟΛ.1002/31.12.2014 απαλλάσσονται από τη χρήση ΦΗΜ για την έκδοση αποδείξεων λιανικής.

5. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1053/17.2.2014 διευκρινίστηκε ότι, για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων της παραγρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 και όσον αφορά στην εξαίρεση από το τέλος επιτηδεύματος, για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ που θα τηρήσουν βιβλία και θα ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για πρώτη φορά, η ημερομηνία μεταβολής θεωρείται ως πρώτη έναρξη και από την ημερομηνία αυτή και για τα επόμενα πέντε (5) έτη, θα εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος.

6. Κατ' ανάλογη εφαρμογή των ανωτέρω και για τους αλιείς του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, που πραγματοποίησαν μεταβολή και από 01/01/2015 τηρούν υποχρεωτικά βιβλία και εκδίδουν στοιχεία, έστω κι αν απαλλάχτηκαν από την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων), η ημερομηνία μεταβολής (01/01/2015) θεωρείται για την δραστηριότητα αυτή ως ημερομηνία πρώτης έναρξης, για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων και από την ημερομηνία αυτή και για τα επόμενα πέντε (5) έτη θα εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος.

7. Τέλος, επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου και τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθ. 31 του ν. 3986/2011 (παρ. 1 του παρόντος), εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος οι αλιείς του ειδικού κατ' αποκοπήν καθεστώτος ΦΠΑ που έχουν κλείσει το 62ο έτος της ηλικίας τους.

ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1149/20.6.2013.- Διευκρινίσεις ως προς την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, οικονομικού έτους 2013.

Με αφορμή την έναρξη της υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών

προσώπων, δίδονται οι κατωτέρω διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και του τέλους επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2013:

ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ

1. Σύμφωνα με το άρθρο 4 της Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ.1167/2.8.2011, με την οποία ρυθμίστηκαν τα θέματα για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος, ο υπολογισμός του τέλους επιτηδεύματος γίνεται με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο.

Επομένως, το τέλος επιτηδεύματος και για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) θα επιβληθεί σε όσους επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, άσκησαν δραστηριότητα μέσα στην διαχειριστική περίοδο 2012 και η ΓΠΣ θα βεβαιώσει τα ποσά με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο. Συνεπώς, η μη άσκηση δραστηριότητας αναγνωρίζεται, όπως και κατά το οικονομικό έτος 2012, μόνο με υποβληθείσα δήλωση διακοπής εργασιών στην Δ.Ο.Υ., ακόμη κι αν αυτή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα. Διευκρινίζεται ότι, η ημερομηνία της διακοπής εργασιών είναι μία και μοναδική (καταληκτική), δεν τροποποιείται και οι φορολογούμενοι δεν δύνανται να την αντικαταστήσουν με μια προγενέστερη ούτως ώστε να απαλλαχθούν από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος.

2. Με την τροποποίηση που επήλθε στο άρθρο 31 του ν. 3986/2011 με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 10 του ν. 4110/2013, από το οικονομικό έτος 2013 και μετά, αυξάνεται το τέλος επιτηδεύματος ως εξής:

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως.

Η αύξηση αυτή δεν ισχύει για τις Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρίες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελεύθεριο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι τρία (3) φυσικά ή/ και νομικά πρόσωπα, ή το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από ένα (1) φυσικό ή/ και νομικό πρόσωπο. Για αυτές τις περιπτώσεις, εξακολουθούν να ισχύουν τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012. Η υπαγωγή στην παραπάνω περίπτωση δηλώνεται υπεύθυνα, από τον ίδιο τον φορολογούμενο, στην περίπτωση 11 του Πίνακα 2 της πρώτης σελίδας της δήλωσης (έντυπο Ε1) στους κωδικούς 019-020 και δύνανται να ελεγχθεί από την Δ.Ο.Υ. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την παραγρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4110/2013, τα φυσικά πρόσωπα που πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις, από το οικονομικό έτος 2014 και μετά θα φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών, χωρίς να δικαιούνται την έκπτωση των δαπανών του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.

3. Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με την παραγρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος οι επιχειρήσεις, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν την δραστηριότητά τους αποκλειστικά σε χωριά, όπως προβλέπονταν πριν από την έναρξη του σχεδίου «Καποδίστριας», με πληθυσμό ως πεντακόσιους κατοίκους και νησιά έως 3.100 κατοίκους, εκτός κι αν είναι τουριστικοί τόποι. Με την ΑΥΟ - ΠΟΛ.1167/2.8.2011 ορίστηκε για τον προσδιορισμό του πληθυσμού να λαμβάνεται υπόψη η απογραφή του 2001 και ως τουριστικοί τόποι να θεωρούνται αυτοί που περιλαμβάνονται στο ΠΔ 899/76 όπως τροποποιήθηκε με το ΠΔ 664/77. Από την διοίκηση, έχει ήδη γίνει δεκτό ότι, θα ληφθεί υπόψη ο πληθυσμός των χωριών τα οποία αποτελούσαν, πριν από εφαρμογή του σχεδίου

«Καποδίστριας» (ν. 2539/1997), αυτοτελή νομικά πρόσωπα, δηλαδή κοινότητες. Συνεπώς αν κάποιος χωριό δεν αποτελούσε, κατά το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα, από μόνο του κοινότητα και άνηκε διοικητικά σε άλλη κοινότητα ή σε κάποιο δήμο, λαμβάνεται υπόψη για την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος, ο πληθυσμός της κοινότητας (ή αντίστοιχα του δήμου) που υπαγόταν.

4. Επίσης, εξαιρούνται της καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι ατομικές επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες κατά τα πέντε πρώτα χρόνια της δραστηριότητάς τους, όπου για το οικονομικό 2013 διευκρινίζεται ότι είναι τα φυσικά πρόσωπα που έκαναν έναρξη για πρώτη φορά μετά την 01/01/2008 και όσοι ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση και είναι άνω των εξήντα δύο ετών (62), όπου για το οικονομικό 2013 είναι τα πρόσωπα που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/1950. Το γεγονός αυτό πρέπει να δηλώνεται υπεύθυνα, από τον ίδιο τον φορολογούμενο, στην περίπτωση 12 του Πίνακα 2 της πρώτης σελίδας της δήλωσης (έντυπο Ε1) στους κωδικούς 027-028.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1031/7.3.2017.- Κοινοποίηση της με αριθμό 324/2016 Γνωμοδότησης της Α' Τακτικής Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος των υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιρειών.

Σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας την 324/2016 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Σύμφωνα με αυτή, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε κατά πλειοψηφία ότι τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιρειών που εγκαθίστανται στην Ελλάδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 27/1975, δεν υπόκεινται στο τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1037/9.3.2017.- Απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος των αλιείων ειδικού κατά αποκοπή καθεστώτος ΦΠΑ, κατά τα πρώτα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων και ένταξής τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στην Υπηρεσία μας, σχετικά με την επιβολή τέλους επιτηδεύματος στους αλιείς ειδικού κατά αποκοπή καθεστώτος ΦΠΑ, σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

1. Με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 (ΦΕΚ 152Α') ορίζεται ότι, οι ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και οι ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, εξαιρούνται από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων, εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας.

2. Με την Απόφαση ΥΠΟΙΚ- ΠΟΛ.1320/30.12.1998, απαλλάσσονταν από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων οι επιχειρήσεις παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας που εκμεταλλεύονται σκάφη μέχρι 12 μέτρα μήκος και υπάγονται στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς ΦΠΑ. Με τις ΠΟΛ.1167/2.8.2011 ΑΥΟ και ΠΟΛ.1206/16.9.2014 εγκύκλιο ΓΓΔΕ, απαλλάσσονται, ως μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ και οι συμπλοιοκτησίες παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας που εκμεταλλεύονται σκάφη ως 12 μέτρα αντίστοιχα.

3. Με την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014), από 01/01/2015, επίλθαν ορισμένες διαφοροποιήσεις ως προς την τήρηση βιβλίων από ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων και καταργήθηκε ρητά κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει των καταργούμενων διατάξεων ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. Συνεπώς, η Απόφαση ΥΠΟΙΚ - ΠΟΛ.1320/30.12.1998, έπαψε να ισχύει μετά την 31-12-2014 ως προς τον

Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, οι αλιείς που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής ΦΠΑ του άρθρου 40 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), από 01/01/2015 και μετά, είναι πλέον υπόχρεοι σε τήρηση λογιστικών βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων, ενώ με το άρθρο 2 της Απόφασης ΓΓΔΕ - ΠΟΛ.1007/9.1.2015, απαλλάσσονται μόνο από την ενημέρωση λογιστικών αρχείων (βιβλία) και με την Απόφαση ΓΓΔΕ - ΠΟΛ.1002/31.12.2014 απαλλάσσονται από τη χρήση ΦΗΜ για την έκδοση αποδείξεων λιανικής.

5. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1053/17.2.2014 διευκρινίστηκε ότι, για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων της παραγρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 και όσον αφορά στην εξαίρεση από το τέλος επιτηδεύματος, για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ που θα τηρήσουν βιβλία και θα ενταχτούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για πρώτη φορά, η ημερομηνία μεταβολής θεωρείται ως πρώτη έναρξη και από την ημερομηνία αυτή και για τα επόμενα πέντε (5) έτη, θα εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος.

6. Κατ' ανάλογη εφαρμογή των ανωτέρω και για τους αλιείς του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, που πραγματοποίησαν μεταβολή και από 01/01/2015 τηρούν υποχρεωτικά βιβλία και εκδίδουν στοιχεία, έστω κι αν απαλλάχτηκαν από την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων), η ημερομηνία μεταβολής (01/01/2015) θεωρείται για την δραστηριότητα αυτή ως ημερομηνία πρώτης έναρξης, για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων και από την ημερομηνία αυτή και για τα επόμενα πέντε (5) έτη θα εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος.

7. Τέλος, επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου και τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθ. 31 του ν. 3986/2011 (παρ. 1 του παρόντος), εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος οι αλιείς του ειδικού κατ' αποκοπήν καθεστώτος ΦΠΑ που έχουν κλείσει το 62ο έτος της ηλικίας τους.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1068/26.4.2017.- Διαγραφή τέλους επιτηδεύματος οικ. ετών 2012 και 2013 σε νομικά πρόσωπα που έχουν κάνει εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών.

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

1. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε., ενώ με τις διατάξεις της παρ. 8 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και για το οικονομικό έτος 2012 και επόμενα, το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ (ν.2238/1994) και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία για την επιβολή και βεβαίωση του τέλους επιτηδεύματος στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ν.2238/1994) για τα ανωτέρω έτη, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ορίστηκε ότι το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 και μετά για τα ως άνω νομικά πρόσωπα θα βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

3. Ωστόσο, το τέλος επιτηδεύματος για τα νομικά πρόσωπα, τόσο για το οικονομικό έτος 2012 όσο και για το οικονομικό έτος 2013, δεν βεβαιώθηκε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά εκκαθαρίστηκε χωριστά από τη ΔΗΛΕΔ, με εκκαθαριστικό σημείωμα ή με πράξη διοικητικού προσδιορισμού που εκδόθηκαν με βάση τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1148/11.6.2012 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και ΠΟΛ.1101/11.5.2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέας Δημοσί-

ων Εσόδων, με τις οποίες ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο του εκκαθαριστικού σημειώματος ή της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του τέλους επιτηδεύματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 και 2013, αντίστοιχα.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.43 του άρθρου 72 (μεταβατικές διατάξεις) του ν.4174/2013 ορίζεται ότι εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

5. Με το άρθρο 140 παρ.2 του ν.4270/2014 (Δημόσιο Λογιστικό) ορίζεται ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως, ή παρά το νόμο, καταβληθέντος, σε αυτό, χρηματικού ποσού, παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την καταβολή.

6. Κατά το άρθρο 141 του ν.4270/2014, η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξή της.

7. Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1068/14.3.2012 εγκύκλιό μας, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων του Δημοσίου Λογιστικού περί παραγραφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτών των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφετηρία δε έναρξής του, είναι η καταβολή.

8. Με το ΔΕΑΦΒ 1145341 ΕΞ 2015/10.11.2015 έγγραφό μας διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι στην περίπτωση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών με αναδρομική ημερομηνία, το τέλος επιτηδεύματος πρέπει να επιβάλλεται για τον χρόνο (μήνες) λειτουργίας του νομικού προσώπου και μέχρι την ημερομηνία διακοπής των εργασιών του στη Δ.Ο.Υ. Τέλος επιτηδεύματος που έχει βεβαιωθεί για το διάστημα μετά την εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών, θα πρέπει να διαγράφεται.

9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, και επειδή υφίστανται περιπτώσεις εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών όπου το τέλος επιτηδεύματος για το διάστημα μετά την εκπρόθεσμη διακοπή έχει ενδεχομένως ήδη καταβληθεί, για όσα τέλη επιτηδεύματος έχουν βεβαιωθεί και καταβληθεί για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, η τριετής παραγραφή δεν ξεκινά από τον χρόνο βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος ή την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας διότι δεν κατέστη τότε αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό, αλλά από τον χρόνο καταβολής του, τότε δηλαδή που ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξή του κατά του Δημοσίου.

ΕΓΓΡ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1069847/10.5.2017.- Επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε χωριά με πληθυσμό κάτω των 500 κατοίκων.

Απαντώντας στο σχετικό έγγραφό σας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, για την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος των φορολογούμενων που ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα, σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, λαμβάνονται υπόψη τα χωριά και νησιά όπως προβλέπονταν πριν από την έναρξη ισχύος του Ν. 2539/1997 (ΦΕΚ 244 Α') για την εφαρμογή του σχεδίου «Καποδίστριας».

2. Περαιτέρω, με την παρ.3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1034/2017 (ΦΕΚ 759Β') Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι για την διαπίστωση των πληθυ-

σμακών εξαιρέσεων από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος ή την επιβολή μειωμένου τέλους, λαμβάνεται υπόψη η τελευταία επίσημη Απογραφή Μόνιμου Πληθυσμού της Χώρας, η οποία είναι αυτή της 9ης Μαΐου 2011, όπως κυρώθηκε με την υπ' αριθ. 11247/28.12.2012 απόφαση της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΦΕΚ 3465 Β'), όπως αυτή έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

3. Επίσης, με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1149/20.6.2013 καθώς και με τα έγγραφά μας Δ12Α 1089202 ΕΞ 2012/11-6-2012 και Δ12Α 1146052 ΕΞ 2011/25-10-2011 έχει γίνει δεκτό ότι αν κάποιο χωριό δεν αποτελούσε, κατά το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα, από μόνο του κοινότητα και άνηκε διοικητικά σε άλλη κοινότητα ή σε κάποιο δήμο, λαμβάνεται υπόψη για την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος, ο πληθυσμός της κοινότητας (ή αντίστοιχα του δήμου) που υπαγόταν. Συνεπώς, δεν εξετάζεται ο κάθε οικισμός χωριστά, αλλά η Κοινότητα που αυτοί συνιστούσαν όλοι μαζί πριν την εφαρμογή του σχεδίου «Καποδίστριας».

4. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση δεν διαθέτει στοιχεία για την ορθή επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, τότε οι υπόχρεοι φορολογούμενοι, εφόσον διαπιστώσουν λάθος, υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. αίτηση για νέα εκκαθάριση, έτσι ώστε να ελεγχθούν τα πραγματικά περιστατικά.

5. Το παρόν κοινοποιείται στη Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών καθώς και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τις τυχόν ενέργειές τους.

ΕΓΓΡ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1156/3.10.2017.- Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 12, 14, 64, 75 και 77 του ν. 4484/2017.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 12, 14, 64, 75 και 77 του ν.4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110/1.8.2017) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του νόμου αυτού προστίθενται εδάφια μετά το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 (Α' 152) περί επιβολής τέλους επιτηδεύματος. Με τις διατάξεις αυτές δίνεται ο ορισμός της έννοιας του υποκαταστήματος, για την ορθή επιβολή του τέλους επιτηδεύματος. Ως υποκατάστημα νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία στην ημεδαπή, εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα.

Περαιτέρω, ορίζονται ρητά οι περιπτώσεις επαγγελματικών εγκαταστάσεων που δεν λογίζονται ως υποκαταστήματα, και συγκεκριμένα οι: προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι και οι πρόσκαιρες επαγγελματικές εγκαταστάσεις που λειτουργούν μέχρι 30 ημέρες. Το χρονικό διάστημα των 30 ημερών κρίνεται αυτοτελώς για εκάστη συμμετοχή σε προσωρινούς εκθεσιακούς χώρους.

Επίσης, δεν λογίζονται ως υποκατάστημα επαγγελματικές εγκαταστάσεις που στεγάζονται σε διαφορετικούς ορόφους, συνεχόμενους ή μη, του ίδιου κτιριακού συγκροτήματος. Επισημαίνεται ότι αν στον ίδιο κτιριακό χώρο αλλά σε διαφορετικούς ορόφους αυτού λειτουργεί τόσο η έδρα της επιχείρησης όσο και τα τυχόν υποκαταστήματά της, επιβάλλεται μία φορά το τέλος επιτηδεύματος. Σε περίπτωση που η δραστηριότητα της εν λόγω επιχείρησης επεκτείνεται και σε άλλους κτιριακούς χώρους, θα επιβληθεί ξεχωριστό τέλος επιτηδεύματος για το κάθε επιπλέον κτίριο στο οποίο στεγάζονται οι εγκαταστάσεις της.

Περαιτέρω, δεν νοούνται ως υποκατάστημα οι εγκαταστάσεις τουριστικών καταλυμάτων εντός παραδοσιακών κτισμάτων, σύμφωνα με το π.δ. 33/1979, που λειτουργούν σε ξεχωριστά κτίρια, αλλά με ενιαία άδεια λειτουργίας, η οποία εντάσσεται ως ενιαία εγκατάσταση στην ίδια τουριστική μονάδα, καθώς και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις της περίπτωσης δ' της παρ.1 του άρθρου 2 του ν.3874/2010 όπως ισχύει (ήτοι η παραγωγή, αποθήκευση, τυποποίηση, συσκευασία και η εν γένει τοποθέτηση μέχρι και του σταδίου της χονδρικής και λιανικής πώλησης προϊόντων, καθώς και η πρώτη χωρική ή οικοτεχνική μεταποίησή τους, η θαλάσσια αλιεία, η αλιεία εσωτερικών υδάτων,

η σπογγαλιεία, η οστρακαλιεία, η υδατοκαλλιέργεια, ως και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW και η λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων). Είναι προφανές ότι για τις ως άνω αγροτικές εκμεταλλεύσεις που δεν θεωρούνται υποκαταστήματα κατά τον νόμο αυτό, επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 κατά περίπτωση για την έδρα της επιχείρησης.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και επόμενων.

αυτού γίνεται νομοτεχνική προσθήκη στο τέταρτο εδάφιο της παρ.3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, προκειμένου η καταβολή του φόρου εισοδήματος να μην εκτείνεται πέραν του φορολογικού έτους υποβολής της δήλωσης. Ειδικότερα, η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν.4446/2017, 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, με την επισήμανση ότι δεν μπορούν να εκτείνονται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά (παράγραφος 3 του άρθρου 14 του νόμου αυτού).

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του νόμου αυτού, με τις οποίες προστέθηκε νέα παράγραφος 41 στο τέλος του άρθρου 72 του ν.4172/2013, ρυθμίζεται ειδικά ο χρόνος καταβολής των δόσεων για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με φορολογικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2016 και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, προκειμένου η καταβολή του φόρου εισοδήματος να μην εκτείνεται πέραν του φορολογικού έτους υποβολής της δήλωσης (ήτοι, πέραν της 31ης Δεκεμβρίου 2017). Για τον σκοπό αυτό, ορίστηκε ως ημερομηνία καταβολής της πρώτης δόσης του φόρου η τελευταία εργάσιμη ημέρα του ίδιου μήνα με αυτόν της υποβολής της δήλωσης (ήτοι, η 31η Ιουλίου 2017).

4. Με το άρθρο 64 του νόμου αυτού προστίθεται δεύτερο εδάφιο στην παράγραφο 13 του άρθρου 8 του ν.4308/2014, σύμφωνα με το οποίο παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης εγγράφου - παραστατικού (εκκαθάρισης), τουλάχιστον σε ετήσια βάση, από τους αγροτικούς συνεταιρισμούς προς τα μέλη τους, μη φυσικά πρόσωπα, για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τους.

Διευκρινίζεται ότι η ρύθμιση αυτή αφορά τα μέλη των αγροτικών συνεταιρισμών, μη φυσικά πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν.4384/2016, δηλαδή άλλους αγροτικούς συνεταιρισμούς, ή άλλα νομικά πρόσωπα που έχουν δραστηριότητα αποκλειστικά αγροτική σε έναν τουλάχιστον από τους κλάδους της αγροτικής οικονομίας και εξυπηρετούνται από τις δραστηριότητες του αγροτικού συνεταιρισμού.

Σημειώνεται ότι όσον αφορά τα μέλη των αγροτικών συνεταιρισμών, αγρότες παραγωγούς - φυσικά πρόσωπα, έχει ήδη, από 1.1.2015, παρασχεθεί η ως άνω δυνατότητα έκδοσης εκκαθάρισης, τουλάχιστον σε ετήσια βάση, για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί για λογαριασμό τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 8 του ν.4308/2014.

5. Με το άρθρο 75 του νόμου αυτού ρυθμίζεται η ορθή εκκαθάριση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φορολογουμένων που είναι κατ' επάγγελμα αγρότες και δικαιούνται την έκπτωση φόρου του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε.(ν.4172/2013) με βάση την οικογενειακή τους κατάσταση. Με βάση τις διατάξεις αυτές, για τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 που υποβάλλονται από την 1.8.2017 μέχρι και τις 31.10.2017 λόγω μη έγκαιρης ταυτοποίησης των κωδικών 037 και 038 της δήλωσης, δεν επιβάλλονται κυρώσεις εκπροθέσμου υποβολής και τυχόν επιπλέον οφειλόμενος φόρος κα-

ταβάλλεται σε μέχρι δύο (2) δόσεις, αναλόγως του χρόνου υποβολής της δήλωσης, με καταληκτικές ημερομηνίες των δόσεων αυτές που ορίζονται στην παρ. 6 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013. Η εκκαθάριση της δήλωσης γίνεται με βάση τα δεδομένα του τελευταίου ηλεκτρονικού αρχείου που έχει αποσταλεί από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, συνεπώς ο φορολογούμενος δεν απαιτείται να προσκομίσει έγγραφη βεβαίωση κατ' επάγγελμα αγρότη από το Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων (ΜΑΑΕ). Ως αποτέλεσμα αυτού οι κωδ.037-038 είναι πάντα προσυμπληρωμένοι με βάση τα τελευταία δεδομένα εξασφαλίζοντας το ποιοι είναι οι δικαιούχοι που πρέπει να τύχουν της προβλεπόμενης έκπτωσης φόρου του άρθρου 16.

6. Με το άρθρο 77 του νόμου αυτού αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της παρ.3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Με βάση τις διατάξεις αυτές, το εισόδημα που αποκτάται από τη μεταβίβαση τίτλων του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα, δεν αποτελεί πλέον εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προκύπτει από κάθε τρεις μεταβιβάσεις τίτλων του άρθρου 42 που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου, καθώς δεν θεωρείται συστηματική διενέργεια πράξεων, αλλά φορολογείται με συντελεστή 15%, όπως ορίζεται στο άρθρο 43 του ν.4172/2013.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 77 του ίδιου νόμου, για εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2017 και μετά.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1216/29.11.2018.- Διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν.3986/2011 σε σχολικούς συνεταιρισμούς του άρθρου 46 του ν.1566/1985.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (νυν τήρηση αρχείων με το απλογραφικό ή διπλογραφικό σύστημα), υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται για τα νομικά πρόσωπα σε οκτακόσια (800) ή χίλια (1000) ευρώ ετησίως, κατά περίπτωση, ανάλογα με τον πληθυσμό της πόλης στην οποία ασκείται η εμπορική επιχείρηση. Τα ως άνω ποσά επιβάλλονται για τα οικονομικά έτη 2013 και επόμενα.

2. Όπως έχει διευκρινιστεί από τη Διοίκηση, από τις πιο πάνω διατάξεις συνάγεται ότι το τέλος επιτηδεύματος δεν επιβάλλεται στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου), που αποτελούσαν υποκείμενα φόρου με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 ή αποτελούν υποκείμενα φόρου με βάση τις αντίστοιχες διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (σχετ. τα αριθ. πρωτ. Δ12Β 1048354 ΕΞ 2014/18.3.2014, ΔΕΑΦ Β 1102518 2015/23.7.2015 και ΔΕΑΦ 1106959 ΕΞ 2018 έγγραφά μας, καθώς και η ΠΟΛ.1075/2017 εγκύκλιός μας).

3. Με το από 5.8.2011 υπηρεσιακό μας σημείωμα προς τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, αναφορικά με τον καθορισμό των μορφών μη φυσικών προσώπων για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος, διευκρινίσθηκε ότι το εν λόγω τέλος επιβάλλεται στους συνεταιρισμούς, ενώ από αυτό εξαιρούνται συγκεκριμένες κατηγορίες νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (για παράδειγμα, σωματείο, ίδρυμα, σύλλογος, λοιπά Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα).

4. Εξάλλου, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1071868/26.05.2015 έγγραφό μας διευκρινίστηκε ότι στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 δεν περιλαμβάνονται περιοριστικά μόνο τα σωματεία ή τα ιδρύματα, αλλά μπορεί να περιλαμβάνονται και λοιπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιωτικού δικαίου

που αποδεδειγμένα επιδιώκουν μη κερδοσκοπικό σκοπό και με την με την προϋπόθεση ότι δεν εντάσσονται σε κάποια άλλα κατηγορία προσώπων του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (π.χ. αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, κοινωνία, συνεταιρισμός, κ.λπ.).

5. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 46 του ν.1566/1985 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ο σχολικός συνεταιρισμός είναι θεσμός κοινωνικής ζωής του σχολείου και ελεύθερη ένωση των μαθητών. Έχει ως σκοπό την διαπαιδαγώγηση των μαθητών σχετικά με τις αρχές της αλληλοβοήθειας, της συνεργασίας και της κοινωνικής ευθύνης, την ανάπτυξη της ανεξάρτητης σκέψης και δημοκρατικής συνείδησης, καθώς και τη γνώση συλλογικών μορφών οικονομικής δραστηριότητας.

Η οργάνωση και η λειτουργία των σχολικών συνεταιρισμών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων (νυν Υπουργού Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων) (παρ.3).

6. Κατ' εξουσιοδότηση των υπόψη διατάξεων εκδόθηκε η αριθ. πρωτ. Φ3/1085/Γ1/1456/2-12-1997 (Β' 1107) Υπουργική Απόφαση σχετικά με τον καθορισμό των κανόνων λειτουργίας των σχολικών συνεταιρισμών, με την οποία ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, ζητήματα σχετικά με την ίδρυση, τα μέλη και τα όργανα διοίκησης των σχολικών συνεταιρισμών.

7. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.1566/1985, οι σχολικοί συνεταιρισμοί συστήνονται ως ελεύθερη ένωση των μαθητών, σκοπός των οποίων είναι η διαπαιδαγώγηση των μαθητών σχετικά με τις αρχές της αλληλοβοήθειας, της συνεργασίας, της κοινωνικής ευθύνης κ.λπ., αλλά και εν γένει η εμπέδωση των αρχών της συλλογικότητας, συνάγεται ότι προέχει ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας τους, ανεξάρτητα από την υποχρέωση σύστασής τους με τη μορφή του συνεταιρισμού, η οποία απορρέει από τις διατάξεις της νομοθεσίας που τους διέπει. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω πρόσωπα για φορολογικούς σκοπούς αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα οποία δεν επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος του ν.3986/2011. Ακόμη, επισημαίνεται ότι τα εν λόγω πρόσωπα έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.4172/2013, καθόσον δεν απαλλάσσονται από αυτήν.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση μη ορθής απεικόνισης των εν λόγω προσώπων στο υποσύστημα Μητρώου (ήτοι, για παράδειγμα με τη νομική μορφή του συνεταιρισμού αντί του σχολικού συνεταιρισμού), για τη σχετική διόρθωση, τα εν λόγω πρόσωπα θα υποβάλουν σε υπάλληλο του Τμήματος ή Γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1235/20.12.2018.- Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 του ν.4577/2018 (ΦΕΚ Α' 199) αναφορικά με το τέλος επιτηδεύματος.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.4577/2018 (ΦΕΚ Α' 199), με τις οποίες τροποποιείται το άρθρο 31 του ν.3986/2011 αναφορικά με το τέλος επιτηδεύματος. Συγκεκριμένα, με τις κοινοποιούμενες διατάξεις της παραγράφου 1 καταργείται, για λόγους νομοτεχνικούς, η περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, σχετικά με την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος 500 ευρώ από τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων, καθώς οι εν λόγω Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας εξαιρούνται γενικώς από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις της παρ.2 του ίδιου άρθρου.

Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2018 και μετά εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος οι αγρότες - μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν.4384/2016, οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, οι σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν.1566/1985, οι

Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων, καθώς και οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια. Σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η παράγραφος 2 του άρθρου 31 του ν.3986/2011.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2065/23.4.2019.- Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα απαιτείται η εκ μέρους τους άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επί πενταετία από την οικεία έναρξη εργασιών - Συμμόρφωση με ΣτΕ 89/2019.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Το Β' Τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας (εφεξής ΣτΕ), στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010 (πιλοτική δίκη), κλήθηκε να εξετάσει ένα γενικότερο ενδιαφέροντος ζήτημα, το οποίο συνίσταται στο αν, κατά την έννοια του άρθρου 31 του ν.3986/2011, ελεύθερος επαγγελματίας, ο οποίος είχε, κατά το παρελθόν, προβεί στην έναρξη και άλλου επαγγέλματος, διαφορετικού του ενεστώτος επαγγέλματός του, εν συνεχεία, όμως, διέκοψε την επαγγελματική του δραστηριότητα, χωρίς να συμπληρώνει, συνολικώς, πέντε έτη άσκησης ελεύθερου επαγγέλματος, εξαιρείται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος εκ μόνου του λόγου ότι η αρχική έναρξη εργασιών είχε λάβει χώρα σε χρόνο πέραν της πενταετίας από τη γένεση της φορολογικής του υποχρέωσης.

2. Το ΣτΕ, λαμβάνοντας υπόψη ότι όσοι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα για διάστημα μικρότερο των πέντε ετών «από την πρώτη έναρξη εργασιών», θεωρούνται, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως οικονομικά ασθενέστεροι και κατά συνέπεια μειωμένης φοροδοτικής ικανότητας, λόγω των περιορισμένων εσόδων και των αυξημένων δαπανών που απαιτούνται για την οργάνωση του επαγγέλματός τους κατά τα πέντε πρώτα έτη, καθώς και ότι με την οικεία ρύθμιση επιδιώκεται η ομαλή ένταξη των εν λόγω προσώπων στην αγορά εργασίας, με την αριθ. 89/2019 απόφασή του έκρινε τα ακόλουθα:

Κατά την αληθή έννοια των διατάξεων του άρθρου 31 παρ. 3 του ν.3986/2011, ως πρώτη έναρξη εργασιών από την οποία άρχεται κατά νόμο η πενταετής περίοδος απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος νοείται η έναρξη που πραγματοποιείται στο αυτό ή συναφές ελευθέριο επάγγελμα, ήτοι σε επάγγελμα στεγαζόμενο υπό τον αυτό κωδικό στο υποσύστημα Μητρώου του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογίας (Taxisnet). Προϋπόθεση, ως εκ τούτου, για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος στους ελεύθερους επαγγελματίες είναι η εκ μέρους τους άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επί πενταετία από της οικείας έναρξης εργασιών. Αντιθέτως, ελεύθεροι επαγγελματίες, οι οποίοι είχαν μεν προβεί κατά το παρελθόν σε έναρξη εργασιών, πλην, όμως σε επάγγελμα διαφορετικό του ενεστώτος επαγγέλματός τους, εν συνεχεία, όμως, διέκοψαν την επαγγελματική τους δραστηριότητα εξαιρούνται επί πενταετία από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για την άσκηση του νέου επαγγέλματός τους, ανεξαρτήτως του αν η αρχική έναρξη εργασιών είχε λάβει χώρα σε χρόνο προγενέστερο της πενταετίας από τη γένεση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και ανεξαρτήτως του αν ο υπόχρεος είχε συμπληρώσει πέντε έτη ασκήσεως της αρχικής επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος δεν απαιτείται, πάντως, η εν τοις πράγμασι άσκηση του επαγγέλματος, αλλά αρκεί η προ πενταετίας έναρξη εργασιών, εφόσον εν τω μεταξύ δεν επήλθε διακοπή με δήλωση στη φορολογική αρχή της σχετικής επαγγελματικής δραστηριότητας. Σε περίπτωση, εξάλλου, που προ της συμπλήρωσεως πενταετίας στην άσκηση του επαγγέλματος, υπεβλήθη δήλωση διακοπής ενώπιον της φορολογικής αρχής, τυχόν εκ νέου έναρξη εργασιών στο

ίδιο κατ' αντικείμενο επάγγελμα δεν θεωρείται μεν ως πρώτη έναρξη, ο χρόνος, όμως, διακοπής δεν συνυπολογίζεται για τη συμπλήρωση της πενταετίας.

3. Κατά συνέπεια, προϋπόθεση για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος στους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί η συμπλήρωση πενταετίας (από την οικεία έναρξη εργασιών) στην επαγγελματική δραστηριότητα και μάλιστα στο αντικείμενο για το οποίο επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος. Σε περίπτωση διακοπής της ανωτέρω επαγγελματικής δραστηριότητας και έναρξης εργασιών σε διαφορετικό αντικείμενο, ως πρώτη έναρξη εργασιών, κατά την έννοια του νόμου, λογίζεται αυτή που αφορά στην άσκηση του νέου επαγγέλματος (από την οποία άρχεται η κατά νόμο πενταετής περίοδος απαλλαγής από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος), ανεξάρτητα εάν ο υπόχρεος είχε συμπληρώσει πέντε έτη άσκησης της αρχικής επαγγελματικής του δραστηριότητας. Περαιτέρω, σε περίπτωση διακοπής και εκ νέου έναρξης εργασιών στην ίδια κατ' αντικείμενο επαγγελματική δραστηριότητα, για τη συμπλήρωση της κατά νόμο κρίσιμης πενταετίας, δε λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος διακοπής των εργασιών της επιχείρησης.

4. Βάσει της πιο πάνω ερμηνείας του ΣτΕ θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα έναρξη εργασιών σε διαφορετική κατ' αντικείμενο επαγγελματική δραστηριότητα, μόνο εφόσον δηλώνεται επαγγελματική δραστηριότητα στεγαζόμενη υπό νέο τετραψήφιο Κωδικό Αριθμού Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της Εθνικής Ονοματολογίας Οικονομικών Δραστηριοτήτων.

Συγκεκριμένα, οποιοσδήποτε ασκών επιχειρηματική δραστηριότητα έχει δηλώσει στο Υποσύστημα Μητρώου έναν ή περισσότερους τετραψήφιους κωδικούς (ως κύρια ή δευτερεύουσες δραστηριότητες) ή την ανάλυση αυτών σε υποκατηγορίες (πενταψήφιους, εξαψήφιους, οκταψήφιους κωδικούς όπου υφίστανται) και προβεί σε διακοπή της επαγγελματικής του δραστηριότητας και στη συνέχεια σε εκ νέου έναρξη εργασιών δηλώνοντας δραστηριότητα/τες (κύρια και δευτερεύουσες) στεγαζόμενη/νες υπό διαφορετικούς τετραψήφιους κωδικούς σε σχέση με τους προηγούμενους, δικαιούται την κατά νόμο πενταετή απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος, δεδομένου ότι με βάση την ως άνω απόφαση του ΣτΕ για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος απαιτείται η άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επί πενταετία από της οικείας έναρξεως εργασιών.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που κατά την εκ νέου έναρξη εργασιών (κύριας ή/και δευτερευουσών δραστηριοτήτων), έστω και ένας από τους κωδικούς που δηλώνονται από τον φορολογούμενο είναι ίδιος με κάποιον από αυτούς της προηγούμενης επαγγελματικής του δραστηριότητας (αυτής που διέκοψε), δεν λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος της διακοπής των εργασιών και ως εκ τούτου με την νέα του έναρξη δικαιούται απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος για τον χρόνο που υπολείπεται μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας.

Σημειώνεται ότι για τον προσδιορισμό άσκησης της αυτής ή διαφορετικής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω, λαμβάνονται υπόψη όλες οι προηγούμενες τυχόν ενάρξεις και διακοπές εργασιών επαγγελματικής δραστηριότητας που έχουν πραγματοποιηθεί από τον φορολογούμενο.

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι η πενταετία άρχεται από την ημερομηνία έναρξης εργασιών του φορολογούμενου και όχι από την ημερομηνία των τυχόν μεταγενέστερων προσθηκών ή μεταβολών δραστηριοτήτων. Ως εκ τούτου, εάν γίνει εκ νέου έναρξη εργασιών στην ίδια (ή συναφή) δραστηριότητα με αυτή που είχε προστεθεί εκ των υστέρων, για τον προσδιορισμό του χρόνου που υπολείπεται μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία έναρξης των εργασιών πριν τη διακοπή και όχι η ημερομηνία της εκ των υστέρων προσθήκης/ μεταβολής της ίδιας (ή συναφούς) δραστηριότητας.

Τέλος, ο έλεγχος για τη διαπίστωση εάν πρόκειται περί ίδιας ή διαφορετικής δραστηριότητας διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση συγκρίνοντας τα τέσσερα πρώτα ψηφία των σχετικών Κ.Α.Δ. της Εθνικής Ονοματολογίας Οικονομικών Δραστηριοτήτων.

5. Κατόπιν των ανωτέρω, προκειμένου για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών τέλους επιτηδεύματος σε όσες περιπτώσεις πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις και αφορούν σε φορολογικά έτη στα οποία δεν έχει παραγραφεί η αξίωση επιστροφής των ανωτέρω ποσών (χρήσεις 2013 και εντεύθεν), οι φορολογούμενοι υποβάλλουν έγγραφο σχετικό αίτημα στις Δ.Ο.Υ. ώστε να εκδοθεί νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου (εκκαθαριστικό σημείωμα), στην οποία δεν περιλαμβάνεται το τέλος επιτηδεύματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ), χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για τη διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος που θα βεβαιωθεί με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018.

Ειδικά για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα, εντός δύο (2) μηνών από την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου, θα δοθεί και η δυνατότητα μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής των τροποποιητικών δηλώσεων, ώστε οι φορολογούμενοι να υποβάλλουν εκ νέου δήλωση (χωρίς ωστόσο να παρεμβαίνουν σε κάποιο από τα πεδία αυτής), προκειμένου να εκδοθεί νέα πράξη προσδιορισμού του φόρου στην οποία δεν περιλαμβάνεται το τέλος επιτηδεύματος, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, κατά τα ανωτέρω.

6. Τέλος, λαμβάνοντας υπόψη ότι προ του έτους 2008 η κωδικοποίηση των επαγγελματών στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ ήταν διαφορετική σε σχέση με την υφιστάμενη, οι φορολογούμενοι που είχαν πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών βάσει της παλιάς κωδικοποίησης δεν εισέρχονται στην ηλεκτρονική εφαρμογή, αλλά μόνο προσέρχονται στη Δ.Ο.Υ., όπου απαιτείται να προσκομίζουν, μαζί με το έγγραφο αίτημά τους, και το αποδεικτικό της προηγούμενης έναρξης εργασιών που είχαν πραγματοποιήσει στην οποία περιγράφεται η τότε επαγγελματική τους δραστηριότητα, ώστε να κριθεί από τη Δ.Ο.Υ εάν πρόκειται για ίδιο ή συναφές ή, αντίθετα, διαφορετικό κατ' αντικείμενο επάγγελμα, προκειμένου να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος σύμφωνα με την ανωτέρω ερμηνεία του ΣτΕ.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2131/08.7.2019.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του ν.4577/2018 (ΦΕΚ Α 199), αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 31 του ν.3986/2011 περί επιβολής του τέλους επιτηδεύματος.

Σε συνέχεια της ΠΟΛ.1235/2018 εγκυκλίου, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.4577/2018, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018, ορίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος οι αγρότες - μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν. 4384/2016 (Α 78), οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, οι σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν. 1566/1985 (Α 167), οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων, καθώς και οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια. Σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η παράγραφος 2 του άρθρου 31 του ν.3986/2011.

Ειδικότερα:

Α. Αγροτικοί συνεταιρισμοί (Α.Σ.) και αγρότες - μέλη αυτών

Α1. Αγρότες - μέλη Αγροτικών Συνεταιρισμών (Α.Σ.)

1. Από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος οι αγρότες - μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν.4384/2016.

2. Ο έλεγχος των προϋποθέσεων αυτών και η απαραίτητη για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης πιστοποίηση των μελών αγροτικών συνεταιρισμών γίνεται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων. Συγκεκριμένα, λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου που αποστέλλει το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων στις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ και με το οποίο πιστοποιούνται τα μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν.4384/2016.

3. Περαιτέρω και δεδομένου ότι με βάση τη γραμματική διατύπωση της ανωτέρω διάταξης εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος όσοι κατά τη διάρκεια του έτους 2018 είναι ταυτόχρονα αγρότες και μέλη αγροτικών συνεταιρισμών (που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν. 4384/2016), η ιδιότητα του μέλους αγροτικού συνεταιρισμού (όπως αυτή πιστοποιείται από το αρμόδιο Υπουργείο) συσχετίζεται με τον όρο του αγρότη ο οποίος για τις ανάγκες του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αντιστοιχεί στην «άσκηση αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας» (παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013) όπως αυτή προσδιορίζεται από τις κείμενες διατάξεις.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018 αφορούν στο τέλος επιτηδεύματος από την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα και σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζονται από την ύπαρξη εσόδων από άλλες πηγές εισοδήματος. Ομοίως, δεν επηρεάζουν την υποχρέωση σε τέλος επιτηδεύματος λόγω της άσκησης λοιπών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Επομένως, στην περίπτωση που ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα ταυτόχρονα με αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά σε διαφορετικές εγκαταστάσεις, η εξαίρεση της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018 εφαρμόζεται για την εγκατάσταση στην οποία ασκείται η αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Εάν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι έχει υπολογιστεί τέλος επιτηδεύματος για εγκατάσταση όπου ασκείται αγροτική δραστηριότητα ενώ εμπίπτει στην παραπάνω εξαίρεση, τότε δεν προβαίνει σε οριστικοποίηση της δήλωσής του, αλλά την υποβάλει με επιφύλαξη, προκειμένου η εκκαθάρισή της να ολοκληρωθεί από τη Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1041/2019 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ.

Αντίθετα, στην περίπτωση που ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα ταυτόχρονα με αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στην ίδια όμως εγκατάσταση (όπου κατά πάγια θέση της Διοίκησης, επιβάλλεται ένα τέλος επιτηδεύματος, μη λογιζόμενης της δεύτερης αυτής δραστηριότητας ως υποκαταστήματος), παραμένει η υποχρέωση σε τέλος επιτηδεύματος λόγω άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018 περί εξαίρεσης από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

5. Τέλος, στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 17 του ν. 4577/2018 δεν εμπίπτουν τα μέλη αγροτικού συνεταιρισμού (Α.Σ.) που δεν είναι φυσικά πρόσωπα, ήτοι τα πρόσωπα του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4384/2016 (άλλα νομικά πρόσωπα που η δραστηριότητά τους είναι αποκλειστικά αγροτική σε έναν τουλάχιστον από τους κλάδους της αγροτικής οικονομίας και εξυπηρετούνται από τις δραστηριότητες του Α.Σ.). Επισημαίνεται ότι εάν τα μέλη του Α.Σ. λειτουργούν με τη μορφή Α.Σ., αυτά απαλλάσσονται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος με βάση τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

A2. Αγροτικοί συνεταιρισμοί (Α.Σ.)

Από το φορολογικό έτος 2018 και μετά εξαιρούνται ρητά από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018. Για τη μη επιβολή του τέλους επιτηδεύματος στους αγροτικούς συνεταιρισμούς κατά την εκκαθάριση της αντίστοιχης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, θα πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί η ανάλογη απεικόνιση των εν λόγω

προσώπων στο υποσύστημα Μητρώου στο TAXIS.

Β. Σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν. 1566/1985

1. Με την ΠΟΛ.1216/2018 εγκύκλιό μας είχε διευκρινιστεί ότι οι σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν.1566/1985 συστήνονται ως ελεύθερη ένωση των μαθητών, σκοπός των οποίων είναι η διαπαιδαγώγηση των μαθητών σχετικά με τις αρχές της αλληλοβοήθειας, της συνεργασίας, της κοινωνικής ευθύνης κ.λπ., αλλά και εν γένει η εμπέδωση των αρχών της συλλογικότητας και ως εκ τούτου, προέχει ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας τους, ανεξάρτητα από την υποχρέωση σύστασής τους με τη μορφή του συνεταιρισμού, η οποία απορρέει από τις διατάξεις της νομοθεσίας που τους διέπει. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω πρόσωπα για φορολογικούς σκοπούς αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα οποία δεν επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος του ν.3986/2011.

2. Με την αντικατασταθείσα διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 ορίζεται πλέον και ρητώς στην κείμενη νομοθεσία η απαλλαγή των σχολικών συνεταιρισμών από το τέλος επιτηδεύματος, η οποία ισχύει από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής.

3. Υπενθυμίζεται ότι σε περίπτωση μη ορθής απεικόνισης των εν λόγω προσώπων στο υποσύστημα Μητρώου (ήτοι, για παράδειγμα με τη νομική μορφή του συνεταιρισμού αντί του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), για τη σχετική διόρθωση τα εν λόγω πρόσωπα θα πρέπει να υποβάλουν σε υπάλληλο του Τμήματος ή Γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής, χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Οι σχολικοί συνεταιρισμοί που δεν έχουν προβεί στην διορθωτική αυτή ενέργεια μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ειδικά για το εν λόγω έτος θα πρέπει να συμπληρώσουν τον κωδικό 011 του εντύπου Ε3 ώστε να τύχουν της απαλλαγής από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος (σχετ. η Ε.2026/2019 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

Γ. Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 31, όπως αυτές ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 17 του ν.4577/2018, οριζόταν μειωμένο τέλος επιτηδεύματος για τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως, ενώ εξαιρούνταν οι Φορείς για τους οποίους δεν είχαν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών τους.

2. Από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται γενικώς από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων. Για τον λόγο αυτό και προκειμένου για τη νομοτεχνική τακτοποίηση της διάταξης, με την παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4577/2018 καταργήθηκε το α εδάφιο της περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, σχετικά με την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος 500 ευρώ από τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων.

3. Στους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας που εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής περιλαμβάνονται, εκτός από τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις που περιγράφονται στο άρθρο 14 του ν.4430/2016 και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων που περιγράφονται στο άρθρο 24 του ίδιου νόμου, και οι Κοινωνικοί Συνεταιρισμοί Περιορισμένης Ευθύνης του άρθρου 12 του ν.2716/1999, καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4430/2016 ορίζεται ρητά ότι οι εν λόγω Συνεταιρισμοί θεωρούνται αυτοδικαίως Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις Ένταξης. Υπενθυμίζεται ότι η εξαίρεση από το τέλος επιτηδεύματος καταλαμβάνει τους φορείς με τις πιο πάνω μορφές που είναι εγγεγραμμένοι στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του ν.4430/2016 (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦ 1136426 ΕΞ 2018/17.9.2018 έγγραφό μας σχετικά με τη μη επι-

βολή τέλους επιτηδεύματος στους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας για τα πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών τους και η Ε. 2023/2019 εγκύκλιός μας).

Δ. Επιχειρήσεις σε θέση αδράνειας/εκκαθάρισης/πτώχευσης

1. Με τις τροποποιούμενες διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους οι επιχειρήσεις κάθε νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια, ενώ σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η παράγραφος 2 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

2. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι σύμφωνα το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1167/02-08-2011 Α.Υ.Ο., με την οποία καθορίστηκαν τα ειδικότερα θέματα για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος, καθώς και λοιπά θέματα για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 29-31 του ν. 3986/2011, ο υπολογισμός του τέλους επιτηδεύματος γίνεται με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο, οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν εφόσον έχει υποβληθεί στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής της θέσης της επιχείρησης σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση. Συνεπώς, από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής η μη άσκηση δραστηριότητας δεν διαπιστώνεται πλέον μόνο με υποβληθείσα δήλωση διακοπής στη Δ.Ο.Υ. αλλά και με δήλωση μεταβολής θέσης σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση.

Δ1. Επιχειρήσεις σε κατάσταση αδράνειας

1. Σε περίπτωση δήλωσης μεταβολής λόγω θέσης της επιχείρησης σε κατάσταση αδράνειας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος επιβάλλεται για τους μήνες της χρήσης που η επιχείρηση είναι ενεργή και ασκεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

2. Τα ανωτέρω ισχύουν για τα φορολογικά έτη 2018 και εφεξής, ήτοι για τα φορολογικά έτη που εκκινούν από 1.1.2018 και μετά (σχετ. Ε.2046/2019 εγκύκλιος της Α.Α.Δ.Ε. σχετικά με την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή και τον προσδιορισμό του φορολογικού έτους στις περιπτώσεις φορολογικών ετών που δεν ταυτίζονται με το ημερολογιακό έτος) και εφαρμόζονται, αντίστοιχα, και στα υποκαταστήματα των επιχειρήσεων που έχουν προβεί σε δήλωση μεταβολής θέσης σε αδράνεια.

3. Σύμφωνα με το άρθρο 7 της απόφασης ΠΟΛ.1006/31-12-2013, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να δηλώσουν εντός 30 ημερών από τη θέση της επιχείρησης σε αδράνεια τη μεταβολή αυτή, καθώς και την επαναλειτουργία της.

Επισημαίνεται ότι, ειδικά στις περιπτώσεις που ο χρόνος θέσης της επιχείρησης σε αδράνεια είναι προγενέστερος από τη δήλωση μεταβολής, θα πρέπει να ελέγχεται και το πραγματικό γεγονός της θέσης σε αδράνεια, λαμβάνοντας υπόψη, ενδεικτικά, ότι επιχείρηση που είναι σε αδράνεια δεν απασχολεί προσωπικό, δεν αγοράζει εμπορεύματα ή πρώτες ύλες και δεν πουλάει αγαθά ούτε παρέχει υπηρεσίες, ενώ οι συναλλαγές της περιορίζονται στην πραγματοποίηση πάγιων ή έκτακτων δαπανών λειτουργίας (π.χ. πληρωμή ενοικίου).

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που με βάση τα στοιχεία του Μητρώου μια επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια ενώ από τον έλεγχο διαπιστωθεί η τυχόν άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής, θα επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος για τους μήνες λειτουργίας της. Στην περίπτωση αυτή προωθείται η σχετική έκθεση ελέγχου στον υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, προκειμένου με αίτηση να προβεί στην καταχώρηση της μεταβολής που αφορά στην επαναλειτουργία της επιχείρησης,

με ημερομηνία μεταβολής την ημερομηνία που έχει διαπιστωθεί από πραγματικά περιστατικά, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου. Με την καταχώρηση της εν λόγω μεταβολής επιβάλλονται στο φορολογούμενο και οι κυρώσεις περί μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα του άρθρου 54 του ν. 4174/2013(Α 140) όπως ισχύει, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την Π.Ο.Λ.1252/20-11-2015 εγκύκλιο.

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

α. Ατομική επιχείρηση που τίθεται σε αδράνεια με ημερομηνία 15.9.2018, για το φορολογικό έτος 2018 θα της επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος ποσού 433,33ευρώ (650ευρώ x 8/12).

β. Ανώνυμη εταιρεία με έδρα στην Αθήνα, της οποίας το φορολογικό έτος 2018 θα της επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος ποσού 750ευρώ(1000ευρώ x 9/12). Ωστόσο, εάν η ίδια εταιρία έχει τεθεί σε αδράνεια από την 1.4.2018, ειδικά για το φορολογικό έτος 2017 (1.7.2017-30.6.2018) θα της επιβληθεί το ποσό των 1000ευρώ, δεδομένου ότι η συγκεκριμένη διάταξη έχει εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από το 2018 και εφεξής.

Δ2. Επιχειρήσεις σε εκκαθάριση

1. Στις περιπτώσεις που μία επιχείρηση έχει τεθεί σε καθεστώς εκκαθάρισης, η απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος εφαρμόζεται στις προσωρινές δηλώσεις που υποβάλλονται για τα φορολογικά έτη 2018 και εφεξής, ήτοι για τα φορολογικά έτη που εκκινούν από 1.1.2018 και μετά (σχετ. Ε.2046/2019 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

2. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις περιπτώσεις που τα αποκτώμενα κατά την περίοδο της εκκαθάρισης εισοδήματα συμπεριλαμβάνονται μόνο στην οριστική δήλωση (είτε όταν η εκκαθάριση δεν διαρκεί πέραν του έτους, είτε για την τελευταία περίοδο μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης που δεν καταλαμβάνεται από την τελευταία προσωρινή δήλωση).

3. Για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης το τέλος επιτηδεύματος επιβάλλεται αναλογικά με βάση τους μήνες της κανονικής λειτουργίας της επιχείρησης μέχρι τη θέση της σε εκκαθάριση.

4. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση της ειδικής εκκαθάρισης του άρθρου 145 του ν.4261/2014.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα: α. Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με έδρα στην Αθήνα τίθεται σε εκκαθάριση για το χρονικό διάστημα από 14.5.2017 μέχρι 20.2.2020. Δεδομένου ότι η απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος άρχεται από το φορολογικό έτος 2018, κατά την υποβολή της πρώτης προσωρινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (για τα εισοδήματα του έτους από 14.5.2017 έως 13.5.2018) θα της επιβληθεί το ποσό των 1000ευρώ, ενώ θα τύχει απαλλαγής από το τέλος κατά την υποβολή της δεύτερης προσωρινής δήλωσης (για τα εισοδήματα του έτους από 14.5.2018 έως 13.5.2019). Όσον αφορά στα λοιπά εισοδήματα της περιόδου 14.5.2019 - 20.2.2020, αυτά θα συμπεριληφθούν στην οριστική δήλωση που θα υποβληθεί μέχρι τις 20.3.2020, μαζί με τα εισοδήματα ολόκληρης της περιόδου της εκκαθάρισης, ενώ δε θα καταλογιστεί επί αυτών επιπλέον ποσό τέλους επιτηδεύματος. Ειδικά για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (π.χ. 1.1.2017 - 13.5.2017) και για το οποίο θα πρέπει να υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος έως τις 30.11.2017, θα της επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος ποσού 333,33ευρώ (1000ευρώ x 4/12).

β. Σε περίπτωση που η εκκαθάριση της ημεδαπής εταιρείας δεν διαρκεί πέραν του έτους, π.χ. από 14.5.2018 έως 20.2.2019, δεν επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος. Ωστόσο, εάν η εκκαθάριση διαρκούσε από 14.5.2017 έως 20.2.2018, κατά την υποβολή της οριστικής δήλωσης (φορολογικό έτος 2017) το τέλος θα επιβαλλόταν αναλογικά για τους μήνες μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης και εν προκειμένω, θα αντιστοιχούσε στο ποσό των 833,33ευρώ (1000ευρώ x 10/12), δεδομένου ότι η απαλλακτική διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη από 1-1-2018 και μετά.

γ. Ημεδαπή ανώνυμη εταιρία με έδρα στην Αθήνα και φορολογικό έτος που λήγει στις 30.6, της οποίας ο χρόνος έναρξης της περιόδου εκκαθάρισης είναι την 1.5.2018, θα τύχει απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος για όλες τις προσωρινές δηλώσεις που θα υποβάλλει κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης και κατά συνέπεια, θα απαλλαχθεί και κατά την υποβολή της οριστικής δήλωσης, ενώ ειδικά για το φορολογικό έτος που λήγει πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (1.7.2017 - 30.4.2018) θα επιβληθεί το τέλος που αναλογεί στους μήνες της κανονικής λειτουργίας της πριν τεθεί σε εκκαθάριση, ήτοι το ποσό των 833,33ευρώ (1000ευρώx 10/12).

Δ3. Επιχειρήσεις σε κατάσταση πτώχευσης

1. Με τις διατάξεις της περ. γ της παρ.1 του άρθρου 164 του ν.4548/2018 περί αναμόρφωσης του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών ορίζεται ότι η εταιρεία λύεται με την κήρυξή της σε πτώχευση (αντίστοιχες είναι οι διατάξεις της περ. γ της παρ.1 του άρθρου 47α του προϊσχύοντος κ.ν.2190/1920).

2. Δεδομένου ότι για φορολογικούς σκοπούς το στάδιο της εκκαθάρισης δεν διαφέρει επί της ουσίας από αυτό της κήρυξης της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης (σχετ. τα αριθ. ΔΕΑΦΒ 1082314 ΕΞ2016/30.5.2016 και 1086170/11128/Β0012/16.9.2009 έγγραφά μας), για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί σε καθεστώς πτώχευσης διευκρινίζονται τα κάτωθι:

α. Ως προς την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, ήτοι, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της πτώχευσης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή, ενώ σε περίπτωση παράτασης της πτώχευσης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της πτώχευσης (σχετ. Π.Ο.Λ.1060/19-03-2015 εγκύκλιος).

β. Ως προς την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, ισχύουν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη ενότητα της παρούσης (ενότητα Δ2 του παρόντος Κεφαλαίου Δ), για τα φορολογικά έτη που εκκινούν από 1.1.2018 και μετά (σχετ. Ε.2046/2019 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

3. Ειδικά για τις ατομικές επιχειρήσεις, η απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος εφαρμόζεται εφόσον ο φορολογούμενος περιέλθει σε κατάσταση πτώχευσης έστω και για μία μέρα εντός του φορολογικού έτους, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2018, δεδομένου ότι για τις εν λόγω επιχειρήσεις το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό και σε κάθε περίπτωση υποβάλλεται μία (1) δήλωση για ολόκληρο το έτος.

Ε. Αντιμετώπιση υποβληθεισών δηλώσεων στις οποίες έχει υπολογισθεί τέλος επιτηδεύματος, ενώ εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 4577/2018

α) Εάν δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων:

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ή νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, επί των οποίων έχει εκ παραδρομής υπολογισθεί τέλος επιτηδεύματος, σε αντίθεση με τα ανωτέρω αναφερόμενα, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Φ.Π./Ν.Π./Ν.Ο., για την έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού του φόρου χωρίς την επιβολή τέλους επιτηδεύματος και για την τυχόν επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, χωρίς περαιτέρω ενέργεια στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

β) Εάν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων:

Αντιθέτως, εάν έχει ήδη παρέλθει η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων (π.χ. προσωρινές δηλώσεις σε υπό εκκαθάριση επιχείρηση), για την έκδοση της νέας πράξης προσδιορισμού του φόρου των νομικών προσώπων/οντοτήτων, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, θα πρέπει να υποβληθεί έγγραφο σχετικό αίτημα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος και την

επιστροφή των τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών τέλους επιτηδεύματος.

Για τις δηλώσεις των φυσικών προσώπων θα ακολουθηθεί η διαδικασία της παραγράφου α της παρούσας ενότητας.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε.2140/21.8.2020.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 (Α' 152), που προστέθηκαν με το άρθρο 8 του ν. 4714/2020 (Α' 148), περί αναστολής της υποχρέωσης καταβολής του τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2019 των αγροτών κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ και των αλιών παράκτιας αλιείας.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 (Α' 152), οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 8 του ν. 4714/2020 (Α' 148), ορίζεται ότι ειδικά για το φορολογικό έτος 2019 εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι αγρότες κανονικού καθεστώτος για τους οποίους έχουν παρέλθει τα πρώτα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων και ένταξής τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς και οι αλιείς παράκτιας αλιείας, που εκμεταλλεύονται, είτε ατομικά είτε με τη μορφή συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας αστικού δικαίου, αλιευτικά σκάφη μέχρι δώδεκα (12) μέτρων, μεταξύ καθέτων.

2. Επομένως, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2019:

α) οι αγρότες κανονικού καθεστώτος για τους οποίους έχουν παρέλθει τα πρώτα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων και ένταξής τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ,

β) οι αλιείς παράκτιας αλιείας (φυσικά πρόσωπα) που εκμεταλλεύονται αλιευτικά σκάφη μέχρι δώδεκα (12) μέτρων, μεταξύ καθέτων,

γ) οι συμπλοιοκτησίες ή κοινωνίες αστικού δικαίου παράκτιας αλιείας, που εκμεταλλεύονται αλιευτικά σκάφη μέχρι δώδεκα (12) μέτρων, μεταξύ καθέτων.

Η εξαίρεση δεν εφαρμόζεται, εφόσον τα ως άνω πρόσωπα έχουν δηλώσει στο φορολογικό μητρώο ότι ασκούν για το φορολογικό έτος 2019 και άλλες δραστηριότητες πέραν των κατωτέρω:

Οι ΚΑΔ του τομέα Α 01, 02 και 03 (ΓΕΩΡΓΙΑ -ΔΑΣΟΚΟΜΙΑ-ΑΛΙΕΙΑ αντίστοιχα) της εθνικής ονοματολογίας των οικονομικών δραστηριοτήτων (ΚΑΔ 2008) που ορίζονται στην ΑΥΟ ΠΟΛ 1133/2008, όπως ισχύει, με εξαίρεση τους ακόλουθους ΚΑΔ:

01.61 Υποστηρικτικές δραστηριότητες για τη φυτική παραγωγή

01.62 Υποστηρικτικές δραστηριότητες για τη ζωική παραγωγή

01.63 Δραστηριότητες μετά τη συγκομιδή

01.64 Επεξεργασία σπόρων πολλαπλασιασμού

01.70 Θήρα, τοποθέτηση παγίδων και συναφείς δραστηριότητες

02.40 Υποστηρικτικές προς τη δασοκομία υπηρεσίες

03.11.7 Υποστηρικτικές υπηρεσίες για την αλιεία

3. Σε περίπτωση που έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 και έχει εκκαθαριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη η ως άνω εξαίρεση από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος, οι υπόχρεοι υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση χωρίς διόρθωση κάποιου πεδίου και χωρίς την επιβολή τυχόν κυρώσεων.

Για όσους φορολογούμενους φυσικά πρόσωπα δεν υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις για το μηδενισμό του τέλους επιτηδεύματος, το β' δεκαπενθήμερο του μηνός Σεπτεμβρίου 2020 θα πραγματοποιηθεί από την αρμόδια Υπηρεσία η επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Τυχόν τροποποιητική δήλωση χωρίς άλλη διόρθωση απαλλάσσεται από τυχόν προσαυξήσεις και πρόστιμα.

4. Σε περίπτωση που το τέλος επιτηδεύματος έχει ήδη καταβληθεί, συμψηφίζεται με υφιστάμενες οφειλές άλλως επιστρέφεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

5. Η Α.Α.Δ.Ε. διατηρεί το δικαίωμα να αιτείται στοιχεία για τη διασταύρωση των ανωτέρω από τρίτους φορείς.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε 2114/26.5.2021.- Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 (Α' 152), όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 25 του ν.4797/2021 (Α'66), περί αναστολής της υποχρέωσης καταβολής του τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2020 των αγροτών κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4797/2021 τροποποιήθηκε το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, ώστε η προβλεπόμενη από την υφιστάμενη διάταξη, απαλλαγή των αγροτών κανονικού καθεστώτος για τους οποίους έχουν παρέλθει τα πρώτα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων και ένταξής τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς και των αλιέων παράκτιας αλιείας, που εκμεταλλεύονται, είτε ατομικά είχε με τη μορφή συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας αστικού δικαίου, αλιευτικά σκάφη μέχρι δώδεκα (12) μέτρων, μεταξύ καθέτων, από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος που ισχύσε για το φορ. έτος 2019, να εφαρμοσθεί και για το φορολογικό έτος 2020.

2. Με την εγκύκλιο Ε.2140/2020 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, που προστέθηκαν με το άρθρο 8 του ν. 4714/2020 (Α' 148), περί αναστολής της υποχρέωσης καταβολής του τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2019 των αγροτών κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ και των αλιέων παράκτιας αλιείας και διευκρινίστηκαν οι ΚΑΔ οι οποίοι εμπίπτουν στην εξαίρεση από την υποχρέωση καταβολής του τέλους.

3. Σε συνέχεια των οδηγιών που παρασχέθηκαν με την ανωτέρω εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2020, η εξαίρεση από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζεται επιπλέον και για τους αγρότες κανονικού καθεστώτος - παραγωγούς, οι οποίοι διαθέτουν τα προϊόντα τους σε λαϊκές αγορές με Κωδικούς Αριθμούς Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) 47.81.10.01 «Λιανικό εμπόριο τροφίμων, ποτών και καπνού, παραγωγού-πωλητή, σε υπαίθριους πάγκους και αγορές» και 47.89.10.01 «Λιανικό εμπόριο άλλων ειδών, παραγωγού-πωλητή, σε υπαίθριους πάγκους και αγορές», δεδομένου ότι οι κωδικοί αυτοί προστέθηκαν στην Εθνική Ονοματολογία Οικονομικών Δραστηριοτήτων με την Α.1260/2020 (Β' 5296) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η οποία ισχύει από τη δημοσίευση της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 2-12-2020.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2115/26.5.2021.- Παροχή οδηγιών για την απαλλαγή των υπόχρεων της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 (Α' 201) από την υποχρεωτική καταβολή του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 57 του ν. 4646/2019 επιβάλλεται τέλος υπέρ του Δημοσίου σε όλα τα υπό ελληνική σημαία αλιευτικά πλοία και πλοιάρια, καθώς και στα ρυμουλκά των οποίων ο χρόνος δραστηριοποίησης σε υπηρεσίες θαλασσιών μεταφορών δεν υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρόνου δραστηριοποίησής τους. Από την υποχρέωση καταβολής του τέλους εξαιρούνται τα αμιγώς ναυαγισστικά πλοία που εκτελούν αποκλειστικά εργασίες διάσωσης και θαλάσσιας αρωγής.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι υπόχρεοι σε καταβολή του τέλους είναι α) οι πλοιοκτήτες ή πλοιοκτήτριες εταιρείες των πλοίων της παραγρά-

φου 1 που είναι εγγεγραμμένοι στο οικείο νηολόγιο ή λεμβολόγιο, ανεξάρτητα από την κατοικία ή τη διαμονή ή την έδρα αυτών στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, ή ο νόμιμος εκπρόσωπός τους που έχει αποδεχθεί εγγράφως τον διορισμό του, β) κάθε πρόσωπο που κατ' εντολή του πλοιοκτήτη ή οποιασδήποτε αρχής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, διαχειρίζεται το πλοίο και εισπράττει ναύλους. Οι ως άνω ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον έκαστος για την πληρωμή του τέλους.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 12 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι με την καταβολή του τέλους αυτού εξαντλείται κάθε άλλη φορολογική υποχρέωση των ως άνω φυσικών ή/και νομικών προσώπων από κάθε φόρο, εισφορά, τέλος, κράτηση ή οποιαδήποτε άλλη φορολογικής φύσης επιβάρυνση, εκτός από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για το εισόδημα από την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών. Ως εισόδημα απαλλασσόμενο νοείται και η υπεραξία πραγματοποιούμενη από εκποίηση πλοίου, είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή είσπραξη από οποιαδήποτε άλλη αιτία.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται σε συγκεκριμένα ποσά, κατά περίπτωση, ανάλογα, μεταξύ άλλων, με τον πληθυσμό των πόλεων που ασκείται η εμπορική επιχείρηση, σύμφωνα με τις ίδιες πιο πάνω διατάξεις.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζονται, ρητά, οι περιπτώσεις εξαιρέσεων από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος.

6. Το ΣτΕ με τις υπ' αριθμ. 2527/2013 και 2563/2015 αποφάσεις του έκρινε ότι το τέλος επιτηδεύματος αποτελεί φόρο κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι θεσπίστηκε για την αύξηση των δημοσίων εσόδων και προς εξυπηρέτηση κρατικών εν γένει σκοπών. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του οικείου σχεδίου νόμου, το τέλος επιτηδεύματος επιβλήθηκε ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης και, συγκεκριμένα, προς το σκοπό ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων, ενόψει των δημοσιονομικών συνθηκών που διέρχεται η χώρα, θεσπίστηκε δε υπό την μορφή - όπως αναφέρεται στην ως άνω αιτιολογική έκθεση - ενός «ελάχιστου φόρου εισοδήματος» προερχομένου από τη δραστηριότητα εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, μετά τη διαπίστωση από τον νομοθέτη ότι πολύ μεγάλος αριθμός των εν λόγω κατηγοριών φορολογουμένων δηλώνουν καθαρά κέρδη κάτω του αφορολογήτου ορίου. Υπό τα δεδομένα αυτά, εφόσον δηλαδή η επίδικη οικονομική επιβάρυνση επιβλήθηκε για την αύξηση των δημοσίων εσόδων και, επομένως, προς εξυπηρέτηση κρατικών εν γένει σκοπών (αντιμετώπιση των γενικών δημοσιονομικών αναγκών της χώρας) και δεν καταβάλλεται έναντι ειδικής αντιπαροχής, ήτοι έναντι ειδικώς παρεχόμενης δημόσιας υπηρεσίας προς τους βαρυνόμενους με αυτό, παρά τον χαρακτηρισμό της ως τέλος αποτελεί φόρο κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος.

7. Επιπλέον, όπως αναφέρεται στις ως άνω αποφάσεις ο χαρακτηρισμός του τέλους επιτηδεύματος ως «φόρος», συνάγεται και από το γεγονός ότι το άρθρο 31 του ν. 3986/2011 εντάσσεται στο κεφάλαιο Δ' του ν. 3986/2011, που τιτλοφορείται «Φορολογικές και τελωνειακές ρυθμίσεις για την εφαρμογή του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής».

8. Επισημαίνεται ότι οι πλοιοκτήτες ή πλοιοκτήτριες εταιρείες ή κάθε πρόσωπο που κατ' εντολή του πλοιοκτήτη ή οποιασδήποτε αρχής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία διαχειρίζεται το πλοίο και εισπράττει ναύλους των ρυμουλκών πλοίων των οποίων ο χρόνος δραστηριοποίησης σε υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρόνου δραστηριοποίησής τους είναι υπόχρεοι σε καταβολή τέλους επιτηδεύματος.

9. Κατόπιν των ανωτέρω, οι υπόχρεοι σε καταβολή τέλους ρυμουλκών και αλιευτικών πλοίων της παρ.2 του άρθρου 57 του ν. 4646/2019, το οποίο επιβάλλεται με τις διατάξεις της παρ. 1 του ως

άνω άρθρου και νόμου, απαλλάσσονται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011. Αντιθέτως, οι πλοιοκτήτες ή πλοιοκτήτριες εταιρείες ή κάθε πρόσωπο που κατ' εντολή του πλοιοκτήτη ή οποιασδήποτε αρχής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία διαχειρίζεται το πλοίο και εισπράττει ναύλους των ρυμουλκών πλοίων και είναι υπόχρεοι σε φόρο με βάση τις διατάξεις του ν. 27/1975 ή του ν. 4172/2013, κατά περίπτωση, είναι υπόχρεοι σε καταβολή του τέλους επιτηδεύματος.

10. Τέλος διευκρινίζεται ότι, οι ατομικές επιχειρήσεις και τα νομικά πρόσωπα/νομικές οντότητες που έχουν στην κυριότητά τους τόσο ρυμουλκά πλοία που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 27/1975 όσο και ρυμουλκά πλοία που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 4646/2019, είναι υπόχρεοι για την καταβολή του τέλους του άρθρου 31 του ν. 3986/2011.

ΕΓΚ. ΑΑΔΕ Ε. 2229/10.12.2021.- Διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή ή μη τέλους επιτηδεύματος α) σε σημεία φόρτισης ηλεκτρικών και υβριδικών αυτοκινήτων και β) σε σημεία στάθμευσης οχημάτων ενοικίασης μικρής χρονικής διάρκειας.

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

1. Με τις διατάξεις των περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (νυν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του ν.4308/2014), υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται σε οκτακόσια (800) ή χίλια (1000) ευρώ, ανάλογα, μεταξύ άλλων, με τον πληθυσμό των πόλεων που ασκείται η εμπορική επιχείρηση, ενώ με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι το ως άνω τέλος ανέρχεται σε εξακόσια (600) ευρώ για κάθε υποκατάστημα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 3 της Π.Ο.Λ.1167/2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β'1835), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος κρίνεται χωριστά για την έδρα και το κάθε υποκατάστημα της επιχείρησης.

3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, όπως προστέθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν.4484/2017 (Α'110), ορίζεται ότι ως υποκατάστημα, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία στην ημεδαπή, εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα (σχετ. η Π.Ο.Λ.1156/2017 εγκύκλιος).

4. Στην υπηρεσία μας έχουν υποβληθεί ερωτήματα σχετικά με το αν δημιουργούνται επαγγελματικές εγκαταστάσεις κατά την έννοια του δεύτερου εδαφίου της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Τοποθέτηση και λειτουργία ηλεκτροφορτιστών ηλεκτρικών και υβριδικών αυτοκινήτων σε χώρους τρίτων, όπου η λειτουργία των φορτιστών γίνεται απευθείας από τον τελικό χρήστη/καταναλωτή με τη χρήση ειδικής ηλεκτρονικής εφαρμογής, μέσω της οποίας πραγματοποιείται και η τιμολόγηση αυτού χωρίς την παρουσία και διαμεσολάβηση υπαλλήλου της επιχείρησης που εκμεταλλεύεται τους φορτιστές.

β. Σημεία στάθμευσης οχημάτων, από τα οποία πελάτες εταιρειών με αντικείμενο δραστηριότητας υπηρεσίες carsharing ή αλλιώς «Διαμοιρασμός Οχημάτων» (ενοικίαση οχημάτων για μικρή χρονική διάρκεια, βάσει της οποίας γίνεται η χρέωση των χρηστών), παραλαμβάνουν τα προς ενοικίαση οχήματα, τα οποία είναι διαθέσιμα στα σημεία αυτά όλες τις ημέρες/ώρες. Οι διαδικασίες που απαιτούνται για τη χρησιμοποίηση ενός οχήματος (κράτηση, ενοικίαση, (ξε)κλείδωμα), αλλά και η τιμολόγηση των υπηρεσιών πραγματοποιούνται, αντίστοιχα, μέσω ηλε-

κτρονικής εφαρμογής χωρίς την παρουσία και διαμεσολάβηση υπαλλήλου της εταιρίας, ενώ το σχετικό παραστατικό αποστέλλεται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον λήπτη της υπηρεσίας.

5. Στις παραπάνω περιπτώσεις, παρόλο που στα επιμέρους σημεία φόρτισης ή στάθμευσης, κατά περίπτωση, δύναται να ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα, η διαχείριση των σημείων αυτών γίνεται κεντρικά και συνολικά για όλα τα σημεία εξυπηρέτησης μέσω ειδικής ηλεκτρονικής εφαρμογής. Τα επιμέρους σημεία φόρτισης ή στάθμευσης οχημάτων αποτελούν τμήματα ενός δικτύου, το οποίο εμφανίζεται προς τους πελάτες/καταναλωτές ως ενιαίο.

6. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζονται τα κάτωθι:

α. Τα σημεία φόρτισης σε χώρους τρίτων, στα οποία έχουν τοποθετηθεί και λειτουργούν ηλεκτροφορτιστές, δε θεωρούνται υποκαταστήματα για σκοπούς επιβολής του τέλους επιτηδεύματος, καθόσον δε θεωρείται ότι δημιουργείται επαγγελματική εγκατάσταση στους χώρους τρίτων με την τοποθέτηση των ηλεκτροφορτιστών, οι οποίοι λειτουργούν σε μεγάλο βαθμό αυτοματοποιημένα και η χρήση αυτών γίνεται απευθείας από τους πελάτες, χωρίς τη φυσική παρουσία του προσωπικού της εταιρίας που τους εκμεταλλεύεται.

β. Τα διάφορα σημεία στάθμευσης των οχημάτων ενοικίασης μικρής χρονικής διάρκειας, ομοίως, δε θεωρούνται υποκαταστήματα για σκοπούς επιβολής του τέλους επιτηδεύματος, καθόσον δε θεωρείται ότι δημιουργείται επαγγελματική εγκατάσταση στα εν λόγω σημεία, από τα οποία οι πελάτες παραλαμβάνουν τα οχήματα κατόπιν αυτοματοποιημένων διαδικασιών, χωρίς την παρουσία προσωπικού της εταιρείας ενοικίασης.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΠΙΝΑΚΕΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ ΚΑΙ ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΑ ΕΥΡΕΤΗΡΙΑ

ΤΜΗΜΑ Α΄: Πίνακες αντιστοιχίας άρθρων Ν. 2238/1994 με τα άρθρα του Ν. 4172/2013 και αντιστρόφως.....	855
ΤΜΗΜΑ Β΄: Αλφαβητικό ευρετήριο Ν. 4172/2013	871
ΤΜΗΜΑ Γ΄: Αριθμητικό ευρετήριο αποφάσεων, εγκυκλίων και εγγράφων .	883

ΤΜΗΜΑ Α'

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ ΑΡΘΡΩΝ Ν. 2238/1994
ΜΕ ΤΑ ΑΡΘΡΑ ΤΟΥ Ν. 4172/2013

ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994	ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013
Άρθρο 1 Αντικείμενο του φόρου (φυσικών προσώπων)	Άρθρο 10 Αντικείμενο του φόρου εισ/τος των φυσ. προσώπων
Άρθρο 2 Υποκείμενο του φόρου (φυσικών προσώπων)	Άρθρο 3 Υποκείμενο του φόρου (των φυσ. προσώπων)
Άρθρο 3 Χρόνος επιβολής του φόρου	Άρθρο 8 παρ. 3 Χρόνος επιβολής του φόρου
Άρθρο 4 Εισόδημα και εξεύρεσή του	Άρθρο 7 Φορολογητέο εισόδημα - διάκριση σε κατηγορίες
Άρθρο 4 παρ. 3 Μεταφορά ζημίας	Άρθρο 27 Μεταφορά ζημιών
Άρθρο 4 παρ. 7 Εκχώρηση ανείσπρακτων μισθωμάτων	Άρθρο 39 παρ. 4 Εκχώρηση ανείσπρακτων μισθωμάτων
Άρθρο 5 Φορολογία των εισοδημάτων των συζύγων και των ανηλικών τέκνων	Άρθρο 11 και Άρθρο 67 παρ. 4 Εξαρτώμενα μέλη και υποχρέωση κοινής δήλωσης των συζύγων
Άρθρο 6 Απαλλαγές από το φόρο (φ.π.)	Άρθρο 14 Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις
Άρθρο 7 Πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους	Άρθρο 11 Εξαρτώμενα μέλη
Άρθρο 8 Έκπτωση δαπανών από το συνολικό εισόδημα (καταργήθηκε από 1.1.2011)	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 9 Υπολογισμός και καταβολή του φόρου (από μισθούς και συντάξεις, από μη μισθωτούς και από ακίνητα και κινητές αξίες)	Άρθρα 15, 29, 40, 43, 58 Φορολογικός συντελεστής (από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματικά κέρδη, από κεφάλαιο, από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες)
Άρθρο 9 παρ. 2 Μείωση φόρου	Άρθρα 9, 16, 17, 18, 19 Μείωση φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, μειώσεις φόρου για εξαρτώμενα μέλη, για ιατρικές δαπάνες, για δωρεές.
Άρθρο 9 παρ. 10 Καταβολή του φόρου (φυσ. προσ.)	Άρθρο 67 παρ. 6 Καταβολή του φόρου (φυσ. προσ.)

ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994	ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013
Άρθρο 10 Φορολογία του εισοδήματος των εταιρειών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα	Άρθρα 29 παρ. 1, 58 παρ. 1 Φορολογικός συντελεστής κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα
Άρθρο 11 Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα (εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων)	Άρθρο 40 παρ. 4 Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από ακίνητη περιουσία
Άρθρο 12 Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες (τόκοι)	Άρθρο 40 παρ. 2 Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από τόκους
Άρθρο 13 Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα	Άρθρα 42, 43 Μεταβίβαση τίτλων, φορολογικός συντελεστής
Άρθρο 14 Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες	Άρθρο 15 παρ. 3, 4 Αυτοτελής φορολόγηση εφάπαξ αποζημίωσης
Άρθρο 15 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες	Άρθρο 30 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας
Άρθρο 16 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες	Άρθρο 31 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες
Άρθρο 17 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	Άρθρο 32 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων
Άρθρο 18 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών	Άρθρο 33 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών
Άρθρο 19 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής	Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής
Άρθρο 20 Εισόδημα από ακίνητα (έννοια)	Άρθρο 39 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (έννοια)
Άρθρο 21 Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων	Άρθρο 41 Μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας
Άρθρο 22 Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	Άρθρο 39 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία
Άρθρο 23 Καθαρό εισόδημα από ακίνητα	Άρθρο 39 παρ. 3 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (έκπτωση δαπανών, επισκευής, συντήρησης κλπ)
Άρθρο 24 Εισόδημα από κινητές αξίες	Άρθρα 35, 36, 37, 38, 40 Εισόδημα από κεφάλαιο (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, φορολογικός συντελεστής)

ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994	ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013
Άρθρο 25 Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 26 Χρόνος απόκτησης του εισ/τος (από κινητές αξίες)	Άρθρο 8 παρ. 4 Χρόνος κτήσης εισοδήματος
Άρθρο 27 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα (από κινητές αξίες και ειδικών περιπτώσεων)	Άρθρα 35-38 Εισόδημα από κεφάλαιο
Άρθρο 28 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (έννοια)	Άρθρα 21, 47 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
Άρθρο 29 Διαχειριστική περίοδος	Άρθρο 8 Φορολογικό έτος
Άρθρο 30 Ακαθάριστο εισόδημα (από εμπορικές επιχειρήσεις)	Άρθρα 21, 47 Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα
Άρθρο 31 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος (από εμπορικές επιχειρήσεις)	Άρθρα 21, 22, 23, 24, 26 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπιπόμενες και μη επιχειρηματικές δαπάνες, αποσβέσεις, επισφαλείς απαιτήσεις, προβλέψεις
Άρθρο 31 παρ. 1 περ. ια' Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας	Άρθρο 22Α Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας
Άρθρο 32 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο	Άρθρο 28 Ν. 4172/2013 και Άρθρο 27 Ν. 4174/2013 Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων
Άρθρο 33 Κέρδη υπεραξίας κεφαλαίου που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ακινήτων	Άρθρο 41 Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης ακινήτων
Άρθρο 33 παρ. 9 Φορολογικός συντελεστής κερδών υπεραξίας κεφαλαίου	Άρθρο 43 Φορολογικός συντελεστής εισοδήματος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου
Άρθρο 34 Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 35 Προσδιορισμός ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 36 Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων των εργολάβων και υπεργολάβων κλπ	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο

ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994	ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013
Άρθρο 37 Προσδιορισμός εισοδήματος αλλοδαπών επιχειρήσεων	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 38 Εισόδημα από διάθεση και αποτίμηση χρεογράφων και παραγώγων χρηματ/κών προϊόντων	Άρθρα 42, 43 Μεταβίβαση τίτλων. Φορολογικός συντελεστής
Άρθρο 39 Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων	Άρθρο 2 περ. ζ' Συνδεδεμένο πρόσωπο (ορισμός)
Άρθρο 39Α Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών	Άρθρο 50 Κ.Φ.Ε. και Άρθρο 21 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Ενδοομιλικές συναλλαγές. Φάκελος τεκμηρίωσης
Άρθρο 39Β Προσδιορισμός μη τεκμηριωμένων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 39Γ Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης	Άρθρο 22 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης
Άρθρα 40-44 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
Άρθρα 45-47 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (έννοια, χρόνος απόκτησης, ακαθάριστο και καθαρό)	Άρθρα 12-20 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις (έννοια, παροχές σε είδος, απαλλαγές, φορολογικός συντελεστής, μείωση φόρου, πρόσθετες μειώσεις)
Άρθρα 48-51 Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή (έννοια, ακαθάριστο και καθαρό, χρόνος κτήσης, τεκμαρτός προσδιορισμός, ειδικός προσδιορισμός)	Άρθρα 21-29 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (έννοια, εκπιπόμενες και μη δαπάνες, φορολογικός συντελεστής)
Άρθρο 48 παρ. 3 εδάφιο δεύτερο Προσαύξηση περιουσίας	Άρθρο 21 παρ. 4 Κ.Φ.Ε. και άρθρο 39 Κ.Φ.Δ. Προσαύξηση περιουσίας και δικαιολόγηση αυτής
Άρθρα 51Α, 51Β Πληρωμές προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα μη συνεργάσιμων κρατών ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς	Άρθρο 65 Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς
Άρθρο 52 Προκαταβολή του φόρου (φυσικών προσώπων)	Άρθρο 69 Προκαταβολή του φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα

ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994	ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013
Άρθρο 53 Μείωση του προκαταβλητέου φόρου	Άρθρο 70 Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα
Άρθρο 54-58 Παρακράτηση φόρου (στα εισοδήματα από κινητές αξίες, από εμπορικές επιχειρήσεις, από μισθωτές υπηρεσίες και από αμοιβές ελευθερίων επαγγελμάτων)	Άρθρα 59-64 Παρακράτηση φόρου (υπόχρεοι σε παρακράτηση, φορολογικός συντελεστής στο εισόδημα από μισθωτή εργασία, πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση, απαλλαγές, συντελεστές παρακράτησης φόρου
Άρθρα 59-60 Απόδοση φόρου (με διμηνιαίες και με μηνιαίες δηλώσεις)	Άρθρο 64 παρ. 5 και παρ. 7 Τρόπος και χρόνος απόδοσης παρακρατούμενου φόρου
Άρθρο 61 Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης (φυσ. πρόσωπα)	Άρθρο 67 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων
Άρθρο 61 παρ. 4 Ανάκληση δηλώσεως	Άρθρο 19 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης
Άρθρο 61 παρ. 5 Δήλωση με επιφύλαξη	Άρθρο 20 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Δήλωση με επιφύλαξη
Άρθρο 62 Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης (φυσ. προσώπων)	Άρθρο 67 παρ. 3 και παρ. 7 Χρόνος υποβολής της δήλωσης και τύπος και περιεχόμενο αυτής (φυσ. προσώπων)
Άρθρο 62 παρ. 1 περίπτ. ε' Υποβολή δύο δηλώσεων επί υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου	Δεν υπάρχει αντίστοιχη διάταξη
Άρθρο 63 Αρμόδιος Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. (φυσ. προσώπων)	Άρθρο 40 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Αρμόδια όργανα για την εισπραξη των φόρων
Άρθρο 64 Δήλωση εταιρειών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα	Άρθρο 68 Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων
Άρθρο 65 Μεταγραφή δηλώσεων	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 66 Φορολογικός έλεγχος	Άρθρα 23-29 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Φορολογικοί έλεγχοι
Άρθρο 67 Προσωρινός φορολογικός έλεγχος	Δεν υπάρχει αντίστοιχη διάταξη. Βλ. όμως άρθρα 27 και 35 Ν. 4174/2013 για τον προληπτικό προσδιορισμό φόρου
Άρθρο 67Α Έλεγχος από το γραφείο	Άρθρο 23 παρ. 2 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Φορολογικός έλεγχος από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης

ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994	ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013
Άρθρο 67B Έμμεσες τεχνικές ελέγχου	Άρθρο 27 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης
Άρθρο 68 Έκδοση φύλλου ελέγχου	Άρθρο 28 παρ. 2 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου
Άρθρο 68 παρ. 2 Έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου	Άρθρο 25 παρ. 5 Ν. 4174/2013 Δικαίωμα επανελέγχου εάν προκύψουν νέα στοιχεία
Άρθρο 69 Κοινοποίηση φύλλων ελέγχου	Άρθρα 28 και 37 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου. Κοινοποίηση προσδιορισμού φόρου
Άρθρο 70 Διοικητική επίλυση της διαφοράς	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 70Α Διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημ. Εσόδων του Υπ. Οικ/κών	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 70B Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή	Άρθρο 63 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή
Άρθρο 71 Δικαστικός συμβιβασμός	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Βλ. όμως Ν.Δ. 4600/1966, άρθρο 1 που δεν έχει καταργηθεί
Άρθρο 72 Μεταφορά φορολογητέας ύλης	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 73 Επιβράβευση ειλικρίνειας Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο	Άρθρο 74 Βεβαίωση του φόρου Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 75 Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 76 Αλλαγή κατοικίας ή έδρας	Άρθρο 10 παρ. 4 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές της κατοικίας, της έδρας κλπ
Άρθρο 77-83 Υποχρεώσεις (εκμισθωτών και μισθωτών ακινήτων, κομιστών τίτλων, συμβ/φων, υποθ/κων, Τραπεζών, παρακρατούντων φόρους	Άρθρο 15 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Πληροφορίες από τρίτους
Άρθρο 82 § 5 Φορολογικό πιστοποιητικό	Άρθρο 65Α Κ.Φ.Δ. Φορολογικό πιστοποιητικό

ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994	ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013
Άρθρο 84 Παραγραφή	Άρθρα 36, 51 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Παραγραφή έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου και παραγραφή είσπραξης φόρων
Άρθρο 85 Φορολογικό απόρρητο	Άρθρο 17 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Διαφύλαξη πληροφοριών - Απόρρητο
Άρθρο 86-97 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις	Άρθρα 1-25 Ν. 2523/1997 και άρθρα 53-62 Ν. 4174/2013 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία - Τόκοι και πρόστιμα
Άρθρα 98-99 Επιβολή του φόρου (νομικών προσώπων) Αντικείμενο του φόρου (νομικών προσώπων)	Άρθρο 44 Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων
Άρθρο 100 Έννοια μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων	Άρθρο 6 Μόνιμη εγκατάσταση
Άρθρο 101 Υποκείμενο του φόρου (νομικών προσώπων)	Άρθρο 45 Υποκείμενα του φόρου
Άρθρο 102 Χρόνος επιβολής του φόρου (νομικών προσώπων)	Άρθρο 8 παρ. 3 Φορολογικό έτος. Επιβολή φόρου στο εισόδημα του αμέσως προηγούμενου φορολογικού έτους
Άρθρο 103 Απαλλαγές από το φόρο (νομικών προσώπων)	Άρθρο 46 Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα
Άρθρο 104 Χρονική περίοδος που προκύπτει το εισόδημα (νομικών προσώπων)	Άρθρο 8 παρ. 4 Χρόνος κτήσης του εισοδήματος
Άρθρο 105 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων	Άρθρα 21-28, 47 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
Άρθρο 106 Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος (νομικών προσώπων)	Άρθρο 7 παρ. 1 Φορολογητέο εισόδημα
Άρθρο 106 παρ. 3-4 Αφορολόγητα αποθεματικά. Αυτοτελής φορολόγηση	Άρθρο 72 παρ. 12-13 Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών. Απαγόρευση τήρησης λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού μετά την 31.12.2014
Άρθρο 107 Υπόχρεοι σε δήλωση. Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής (νομ. Προσώπων)	Άρθρο 68 Κ.Φ.Ε. και Άρθρο 18 Κ.Φ.Δ. Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Υποβολή της φορολογικής δήλωσης

ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994	ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013
Άρθρο 108 Αρμόδιος προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. (νομικών προσώπων)	Άρθρο 40 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Αρμόδια όργανα για την είσπραξη των φόρων
Άρθρο 109 Υπολογισμός του φόρου (νομικών προσώπων)	Άρθρο 29 και Άρθρο 68 παρ. 3 Φορολογικός συντελεστής. Υπολογισμός του φόρου (νομικών προσώπων)
Άρθρο 110 Καταβολή του φόρου (νομικών προσώπων)	Άρθρο 68 παρ. 3 τελευτ. Εδάφιο Καταβολή του φόρου (νομικών προσώπων)
Άρθρο 111 Προκαταβολή του φόρου (νομικών προσώπων)	Άρθρο 71 Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων
Άρθρο 112 Επιβράβευση ειλικρίνειας (για τα νομικά πρόσωπα)	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 113 Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου (για νομικά πρόσωπα)	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 114 Υποχρέωση παρακράτησης φόρου	Άρθρα 59-64 Παρακράτηση φόρου
Άρθρο 115 Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα	Άρθρο 50 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Αλληλέγγυα ευθύνη
Άρθρο 116 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις	Βλ. διατάξεις Ν. 2523/1997 και άρθρα 53-62 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)
Άρθρο 117 Φορολογία αδιανέμητων κερδών (καταργήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 35 του Ν. 2954/2001)	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Βλ. όμως άρθρο 29 για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
Άρθρο 118 Κίνητρα ανάπτυξης μικρών νησιών	Άρθρα 29 παρ. 5 και 58 παρ. 4 Φορολογικός συντελεστής κατοίκων μικρών νησιών

ΤΜΗΜΑ Β'

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ ΑΡΘΡΩΝ Ν. 4172/2013
ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΡΘΡΑ ΤΟΥ Ν. 2238/1994

ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013	ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994
Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 2 Ορισμοί	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 3 Υποκείμενα του φόρου (φ.π.)	Άρθρο 2 Υποκείμενο του φόρου
Άρθρο 4 παρ. 1-2 Φορολογική κατοικία	Άρθρο 2 παρ. 1-2 Υποκείμενο του φόρου. Έννοια κατοικίας και συνήθους διαμονής στην Ελλάδα
Άρθρο 5 Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή	Άρθρα 1, 2 Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου
Άρθρο 6 Μόνιμη εγκατάσταση	Άρθρο 100 Έννοια μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα
Άρθρο 7 Φορολογητέο εισόδημα. Διακρίσεις εισοδήματος (πηγή προέλευσης)	Άρθρο 4 Εισόδημα και εξεύρεσή του. Διακρίσεις εισοδημάτων
Άρθρο 8 Φορολογικό έτος. Χρόνος επιβολής του φόρου. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος	Άρθρα 3, 26, 28 παρ. 4, 46, 48 παρ. 7 Χρόνος επιβολής του φόρου. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος
Άρθρο 9 Πίστωση φόρου αλλοδαπής	Άρθρα 9 παρ. 9 περ. β Έκπτωση φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή
Άρθρο 10 Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων	Άρθρο 1 Αντικείμενο του φόρου (φ.π.)
Άρθρο 11 Εξαρτώμενα μέλη	Άρθρο 7 Πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους
Άρθρο 12 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	Άρθρο 45 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
Άρθρο 13 Παροχές σε είδος	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Βλ. όμως εν μέρει αντιστοιχία με την παρ. 1 του άρθρου 45
Άρθρο 14 Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις	Άρθρα 6 και 45 παρ. 4 Απαλλαγές από το φόρο. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
Άρθρο 15 παρ. 1 Φορολογικός συντελεστής από μισθωτή εργασία και συντάξεις	Άρθρο 9 παρ. 1 Υπολογισμός του φόρου μισθωτών - συνταξιούχων

ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013	ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994
Άρθρο 15 παρ. 2 Φορολογικός συντελεστής αμοιβών αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος πλοίων εμπορικού ναυτικού	Άρθρο 9 παρ. 8 Αναλογικός συντελεστής αμοιβών αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος πλοίων εμπορ. Ναυτικού
Άρθρο 15 παρ. 3 Αυτοτελής φορολόγηση εφάπαξ αποζημίωσης λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας	Άρθρο 14 παρ. 1 Αυτοτελής φορολόγηση αποζημιώσεων με βάση τον Ν. 2112/2012
Άρθρο 15 παρ. 5 Φορολογητέο εισόδημα κατοίκων μικρών νησιών	Άρθρο 118 παρ. 1 Υπολογισμός φόρου κατοίκων μικρών νησιών
Άρθρο 16 Μείωση φόρου εισοδήματος από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις	Άρθρο 9 παρ. 2 Μείωση φόρου μισθωτών και συνταξιούχων
Άρθρο 17 Πρόσθετες μειώσεις φόρου	Άρθρο 9 παρ. 4 Εξαιρετική μείωση φόρου
Άρθρο 18 Μειώσεις φόρου για ιατρικές δαπάνες	Άρθρο 9 παρ. 3 περ. α Μείωση φόρου για ιατρικές δαπάνες
Άρθρο 19 Μειώσεις φόρου για δωρεές	Άρθρο 9 παρ. 3 περ. γ Μείωση φόρου για δωρεές
Άρθρο 20 Πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα	Άρθρο 9 παρ. 11 Μη δικαιούχοι των μειώσεων του φόρου
Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	Άρθρο 28 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
Άρθρο 21 παρ. 1 τρίτο εδάφιο Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	Άρθρο 40 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
Άρθρο 21 παρ. 3 Επιχειρηματική συναλλαγή (έννοια)	Άρθρο 28 παρ. 2 Μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη (έννοια)
Άρθρο 21 παρ. 4 Προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή (έννοια)	Άρθρο 48 παρ. 3 δεύτερο εδάφιο Προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη αιτία
Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	Άρθρο 31 Λογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις
Άρθρο 22Α Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. ια Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας
Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	Άρθρο 31 Λογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις

ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013	ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994
Άρθρο 24 Φορολογικές αποσβέσεις	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. στ' Έκπτωση αποσβέσεων από τα ακαθάριστα έσοδα
Άρθρο 25 Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Βλ. όμως άρθρο 4 παρ. 10 Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)
Άρθρο 26 Επισφαλείς απαιτήσεις	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. θ' Έκπτωση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων
Άρθρο 27 Μεταφορά ζημιών	Άρθρο 4 παρ. 3 Μεταφορά ζημίας
Άρθρο 28 Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων	Άρθρο 32 Ν. 2238/94 και Άρθρο 27 Ν. 4174/13 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων.
Άρθρο 29 παρ. 1 Φορολογικός συντελεστής (κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα)	Άρθρα 10, 109 Φορολογία του εισοδήματος των εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών. Υπολογισμός του φόρου νομικών προσώπων άρθρου 101 παρ. 1.
Άρθρο 29 παρ. 2 Φορολογικός συντελεστής νέων επιτηδευματιών	Άρθρο 9 παρ. 1 περ. β Φορολογικός συντελεστής νέων ατομικών εμπορικών επιχειρήσεων και νέων ελεύθερων επαγγελματιών
Άρθρο 29 παρ. 3 Φορολογικός συντελεστής κερδών από ατομική αγροτική επιχείρηση	Άρθρο 9 παρ. 1 περ. γ' Φορολογικός συντελεστής εισοδήματος από ατομική γεωργική επιχείρηση
Άρθρο 29 παρ. 4 Φορολογικός συντελεστής εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας	Άρθρο 9 παρ. 1 περ. β' Κλίμακα μη μισθωτών
Άρθρο 29 παρ. 5 Φορολογικός συντελεστής εισοδήματος κατοίκων μικρών νησιών	Άρθρο 118 παρ. 1 Κίνητρα ανάπτυξης μικρών νησιών. Υπολογισμός φόρου κατοίκων
Άρθρο 29 παρ. 6 Απαλλαγή από το φόρο των κερδών των φυσικών προσώπων και των πολύ μικρών ατομικών επιχειρήσεων από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την ΔΕΗ	Άρθρο 6 παρ. 4 περ. δ Απαλλαγή από το φόρο των κερδών φυσικών προσώπων και πολύ μικρών επιχειρήσεων από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την ΔΕΗ
Άρθρο 30 Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας	Άρθρο 15 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες
Άρθρο 31 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες	Άρθρο 16 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες
Άρθρο 32 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων	Άρθρο 17 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013	ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994
Άρθρο 33 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών	Άρθρο 18 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών
Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής	Άρθρο 19 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής
Άρθρο 35 Εισόδημα από κεφάλαιο	Άρθρα 21-27 Εισόδημα από ακίνητα και από κινητές αξίες
Άρθρο 36 Μερίσματα	Άρθρο 24 παρ. 1 περ. α, β Εισόδημα που προκύπτει από μερίσματα
Άρθρο 37 Τόκοι	Άρθρο 24 παρ. 1 περ. γ, ζ Εισόδημα που προκύπτει από τόκους
Άρθρο 38 Δικαιώματα (Royalties)	Άρθρο 31 παρ. 1 περ. ι Έκπτωση δικαιωμάτων από τα ακαθάριστα έσοδα
Άρθρο 39 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	Άρθρα 20-23 Εισόδημα από ακίνητα
Άρθρο 40 Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο	Άρθρο 9 παρ. 1δ, Άρθρο 11, Άρθρο 12 παρ. 2 Κλίμακα εισοδημάτων από ακίνητα και κινητές αξίες. Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων. Αυτοτελής φορολόγηση τόκων
Άρθρο 41 Μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας	Άρθρα 20-23 Εισόδημα από ακίνητα Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων.
Άρθρο 42 Μεταβίβαση τίτλων	Άρθρο 13 Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα
Άρθρο 43 Φορολογικός συντελεστής (επί μεταβίβασης κεφαλαίου)	Άρθρο 13 Φορολογικός συντελεστής επί μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, μετοχών μη εισηγμένων Α.Ε.κλπ.
Άρθρο 44 Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	Άρθρο 99 Αντικείμενο του φόρου νομικών προσώπων
Άρθρο 45 Υποκείμενα του φόρου (νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων)	Άρθρο 101 Υποκείμενο του φόρου (νομικών προσώπων)
Άρθρο 46 Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα	Άρθρο 103 Απαλλαγές από το φόρο (νομικών προσώπων)

ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013	ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994
Άρθρο 47 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	Άρθρα 28, 105, 106 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Προσδιορισμός και υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος
Άρθρο 48 Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 49 Υποκεφαλαιοδότηση	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Εισάγονται κανόνες σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική και τις οδηγίες του Συμβουλίου της Ε.Ε.
Άρθρο 50 Ενδοομιλικές συναλλαγές	Άρθρο 39 παρ. 1 Συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων
Άρθρο 51 Μεταφορά λειτουργιών	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Με το άρθρο αυτό μεταφέρονται στην εσωτερική νομοθεσία διατάξεις σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α.
Άρθρο 52 Εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο
Άρθρο 53 Ανταλλαγή τίτλων	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Πρόκειται για εφαρμογή της Οδηγίας 2009/133 ΕΚ
Άρθρο 54 Συγχωνεύσεις και διασπάσεις	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Πρόκειται για εφαρμογή της Οδηγίας 2009/133 ΕΚ
Άρθρο 55 Μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Πρόκειται για ευθυγράμμιση με διατάξεις κανονισμών της Ε.Ε.
Άρθρο 56 Μη εφαρμογή ευεργετημάτων	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Με τις διατάξεις αυτές εισάγεται ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας για την άρση των ευεργετημάτων των άρθρων 52-55
Άρθρο 57 Εκκαθάριση	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο.
Άρθρο 58 Φορολογικός συντελεστής (κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα)	Άρθρα 10, 109 Φορολογία του εισοδήματος των εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών. Υπολογισμός του φόρου νομικών προσώπων
Άρθρο 59 Παρακράτηση φόρου. Φορολόγηση στην πηγή	Άρθρα 54-58 Παρακράτηση φόρου
Άρθρο 60 παρ. 1 Φορολογικός συντελεστής παρακράτησης φόρου (από μισθωτή εργασία και συντάξεις)	Άρθρο 57 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
Άρθρο 60 παρ. 2 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος πλοίων	Άρθρο 57 παρ. 1 στ Παρακράτηση φόρου στις αμοιβές αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος πλοίων

ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013	ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994
Άρθρο 60 παρ. 3 Μείωση παρακρατούμενου φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις	Άρθρο 57 παρ. 1 περ. στ εδ. δεύτερο Μείωση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
Άρθρο 60 παρ. 5 Παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά	Άρθρο 57 παρ. 1 δ Παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες που καταβάλλονται αναδρομικά
Άρθρο 60 παρ. 6 Απόδοση παρακρατούμενου φόρου	Άρθρα 59-60 Απόδοση (παρακρατούμενου) φόρου
Άρθρο 61 Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου	Άρθρα 54 παρ. 7, 55 § 1, 57 παρ. 1, 58 § 1, 114 Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου
Άρθρο 62 Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Βλ. όμως διατάξεις περί παρακρατήσεως φόρου άρθρων 54 επ.
Άρθρο 63 Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Με τις διατάξεις αυτές ευθυγραμμίζεται η εθνική νομοθεσία με τις Οδηγίες 90/435/ΕΟΚ, 2009/133/ΕΚ, 2003/49/ΕΚ
Άρθρο 64 Συντελεστές παρακράτησης φόρου (για μερίσματα, τόκους, δικαιώματα)	Άρθρα 12 παρ. 2, 54, 55 παρ. 1β, στ Συντελεστές παρακράτησης φόρου από τόκους, μερίσματα, αμοιβές εργοληπτών, προμηθειών κλπ
Άρθρο 65 Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς	Άρθρο 51Α Ορισμοί (κρατών μη συνεργάσιμων στο φορολογικό τομέα ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς)
Άρθρο 66 Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ)	Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο. Πρόκειται περί προσαρμογής της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας προς οδηγίες της Ε.Ε.
Άρθρο 67 Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου	Άρθρα 61, 62 Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης. Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης
Άρθρο 67 παρ. 6 Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος φ.π.	Άρθρο 9 παρ. 9 Εκπτώσεις από το συνολικό ποσό του φόρου
Άρθρο 67 παρ. 6 εδ. τελευταίο Καταβολή του φόρου (φυσικών προσώπων)	Άρθρο 9 παρ. 10 Καταβολή του φόρου φυσικών προσώπων
Άρθρο 68 Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και καταβολή του φόρου	Άρθρο 107 Υπόχρεοι σε δήλωση - Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής

ΑΡΘΡΑ Ν. 4172/2013	ΑΡΘΡΑ Ν. 2238/1994
<p>Άρθρο 68 παρ. 3 Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων</p>	<p>Άρθρο 109 Υπολογισμός του φόρου (ν.π.)</p>
<p>Άρθρο 68 παρ. 3 τελευταίο εδάφιο Καταβολή του φόρου (ν.π.)</p>	<p>Άρθρο 110 Καταβολή του φόρου (ν.π.)</p>
<p>Άρθρο 69 Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα</p>	<p>Άρθρο 52 Προκαταβολή του φόρου (φ.π.)</p>
<p>Άρθρο 70 Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα</p>	<p>Άρθρο 53 Μείωση του προκαταβλητέου φόρου (φ.π.)</p>
<p>Άρθρο 71 Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων</p>	<p>Άρθρο 111 Προκαταβολή του φόρου (ν.π.)</p>
<p>Άρθρο 72 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος</p>	<p>Δεν υπάρχει αντίστοιχο άρθρο με το ίδιο περιεχόμενο. Το άρθρο δεύτερο του Ν. 2238/1994 αναφέρεται μόνο στην έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτού του νόμου.</p>

ΤΜΗΜΑ Β΄

ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ν. 4172/2013)

(Οι αριθμοί παραπέμπουν στα άρθρα, στις παραγράφους
και στις περιπτώσεις του Κώδικα)

- Α -

Άγαμα τέκνα:

- ως εξαρτώμενα μέλη, 11 § 1β΄

Άγιο Όρος:

- έκπτωση δαπανών επισκευής, συντήρησης
και ανακαίνισης, 39 § 3β΄

Αγορά ακινήτων:

- ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών
στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. γ΄

Αγορά επιχειρήσεων:

- ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών
στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. β΄

Αγορά πάγιου εξοπλισμού:

- μη εφαρμογή τεκμηρίου, 33 περ. ε΄

Αγροτική ατομική επιχείρηση:

- φορολογικός συντελεστής, 29 § 3

Αγροτικοί συνεταιρισμοί:

- φορολογικός συντελεστής, 58 § 2

Αδελφοί/αδελφές:

- ως εξαρτώμενα μέλη, 11 § 1γ΄

Αεροσκάφη, ανεμόπτερα:

- προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής
δαπάνης, 31 § 1ζ΄

Ακαθάριστα εισοδήματα:

- από μισθωτή εργασία και συντάξεις, 12 § 3
- από επιχειρηματική δραστηριότητα, 47

Ακίνητα:

- μεταβίβαση, 41 (βλ. και εισόδημα από
ακίνητη περιουσία)

Αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα:

- μη εφαρμογή τεκμηρίου, 33 περ. η΄

Αλλοδαπές εταιρείες:

- ελεγχόμενες, 66

Αλλοδαπό προσωπικό Α.Ν. 89/1967:

- υποκείμενο σε φόρο, 3 § 1

Αλλοδαποί:

- υποκείμενοι σε φόρο, 3 § 2

Αμοιβές:

- υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου, 62 §
1δ΄

- συντελεστής παρακράτησης φόρου, 64 § 1δ΄

Αναδρομική καταβολή εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις:

- συντελεστής παρακράτησης φόρου, 60 § 5

Ανάλωση κεφαλαίου:

- για κάλυψη τεκμηρίου, 34 § 2ζ΄

Ανάπηροι:

- με ποσοστό 80%· απαλλαγές, 14 § 2ε΄

- πολέμου· απαλλαγές, 14 § 2γ΄

Αναπήρων αυτοκίνητο Ι.Χ.:

- μη εφαρμογή τεκμηρίου, 33 περ. α΄ και 33
περ. στ΄

Αναστολή:

- ισχύος άρθρου 41 ΚΦΕ, 41 (σχετ. διάταξη)

Ανέγερση κτίσματος:

- σε έδαφος τρίτου, 41 § 1 εδ. β΄

Ανέγερση οικοδομών:

- ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών
στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. γ΄

Ανείσπρακτα μισθώματα:

- εκχώρηση στο Δημόσιο, 39 § 4

Άνεργοι:

- αμφισβήτηση τεκμηρίου, 31 § 2 περ. δ΄

Ανήλικα τέκνα:

- αντικειμενική δαπάνη βάσει αυτοκινήτου, 31
§ 1γ΄

- διατροφή, 11 § 3

- εισόδημα που προστίθεται στο όνομα του γο
νέα, 11 § 4

- υπέχοντα δική τους φορολογική υποχρέωση,
11 § 4

- ως εξαρτώμενα μέλη, 11 § 1

Ανταλλαγή τίτλων:

- έννοια, 53 § 2

- προϋποθέσεις, 53 § 3-7

Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες:

- μη εφαρμογή, 33
- Αντικειμενική δαπάνη:**
- αμφισβήτηση, 31 § 2
- διαφορά με την πραγματική, 31 § 2
- ελάχιστη, 31 § 1θ'
- μη εφαρμογή, 33
- προσδιορισμός με βάση τα τετρ. μέτρα της κύριας κατοικίας, 31 § 1α'
- προσδιορισμός με βάση τα τετρ. μέτρα των δευτερευουσών κατοικιών, 31 § 1β'
- προσδιορισμός με βάση τον κυβισμό των αυτοκινήτων Ι.Χ., 31 § 1γ'
- προσδιορισμός με βάση επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. ανήλικου τέκνου, 31 § 1γ'
- προσδιορισμός με βάση αεροσκάφος, ελικόπτερο και ανεμόπτερο, 31 § 1ζ'
- προσδιορισμός με βάση τα σκάφη αναψυχής Ι.Χ., 31 § 1στ'
- προσδιορισμός με βάση τη δεξαμενή κολύμβησης (πισίνας), 31 § 1η'
- προσδιορισμός με βάση τα δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων, 31 § 1δ'
- προσδιορισμός βάσει των οικιακών βοηθών, οδηγών, δασκάλων, 31 § 1ε'

Αντικείμενο του φόρου:

- φυσικών προσώπων, 10
- νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, 44

Αντίκες:

- μη υποκείμενες σε απόσβεση, 24 § 3

Ανώτερη βία:

- αμφισβήτηση τεκμηρίου, 31 § 2 περ. ζ'

Αξιοματικοί εμπορικού ναυτικού:

- απαλλαγές, 14 § 2 περ. ια'
- φορολογικός συντελεστής παρακράτησης φόρου, 60 § 2

Απαλλαγές:

- εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, 14
- ενδοομιλικών μερισμάτων, 48
- ενδοομιλικών πληρωμών, 63
- επιδομάτων, 14
- νομικών προσώπων, 46

Απαλλασσόμενα εισοδήματα:

- για τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος, 34 § 2α'

Αποζημίωση:

- απολυομένων, 15 § 3
- βουλευτική, 14 (σχετ. διάταξη)
- για έξοδα διαμονής και σίτισης εργαζομένων, 14 § 1α'
- για έξοδα κίνησης εργαζομένων, 14 § 1β'
- για τη λύση της μισθωτικής σχέσης, 39 § 3στ'
- ελεγκτική, 13 § 1 περ. ιε'

Αποθέματα:

- αποτίμηση, 25

Απομείωση:

- υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας, 41 § 5

Απόρρητο:

- βλ. άρθρο 17 Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013)

Αποσβέσεις:

- έκπτωση από τον κύριο των παγίων στοιχείων, 24 § 1α'
- έκπτωση από τον μισθωτή επί χρηματοοικονομικής μίσθωσης, 24 § 1β'
- έναρξη, 24 § 6
- μη υποκείμενα σε απόσβεση πάγια στοιχεία ενεργητικού, 24 § 3
- νέων επιχειρήσεων, 24 § 8
- όριο, 24 § 7
- περιουσιακού στοιχείου αξίας μικρότερης των 1.500 ευρώ, 24 § 7
- συντελεστής, 24 § 4
- υποχρεωτικότητα, 24 § 5

Αποτίμηση:

- αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων, 25

Αρχή ίσων αποστάσεων:

- επί διενέργειας συναλλαγών σε περίπτωση επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης, 51

Αρχιτέκτονες και μηχανικοί:

- προκαταβλητέος φόρος, 69 § 4

Αστικές εταιρείες:

- ως υποκείμενα του φόρου, 45 περ. ε'

Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλίσεων:

- συντελεστές παρακράτησης φόρου, 64 § 1ε'
- υποκείμενο σε παρακράτηση φόρου, 62 § 1ε'

Ασφαλιστήρια συνταξιοδοτικών συμβολαίων:

- φορολογικός συντελεστής, 15 § 4

Ασφαλιστικές εισφορές:

- απαλλαγές, 14 § 1ε'
- μη καταβληθείσες, 23 περ. γ'

Ασφαλιστικές κρατήσεις:

- απαλλαγές, 14 § 1δ'

Ασφάλιστρα ομαδικών ασφαλιστηρίων:

- απαλλαγές, 14 § 1ι', ια'

Αύξηση κεφαλαίου επιχειρήσεων:

- ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. β'

Αυτοκίνητα:

- εικονική μεταβίβαση, 31 § 1γ'
- προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, 31 § 1γ'
- προσωπικού επιχειρήσεων Α.Ν. 89/67· μη εφαρμογή τεκμηρίου, 33 περ. β'

Αυτοκίνητο αναπήρου:

- μη εφαρμογή τεκμηρίου, 33 περ. α'

Αφανής εταιρεία:

- ως νομική οντότητα, 2 περ. δ'
- ως υποκείμενο του φόρου, 45 περ. ε'

Αφορολόγητα αποθεματικά:

- μεταβατικές διατάξεις, 72 § 12, 13

Αφορολόγητο όριο:

- εισοδήματος, 16

- Β -

Βαρύνοντα το φορολογούμενο πρόσωπα:

- βλ. εξαρτώμενα μέλη

Βοηθήματα:

- βλ. επιδόματα

Βουλευτές:

- αποζημίωση, 14 (σχετ. διάταξη)

Βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων:

- εισόδημα, 39Α

- Γ -

Γονικές παροχές:

- για κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης, 34 § 2στ'
- ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. ε'

Γονική μέριμνα:

- υποχρέωση υποβολής δήλωσης ανηλίκου, 67 § 4 περ. β'

Γεωργική επιχείρηση:

- βλ. αγροτική ατομική επιχείρηση

Γραφείο:

- ως τόπος μόνιμης εγκατάστασης, 6 § 2γ'

Γυναίκα έγγαμος:

- βλ. σύζυγος

- Δ -

Δάνειο/α:

- για κάλυψη διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης, 34 § 2ε'
- ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. δ' και περ. στ'

- ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. δ' και περ. στ'

Δαπάνες (βλ. και έξοδα):

- αντικειμενικές, 31
- άνω των 500 ευρώ, 23 περ. β'
- απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, 32
- διαφημιστικές, 22Γ, 22Δ
- εκπιπτόμενες, 22, 39 § 3 περ. α' -στ'
- ελάχιστες, 31 § 1 περ. θ', 34 § 2ζ'
- εορταστικών εκδηλώσεων, 23 περ. ι'
- επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, 22Α
- μη εκπιπτόμενες, 23
- οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων, 23 περ. θ'

- προστασίας περιβάλλοντος, 22Β
- προσωπικές καταναλωτικές, 23 περ. ιβ'
- ψυχαγωγίας, 23 περ. ια'

- προστασίας περιβάλλοντος, 22Β

- προσωπικές καταναλωτικές, 23 περ. ιβ'

- ψυχαγωγίας, 23 περ. ια'

Δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα):

- ως αντικειμενική δαπάνη (τεκμήριο), 31 § 1 περ. η', 32 περ. γ'

Δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων:

- ανηλίκων, 67 § 5β'
- άνω των 18 ετών φορολογουμένων, 67 § 1
- κληρονόμων, 67 § 5γ'
- προθεσμία, 67 § 3
- πτωχεύσαντα, 67 § 5α'
- συζύγου, 67 § 4
- σχολάζουσας κληρονομιάς, 67 § 5α'
- τύπος και περιεχόμενο, 67 § 6

Δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων:

- προθεσμία, 68 § 2
- τύπος και περιεχόμενο, 68 § 3

Δήλωση φόρου υπεραξίας:

- από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας, 67Α

Διασπάσεις εταιρειών:

- έννοια, πεδίο εφαρμογής, προϋποθέσεις, 54

Διατακτικές σίτισης:

- απαλλαγές, 14 § 1ζ'

Διατακτικές εσωτερικού τουρισμού:

- απαλλαγές, 14 § 1 περ. ιη'

Διατροφή:

- απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος, 14 § 2β'

Διαφορά εισοδήματος:

- τεκμαρτού και συνολικού, 34

Διαχειριστική περίοδος:

- βλ. φορολογικό έτος, 8

Διεθνείς οργανισμοί:

- απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος

Διεθνή λογιστικά πρότυπα:

- προσδιορισμός κέρδους, 21 § 2

Δικαιώματα (royalties):

- έννοια, 38 § 1

- εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης, 38 § 2

- συντελεστής φορολογίας, 40 § 3

- υποκείμενα σε παρακράτηση φόρου, 62 § 1γ'

- φορολογικός συντελεστής παρακράτησης φόρου, 64 § 1γ'

Δικαιώματα προαίρεσης:

- έννοια, 42Α

Δικηγόροι:

- με πάγια αντιμισθία· εισόδημα από μισθωτή εργασία, 12 § 2ε'

Διπλωματικοί εκπρόσωποι και υπάλληλοι:

- απαλλαγή από το φόρο, 14 § 2α'

Δωρεά/ές:

- για κάλυψη διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης, 34 § 2στ'

- μειώσεις φόρου, 19

- ως ετήσιας δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. ε'

- Ε -

Έγγαμη γυναίκα:

- βλ. σύζυγος

Εγκατάσταση μόνιμη:

- βλ. μόνιμη εγκατάσταση

Εδαφικές εκτάσεις:

- μη υποκείμενες σε απόσβεση, 24 § 3

Έδρα καταστατική:

- μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., 55

Εθνικό Μητρώο Νεοφών Επιχειρήσεων:

- έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα ποσοστού εισφοράς φυσικών προσώπων, 70Α

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης:

- επιβολή, 43Α

Εισόδημα:

- διακρίσεις σε κατηγορίες, 7 § 2

- διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού, 34

- παγκόσμιο, 3 § 1

- προκύπτουν στην ημεδαπή, 5 § 1

- προκύπτουν στην αλλοδαπή, 5 § 2

- φορολογητέο, 7 § 1

- χρόνος κτήσης, 8 § 4

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία:

- βραχυχρόνια μίσθωση, 39Α

- έννοια, 39 § 1 περ. α'-δ'

- αποτίμηση, απαλλαγές, 39 § 2

- φορολογικός συντελεστής, 40 § 4

Εισόδημα από κεφάλαιο:

- τι περιλαμβάνει, 35

- φορολογικός συντελεστής, 40

Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις:

- έννοια και περιεχόμενο, 12

- απαλλαγές, 14

Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας:

- έννοια και υπολογισμός, 41

Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων:

- έννοια και περιεχόμενο, 42

Εισφορά ενεργητικού:

- έναντι μετοχών, 52

Εκκαθάριση:

- νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, 57

Έκτακτες εισφορές:

- ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες, 23 περ. ζ'

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες:

- προϋποθέσεις εκπτώσεως, 22

Εκχώρηση:

- ανείσπρακτων μισθωμάτων, 39 § 4

Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες:

- έννοια, 66

Εμπιστευμα:

- ως νομική οντότητα, 2 περ. δ'

Εναλλακτική ελάχιστη φορολογία:

- επί τεκμαρτού εισοδήματος, 30

Έναρξη ισχύος:

- του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 72

Ενδικοφανής προσφυγή:

- βλ. άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Ενδοομιλικά μερίσματα:

- απαλλαγές, 48

Ενδοομιλικές πληρωμές:

- απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου, 63

Ενδοομιλικές συναλλαγές:

- περιλαμβανόμενες στα κέρδη της επιχείρησης, 50

Εξαγορά πρόωρη:

- ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, 15 § 4 τελευτ. εδ.

Εξάρτηση διοικητική:

- έννοια, 2 περ. ζ' γγ'

Εξαρτώμενα μέλη:

- ποια θεωρούνται, 11 § 1
- ποια δεν θεωρούνται, 11 § 2
- πρόσθετη μείωση φόρου, 17

Έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης:

- έννοια και απαρίθμηση, 18 § 2
- μείωση φόρου, 18 § 1
- συνυπολογισμός για τα εξαρτώμενα μέλη, 18 § 3

Εξωχώρια εταιρεία:

- ως νομική οντότητα, 2 περ. δ'

Επίδομα/επιδόματα:

- αλλοδαπής· απαλλαγές, 14 § 1γ'
- ανεργίας· απαλλαγές, 14 § 2στ'
- εξωϊδρυματικό· απαλλαγές, 14 § 2δ'
- κοινωνικής αλληλεγγύης· απαλλαγές, 14 § 2ζ'

Επισφαλείς απαιτήσεις:

- απόσβεση, 26

Επιχειρηματικές δαπάνες:

- εκπιπόμενες, 22
- μη εκπιπόμενες, 23

Επιχειρηματική συναλλαγή:

- έννοια, 21 § 3

Επιχειρήσεις:

- μεταπώλησης αυτοκινήτων· μη εφαρμογή τεκμηρίου, 33 περ. γ'
- νεοφυείς, 70Α
- περίθαλψης ηλικιωμένων, 18 § 2η'
- πότε δεν θεωρείται ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, 6 § 6-7
- ως νομικές οντότητες, 2 περ. δ'

Έργα τέχνης:

- μη υποκείμενα σε απόσβεση, 24 § 3

Εργασιακή σχέση:

- πότε υφίσταται, 12 § 2

Εργαστήριο:

- ως τόπος μόνιμης εγκατάστασης, 6 § 2ε'

Εργοστάσιο:

- ως τόπος μόνιμης εγκατάστασης, 6 § 2δ'

Εργοτάξιο:

- ως τόπος μόνιμης εγκατάστασης, 6 § 3

Έσοδα (βλ. και κέρδη):

- από επιχειρηματική δραστηριότητα νομικών προσώπων και οντοτήτων, 47

Εταιρεία/ες:

- αστικού δικαίου, 2 περ. δ'
- αστικές κερδοσκοπικές ή μη, 45 περ. ε'
- αφανείς, 45 περ. ε'
- ελεγχόμενες αλλοδαπές, 66
- επενδύσεων χαρτοφυλακίου, 46 περ. γ'
- ευρωπαϊκή, 55
- ιδιωτικών επενδύσεων, 2 περ. δ'
- κεφαλαιουχικές, 45 περ. α'
- προσωπικές, 45 περ. β'
- συμμετοχικές, 45 περ. ε'
- ως υποκείμενο του φόρου, 45

Έτος φορολογικό:

- βλ. φορολογικό έτος

Ευεργετήματα άρθρων 52-55:

- μη εφαρμογή επί φοροδιαφυγής, 56

Ευρωπαϊκή εταιρεία:

- μεταφορά έδρας, 55

- Z -

Ζημία/ες:

- από προσδιορισμό υπεραξίας τίτλων, 42 § 5
- έκπτωση χρεωστικής διαφοράς από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου σε 30 έτη, 27 § 2
- επί μεταβολής του μετοχικού κεφαλαίου

κατά 33%, 27 § 4

- επί συγχωνεύσεων και διασπάσεων, 54 § 11
- επί υπεραξίας από μεταβίβαση ακινήτου, 41 § 4
- μεταφορά για συμψηφισμό με επιχειρηματικά κέρδη, 27 § 1
- μεταφορά επ' αόριστον επί υπεραξίας από μεταβίβαση ακινήτου, 41 § 4
- μη εκπίπτουσα για τον προσδιορισμό των τεκμαρτών δαπανών, 34 § 3
- προκύπτουσα στην αλλοδαπή, 27 § 3

- Η -

Ημερολογιακό έτος:

- ταύτιση με το φορολογικό έτος, 8 § 1

Ημικατεργασμένα προϊόντα:

- αποτίμηση, 25

- Θ -

Θάνατος φορολογούμενου:

- υπόχρεοι σε δήλωση για τα εισοδήματά του μέχρι του θανάτου, 67 § 5γ'

Θύματα πολέμου:

- απαλλαγή από το φόρο, 14 § 2γ'

- Ι -

Ιατρική περίθαλψη:

- βλ. έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης

Ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία:

- για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, 31 § 1α'

Ιδιοκατοικούμενες δευτερεύουσες κατοικίες:

- για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, 31 § 1β'

Ιδρύματα:

- πιστωτικά, 49 § 5
- ως νομικές οντότητες, 2 περ. δ'
- ως υποκείμενα του φόρου, 45 περ. γ'

Ιστοφόρα σκάφη:

- ως ετήσια αντικειμενική δαπάνη (τεκμήριο), 31 § 1 στ' ββ'

Ισχύς:

- διατάξεων του Κ.Φ.Ε., 72

- Κ -

Καταβολή:

- φόρου φυσικών προσώπων, 67 § 6
- φόρου νομικών προσώπων, 68 § 3
- κρατών με προνομιακό φορολ. καθεστώς, 65 § 7
- κρατών μη συνεργάσιμων, 65 § 4

Καταπίστευμα:

- ως νομική οντότητα, 2 περ. δ'

Κατασκευή πισίνας:

- ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. γ'

Κατοικία ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη:

- για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, 31 § 1α', β'

Κατοικία φορολογική:

- βλ. φορολογική κατοικία

Κάτοικος αλλοδαπής:

- ως υποκείμενο του φόρου, 3 § 2

Κέρδη:

- από επιχειρηματική δραστηριότητα, 21, 47
- έμμεση μέθοδος προσδιορισμού, 28
- κεφαλαιακά από ανταλλαγή ομολόγων, 42 § 6

- μείωση κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε, 58 § 3

- φορολογικός συντελεστής, 29

Κέρδους διανομή:

- επί εκκαθαρίσεως νομικού προσώπου, 57

Κέρδους προσδιορισμός:

- επί εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων, 21 § 2

Κεφαλαιοποίηση αφορολ. αποθεματικών:

- εισηγμένων εταιρειών, 71Β
- μη εισηγμένων εταιρειών και Ε.Π.Ε., 71Γ

Κεφαλαιουχικές εταιρείες:

- ως υποκείμενο του φόρου, 45 περ. α'

Κηδεμόνας:

- ως υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης, 67 § 5 περ. α', β'

Κινητά πράγματα μεγάλης αξίας:

- ως δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, 32 περ. α'

Κίνητρα:

- για την ενίσχυση θέσεων απασχόλησης, 71Δ
- για την ενίσχυση παραγωγής οπτικοακου-

στικών έργων, 71Ε

- για την εφαρμογή ηλεκτρονικής τιμολόγησης, 71ΣΤ

- για την παραγωγή ηλεκτρικών οχημάτων, 71Ζ

- ευρεσιτεχνίας, 71Α

- συγχώνευσης μικρομεσαίων επιχειρήσεων, 58 (σχετ. διάτ.)

- για τη διατήρηση θέσεων εργασίας, 58 (σχετ. διάτ.)

- αποκατάσταση κτιρίων, 58 (σχετ. διάτ.)

Κληρονόμοι φορολογούμενου:

- ως υπόχρεοι υποβολής δήλωσης, 67 § 5 περ. γ'

Κλίμακες:

- φορολογίας, 15, 29, 40

Κοινοπραξίες:

- ως υποκείμενο του φόρου, 45 περ. στ'

Κοινωνία αστικού δικαίου:

- ως νομική οντότητα, 2 περ. δ'

- ως υποκείμενο του φόρου, 45 περ. ε'

Κοσμήματα:

- μη υποκείμενα σε απόσβεση, 24 § 3

Κράτη μη συνεργάσιμα:

- έννοια, 65 § 3

- καθορισμός με Α.Υ.Ο. και σύνταξη καταλόγου, 65 § 4

Κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς:

- έννοια, 65 § 6

- καθορισμός με Α.Υ.Ο. και σύνταξη καταλόγου, 65 § 7

- Λ -

Λατομείο:

- ως τόπος μόνιμης εγκατάστασης, 6 § 2στ'

Λογιστικά πρότυπα διεθνή:

- προσδιορισμός κέρδους, 21 § 2

- Μ -

Μειώσεις φόρου:

- αλλοδαπών, 20

- για δωρεές, 19

- για ιατρικές δαπάνες, 18

Μείωση φόρου:

- εισοδήματος φορολογούμενου, 16

- καταβλητέου στην αλλοδαπή, 9

- πρόσθετες μειώσεις φόρου για εξαρτώμενα μέλη, 17

Μείωση προκαταβλητέου φόρου:

- προϋποθέσεις, υποβολή αίτησης·

επαλήθευση, 70

Μεμονωμένη πράξη:

- ως επιχειρηματική συναλλαγή, 21 § 3

Μέλος Δ.Σ. εταιρείας:

- κτήση εισοδήματος από μισθωτή εργασία, 12 § 2 περ. δ'

Μερίδια ή μερίδες προσωπικών εταιρειών:

- εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης,

42 § 1 περ. β'

Μερίσματα:

- διανομή, 36 § 2

- ενδοομιλικά, 48

- έννοια, 36 § 1

- συντελεστής φόρου, 40 § 1, 64 § 1 περ. α'

- υποκείμενα σε παρακράτηση φόρου, 62 § 1 περ. α'

Μεταβίβαση:

- ακίνητης περιουσίας, 41

- κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας, 52

- πακέτου, 51

- τίτλων, 42

Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος:

- για τα αποθεματικά, τις ναυτιλιακές

επιχειρήσεις, για τις εταιρείες του Ν. 27/1975

και του Ν.Δ. 2687/1953, για τις εταιρείες

επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, για τις

Εταιρείες Κεφαλαίου Επιχειρηματικών

Συμμετοχών (ΕΚΕΣ) και για τα Αμοιβαία

Κεφάλαια Επιχειρηματικών Συμμετοχών

(ΑΚΕΣ), 72 § 11-17

Μεταφορά έδρας:

- ευρωπαϊκής εταιρείας ή ευρωπαϊκής

συνεταιριστικής εταιρείας, 55

Μεταφορά λειτουργιών:

- έννοια, 51

Μεταλλείο:

- ως τόπος μόνιμης εγκατάστασης, 6 § 2 περ. στ'

Μετοχές:

- ανταλλαγή, 53

- εισφορές ενεργητικού έναντι μετοχών, 52

- μεταβίβαση, 42 § 1 περ. α'

- υπολογισμός υπεραξίας μεταβίβασης, 42 § 3-5

Μη συνεργάσιμα Κράτη:

- βλ. Κράτη μη συνεργάσιμα

Μηχανικοί και αρχιτέκτονες:

- υπολογισμός προκαταβλητέου φόρου, 69 § 4

Μικροχρηματοδοτήσεις:

- ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες, 23 περ. α'

Μίσθωμα τεκμαρτό:

- ως εκπιπτόμενη δαπάνη, 23 περ. η'

Μισθώματα ανεισπρακτα:

- εκχώρηση στο Δημόσιο, 39 § 4

Μίσθωση:

- βλ. κατοικία μισθούμενη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος

Μίσθωση χρηματοοικονομική:

- έννοια, 24 § 2

Μισθωτή εργασία:

- βλ. εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

Μόνιμη εγκατάσταση:

- έννοια, 6 § 1

- τι περιλαμβάνει, 6 § 2

- τι δεν περιλαμβάνει, 6 § 4

- N -

Νομική οντότητα:

- έννοια, 2 περ. δ'

- ως υποκείμενο του φόρου, 45 περ. ζ'

Νομικό πρόσωπο:

- έννοια, 2 περ. γ'

- μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ως υποκείμενο

του φόρου, 45 περ. γ'

Νοσηλεύομενοι σε νοσοκομείο ή κλινική:

- αμφισβήτηση αντικειμενικής δαπάνης, 31 § 2 περ. γ'

Νοσοκομειακή περίθαλψη:

- βλ. έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης

- O -

Οικιακοί βοηθοί:

- προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης (τεκμήριο), 31 § 1 περ. ε'

Ομάδες παραγωγών:

- φορολογικός συντελεστής, 58 § 2

Ομαδικά ασφαλιστήρια:

- φορολογικός συντελεστής, 15 § 4

Ομαδικές ασφαλίσεις:

- απαλλαγές, 14 § 1 περ. ι', ια'

Οντότητα νομική:

- βλ. νομική οντότητα

Οργανισμός:

- ως νομική οντότητα, 2 περ. δ'

Ορισμοί:

- όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., 2

Ορυχείο:

- ως τόπος μόνιμης εγκατάστασης, 6 § 2 περ. στ'

Ορφανοί ανήλικοι:

- αμφισβήτηση αντικειμενικής δαπάνης (τεκμηρίου), 31 § 2 περ. στ'

Οφσέρ εταιρεία:

- βλ. εξωχώρια εταιρεία

- Π -

Πάγια στοιχεία:

- αποσβέσεις, 24

Παγκόσμιο εισόδημα:

- υποκείμενο σε φόρο, 3 § 1

Πακέτο μεταβίβασης:

- έννοια, 51

Παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα:

- έννοια και απαρίθμηση, 42 § 2

Παραγραφή:

- βλ. Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, άρθρα 36 και 51

Παρακράτηση φόρου:

- απαλλαγές, 59 § 3, 63

- εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης, 64 § 3

- μη εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, 64 § 4

- μείωση φόρου κατά 1,5%, 60 § 3

- πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση, 62 § 1

- πληρωμές μη υποκείμενες σε παρακράτηση, 62 § 2

- συντελεστές παρακράτησης στο μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, 60

- συντελεστές παρακράτησης στα μερίσματα, τόκους, αμοιβές, ασφαλισματος και

υπεραξίας από μεταβίβαση ακινήτων, 64 § 1
- συντελεστές παρακράτησης κατά την
προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών από νομικά
πρόσωπα, 64 § 2

- υπόχρεοι σε παρακράτηση, 59 § 1 περ. α', β',
γ' και 61

- χορήγηση βεβαιώσεων, 64

Παροχές ασήμαντης αξίας:

- απαλλαγές, 14 § 1 περ. η'

Παροχές σε είδος:

- με τη μορφή δανείου σε εργαζόμενο, εταίρο
ή

μέτοχο, 13 § 3

- με τη μορφή μετοχών σε εργαζόμενο, εταίρο
ή μέτοχο, 13 § 4, 14 § 1 περ. ιζ'

- παραχώρηση κατοικίας σε εργαζόμενο,
εταίρο

ή μέτοχο, 13 § 5

- παραχώρηση οχήματος σε εργαζόμενο,
εταίρο ή μέτοχο, 13 § 2

- συνυπολογισμός στο φορολογητέο εισόδη-
μα,

13 § 1

Πεδίο εφαρμογής:

- Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 1

Πισίνα:

- ως αντικειμενική δαπάνη, 31 § 1 περ. η',
32 περ. γ'

Πίστωση:

- φόρου αλλοδαπής, 9

Πλεονάζουσες δαπάνες τόκων:

- έννοια, 49 § 2

Πλήρωμα κατώτερο εμπορικών πλοίων:

- φορολογικός συντελεστής, 60 § 2

Ποινές:

- ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες, 23 περ. ε'

**Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών
απαιτήσεων:**

- εκπιπτόμενες, 26

- μη εκπιπτόμενες, 23 περ. δ'

Προθεσμία:

- υποβολής δήλωσης φυσ. προσ. 67 § 3

- υποβολής δήλωσης νομ. προσ. 68 § 2

Προκαταβολή φόρου:

- φυσικών προσώπων 69, 70

- νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων,
71

Προξενικοί εκπρόσωποι και υπάλληλοι:

- απαλλαγές, 14 § 2 περ. α'

Προσαύξηση περιουσίας:

- έννοια, 21 § 4

- φορολογικός συντελεστής, 29 § 4

Πρόστιμα και προσαυξήσεις:

- ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες, 23 περ. ε'

Πρόσφυγες:

- απαλλαγές, 14 § 2 περ. η'

Προσφυγή:

- βλ. Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας
(άρθρο 63)

Προσωπικές εταιρείες:

- ως υποκείμενο του φόρου, 45 περ. β'

Πρόσωπο:

- έννοια, 2 περ. β'

Πρόσωπο συγγενικό:

- έννοια, 2 περ. στ'

Πρόσωπο συνδεδεμένο:

- έννοια και απαρίθμηση, 2 περ. ζ'

- Ρ -

Ρόγιαλτις:

- βλ. δικαιώματα

Ρυθμίσεις:

- Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 1

- Σ -

Σήμα εμπορικό:

- δικαιώματα, 38 § 1

Σκάφη αναψυχής Ι.Χ.:

- ετήσια αντικειμενική δαπάνη ανάλογα με το
μήκος αυτών, 31 § 1 περ. στ'

- μόνιμων κατοίκων εξωτερικού· μη εφαρμογή
τεκμηρίου, 33 περ. δ'

Στρατιώτες:

- αμφισβήτηση αντικειμενικής δαπάνης
(τεκμηρίου), 31 § 2 περ. α'

Συγγενικό πρόσωπο:

- έννοια, 2 περ. στ'

Συγχώνευση/σεις:

- έννοια, 54 § 2

- μεταφορά αποσβέσεων, αποθεματικών,
προβλέψεων και ζημιών, 54 § 9-11

Σύζυγος:

- υποβολή δήλωσης και χωριστός υπολογι-
σμός

του φόρου, 67 § 4

- ως εξαρτώμενο μέλος, 11 § 1 περ. α'

Συμβάσεις:

- ανταλλαγής (swaps) ως παράγωγα

χρηματοοικονομικά προϊόντα, 42 § 2 περ. α'

- προθεσμιακές (forwards) ως παράγωγα

χρηματοοικονομικά προϊόντα, 42 § 2 περ. α'

Σύμβαση:

- διοικητικής συνδρομής, 65 § 2

Συμβόλαια:

- δικαιομάτων προαίρεσης ως παράγωγα

χρηματοοικονομικά προϊόντα, 42 § 2 περ. α'

- μελλοντικής εκπλήρωσης ως παράγωγα

χρηματοοικονομικά προϊόντα, 42 § 2 περ. α'

Συμμετοχική εταιρεία:

- ως νομική οντότητα, 2 περ. δ'

- ως υποκείμενο του φόρου, 45 περ. ε'

Συμπτωματική πράξη:

- ως επιχειρηματική συναλλαγή, 21 § 3

Συναλλαγές:

- ενδοομιλικές, 50

- επιχειρηματικές, 21 § 3

Συνάλλαγμα:

- μη εκχωρητέο υποχρεωτικό για κάλυψη

τεκμηρίων, 34 § 2δ'

Συνδεδεμένο πρόσωπο:

- έννοια και απαρίθμηση, 2 περ. ζ'

Συνεταιρισμός:

- ως νομική οντότητα, 2 περ. δ'

- ως υποκείμενο του φόρου, 45 περ. δ'

Συντάξεις:

- έννοια και περιεχόμενο, 12

- απαλλαγές, 14

Συνταξιούχοι άνω των 65 ετών:

- μείωση τεκμηρίου κατά 30%, 33 περ. ζ'

Συντελεστές φορολογίας:

- βλ φορολογικούς συντελεστές

Σύσταση επιχειρήσεων:

- ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών

στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. β'

Σωματείο:

- ως νομική οντότητα, 2 περ. δ'

- ως υποκείμενο του φόρου, 45 περ. γ'

- T -

Ταμείο:

- Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του

Δημοσίου Α.Ε.· απαλλαγές, 46 περ. ε'

Τεκμαρτό εισόδημα:

- απαλλαγή διπλωματικών εκπροσώπων, 30 § 4

- υπολογισμός με βάση τις δαπάνες διαβίωσης, 31-34

- ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη, 23 περ. η'

Τεκμήρια:

- βλ. αντικειμενικές δαπάνες

Τέκνα ανήλικα:

- βλ. ανήλικα τέκνα

Τέκνα ενήλικα:

- ως εξαρτώμενα μέλη, 11 § 1 περ. β'

Τέλος επιτηδεύματος:

- ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη, 23 περ. ζ'

Τζιπ (Jeep):

- προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης (τεκμηρίου), 31 § 1 περ. γ' τελευτ. εδ.

Τίτλοι μεταβιβαζόμενοι:

- εισηγμένοι και μη εισηγμένοι· καθορισμός τιμής, 42 § 4

Τόκοι:

- απαλλαγές από το φόρο, 37 § 2-3

- έννοια, 37 § 1

- εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης, 37 § 4

- μεταφορά δαπάνης μη εκπιπτόμενης, 49 § 4

- πλεονάζουσες δαπάνες, 49

- συντελεστής φορολογίας, 40 § 2

- συντελεστής παρακράτησης φόρου, 64 § 1 περ. β'

- υποκείμενοι σε παρακράτηση φόρου, 62 § 1 περ. β'

- ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, 49 § 3

- ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες,

49 § 1, 23 περ. α'

Τόπος:

- άσκησης πραγματικής διοίκησης, 4 § 4

- διοίκησης ως μόνιμη εγκατάσταση, 6 § 2 περ. α'

- εξόρυξης φυσικών πόρων ως μόνιμη εγκατάσταση, 6 § 2 περ. στ'

Τράπεζα της Ελλάδος:

- απαλλαγές, 46 περ. β'

- Υ -

Υβριδικά μέσα:

- ασυμφωνίες στη μεταχείριση, 66B

Υπεράκτια εταιρεία:

- βλ. εξωχώρια εταιρεία

Υπεραξία:

- από εισφορά ενεργητικού, 52
- από ανταλλαγή μετοχών, 53
- από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας, 41 § 1-10, 62 § 1 περ. στ'
- από μεταβίβαση τίτλων, 42
- από μεταβίβαση κεφαλαίου, 41
- απομείωση, 41 § 5
- επί μεταφοράς έδρας ευρωπαϊκής εταιρείας, 55
- επί συγχωνεύσεως ή διασπάσεως, 54 § 8

Υποκατάστημα:

- ως τόπος μόνιμης εγκατάστασης, 6 § 2 περ. β'

Υποκείμενα του φόρου:

- νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, 45

- φυσικών προσώπων, 3

Υποκεφαλαιοδότηση:

- έννοια, 49 § 1

Υπολογισμός του φόρου:

- βλ. φορολογικές κλίμακες και φορολογικός συντελεστής

Υπόχρεοι:

- σε δήλωση φυσικών προσώπων, 67
- σε δήλωση νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, 68
- σε παρακράτηση φόρου, 2 περ. ε', 59, 61

- Φ -

Φορείς γενικής κυβέρνησης:

- απαλλαγές, 46 περ. α'

Φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή:

- διατάξεις για την καταπολέμηση, 65

Φορολόγηση:

- κατά την έξοδο, 66A

- στην πηγή, 59

Φορολογητέο εισόδημα:

- έννοια, 7 § 1

- κατηγορίες, 7 § 2

Φορολογικές κλίμακες:

- βλ. κλίμακες φορολογίας

Φορολογική κατοικία:

- έννοια, 3, 4

- στην αλλοδαπή, 3 § 2, 20

- μεταφορά στην Ελλάδα, 5B, 5Γ

Φορολογικό έτος:

- έννοια, διάρκεια, 8 § 1

- κτήση εισοδήματος 8 § 3

- χρόνος κτήσης εισοδήματος, 8 § 4

Φορολογικοί έλεγχοι:

- βλ. Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 23-29)

Φορολογικοί συντελεστές:

- αγροτικής ατομικής επιχείρησης, 29 § 3

- αγροτικών συνεταιρισμών και ομάδων παραγωγών, 58 § 2

- ακίνητης περιουσίας, 40 § 4

- ανεξάρτητων επιτροπών προσφύγων, 15 § 2 περ. δ'

- αξιωματικών πλοίων εμπορικού ναυτικού, 15 § 2 περ. α'

- ασφαλισματος ομαδικών συνταξιοδοτικών συμβολαίων, 15 § 4

- δικαιωμάτων, 40 § 3

- εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας, 29 § 4

- εφάπαξ αποζημίωσης λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, 15 § 3

- κατώτερου πληρώματος πλοίων εμπορικού ναυτικού, 15 § 2 περ. β'

- κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, 29 § 1

- κυβερνητών αεροσκαφών, 15 § 2γ'

- μερισμάτων, 40 § 1

- μισθωτής εργασίας, 15 § 1

- νομικών προσώπων τηρούντων

διπλογραφικά βιβλία, 58 § 1 εδ. α'

- προπονητών, 15 § 2α'

- προσωπικών εταιρειών, συνεταιρισμών, κοινωνικών, κοινοπραξιών, τηρούντων

απλογραφικά βιβλία, 58 § 1 εδ. β'

- στην παρακράτηση του φόρου, 60

- τόκων, 40 § 2

- υπεραξίας από μεταβίβαση κεφαλαίου, 43

Φορολογούμενος:

- έννοια, 2 περ. α'

Φόρος:

- καταβολή στην αλλοδαπή, 9
- καταβολή φυσικών προσώπων, 67 § 6
- καταβολή νομικών προσώπων, 68 § 3
- μη εκπιπόμενος, 23 περ. ζ'
- προκαταβολή, 69-71

Φυλακισμένοι:

- αμφισβήτηση αντικειμενικής δαπάνης (τεκμηρίου), 31 § 2 περ. β'

- X -

Χρεογράφων αγορά:

- ως δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήριο), 32 περ. β'

Χρηματικά ποσά:

- που δεν θεωρούνται εισόδημα, 34 § 2 περ. β'
- που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, 34 § 2 περ. γ'

Χρηματοοικονομική μίσθωση:

- έννοια, 24 § 2

Χρόνος:

- απόκτησης του εισοδήματος, 8 § 4
- επιβολής του φόρου, 8 § 3

ΤΜΗΜΑ Γ'

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΟΛΥΓΡΑΦΗΜΕΝΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΚΑΤΑ ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΚΗ ΣΕΙΡΑ

Έτους 2013			
Πολ.	Σελ.		
ΑΓΓΔΕ 1004	360	ΕΔΥΟ 1251	351
ΕΔΥΟ 1033	178	ΕΔΥΟ 1260	27
ΕΔΥΟ 1149	830	ΕΔΥΟ 1261	813
		ΕΔΥΟ 1264	812
		Έτους 2015	
Έτους 2014		Πολ.	Σελ.
Πολ.	Σελ.	ΕΔΥΟ 1032	362
ΕΔΥΟ 1007	812	ΑΓΓΔΕ 1036	456
ΑΓΓΔΕ 1008	342	ΕΔΥΟ 1037	410
ΑΥΟ 1010	165	ΕΔΥΟ 1039	403, 458
ΑΓΓΔΕ 1011	462	ΕΔΥΟ 1041	179
ΑΓΓΔΕ 1012	464	ΕΔΥΟ 1042	304
ΑΓΓΔΕ 1014	344	ΕΔΥΟ 1044	386,389
ΑΓΓΔΕ 1025	726	ΕΔΥΟ 1046	93
ΑΓΓΔΕ 1026	103	ΕΔΥΟ 1047	113,178
ΑΓΓΔΕ 1027	464	ΕΔΥΟ 1052	162
ΑΓΓΔΕ 1028	466	ΕΔΥΟ 1056	254
ΑΓΓΔΕ 1031	727	ΑΓΓΔΕ 1058	20
ΑΓΓΔΕ 1034	118	ΕΔΥΟ 1059	167,393,398,432,435
ΑΓΓΔΕ 1048	468	ΕΔΥΟ 1060	687,743
ΑΓΓΔΕ 1049	437	ΕΔΥΟ 1067	104,653,731,734
ΕΔΥΟ 1076	545	ΕΔΥΟ 1069	314
ΕΔΥΟ 1090	161	ΕΔΥΟ 1071	197
ΕΔΥΟ 1102	127	ΕΔΥΟ 1072	448
ΑΥΟ 1104	440	ΕΔΥΟ 1073	246
ΑΥΟ 1105	171	ΑΓΓΔΕ 1074	675
ΕΔΥΟ 1106	290	ΕΔΥΟ 1076	290,292,296,302
ΑΥΟ 1119	343	ΕΔΥΟ 1078	403
ΕΔΥΟ 1120	452, 516	ΕΔΥΟ 1079	232
ΑΓΓΔΕ 1121	345	ΕΔΥΟ 1083	120
ΕΔΥΟ 1122	351	ΕΔΥΟ 1084	448
ΕΔΥΟ 1143	812	ΑΓΓΔΕ 1088	581
ΕΔΥΟ 1152	197	ΕΔΥΟ 1094	93
ΑΥΟ 1168	347	ΕΔΥΟ 1097	653
ΕΔΥΟ 1206	825	ΕΔΥΟ 1099	687
ΕΔΥΟ 1211	545	ΑΓΓΔΕ 1101	820
ΕΔΥΟ 1216	232	ΕΔΥΟ 1102	688
ΑΓΓΔΕ 1217	442	ΕΔΥΟ 1103	314
ΕΔΥΟ 1219	120	ΑΓΓΔΕ 1112	312
ΕΔΥΟ 1228	178	ΕΔΥΟ 1113	197, 217, 232
ΕΔΥΟ 1234	127	ΕΔΥΟ 1116	179
		ΕΔΥΟ 1120	254,653,721

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΟΛΥΓΡΑΦΗΜΕΝΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ

ΕΔΥΟ 1121.....	403	ΕΔΥΟ 1102.....	315
ΕΔΥΟ 1123.....	389	ΕΔΥΟ 1107.....	179
ΕΔΥΟ 1129.....	179	ΕΔΥΟ 1108.....	127
ΑΥΟ 1132.....	581	ΕΔΥΟ 1109.....	302
ΕΔΥΟ 1138.....	314	ΕΔΥΟ 1111.....	247
ΕΔΥΟ 1139.....	113	ΕΔΥΟ 1146.....	178
ΕΔΥΟ 1142.....	17	ΕΔΥΟ 1147.....	127
ΕΔΥΟ 1143.....	197	ΕΔΥΟ 1158.....	232
ΕΔΥΟ 1145.....	813	ΕΔΥΟ 1161.....	127
ΕΔΥΟ 1146.....	813	ΕΔΥΟ 1179.....	198
ΕΔΥΟ 1153.....	197	ΕΔΥΟ 1197.....	232
ΕΔΥΟ 1159.....	435	ΕΔΥΟ 1198.....	430
ΕΔΥΟ 1166.....	458	ΕΔΥΟ 1200.....	261
ΕΔΥΟ 1170.....	254		
ΕΔΥΟ 1186.....	722		
ΕΔΥΟ 1208.....	315		
ΕΔΥΟ 1211.....	246		
ΕΔΥΟ 1213.....	309		
ΕΔΥΟ 1217.....	254,653,731,743		
ΕΔΥΟ 1220.....	517		
ΕΔΥΟ 1223.....	99		
ΕΔΥΟ 1229.....	309		
ΕΔΥΟ 1231.....	721		
ΕΔΥΟ 1232.....	722		
ΕΔΥΟ 1235.....	813		
ΕΔΥΟ 1249.....	127		
ΑΥΟ 1277.....	525		
ΑΥΟ 1279.....	526		

Έτος 2016

Πολ.	Σελ.
ΕΔΥΟ 1013.....	246
ΕΔΥΟ 1024.....	314
ΑΓΓΔΕ 1041.....	581
ΕΔΥΟ 1042.....	653
ΑΓΓΔΕ 1049.....	675
ΕΔΥΟ 1055.....	232
ΕΔΥΟ 1064.....	448
ΕΔΥΟ 1068.....	336
ΕΔΥΟ 1070.....	688
ΕΔΥΟ 1075.....	249
ΕΔΥΟ 1079.....	246
ΕΔΥΟ 1087.....	120
ΕΔΥΟ 1088.....	261
ΕΔΥΟ 1094.....	197
ΕΔΥΟ 1095.....	826
ΕΔΥΟ 1098.....	127

Έτος 2017

Πολ.	Σελ.
ΑΥΟ 1005.....	151
ΕΔΥΟ 1007.....	452
ΕΔΥΟ 1012.....	518
ΑΑΑΔΕ 1025.....	470
ΕΔΥΟ 1029.....	198,304
ΑΑΑΔΕ 1030.....	675
ΕΔΥΟ 1031.....	827
ΑΥΟ 1034.....	581
ΕΑΑΔΕ 1037.....	829
ΕΑΑΔΕ 1043.....	653
ΕΔΥΟ 1045.....	120
ΕΑΑΔΕ 1047.....	688
ΕΑΑΔΕ 1054.....	127
ΕΑΑΔΕ 1057.....	419,422,428,430
ΕΑΑΔΕ 1061.....	232
ΕΑΑΔΕ 1062.....	161
ΕΑΑΔΕ 1068.....	833
ΕΑΑΔΕ 1071.....	654,722
ΕΑΑΔΕ 1075.....	389
ΕΑΑΔΕ 1080.....	254
ΕΑΑΔΕ 1089.....	814
ΕΑΑΔΕ 1096.....	114
ΑΥΟ 1100.....	153
ΕΑΑΔΕ 1109.....	114
ΕΑΑΔΕ 1114.....	17
ΕΑΑΔΕ 1139.....	654
ΕΑΑΔΕ 1148.....	393
ΕΑΑΔΕ 1152.....	382
ΕΑΑΔΕ 1155.....	114
ΕΑΑΔΕ 1156.....	835
ΕΑΑΔΕ 1157.....	398

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΟΛΥΓΡΑΦΗΜΕΝΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ

ΕΑΑΔΕ 1167	114	ΑΑΑΔΕ Α. 1109.....	1129, 675
ΑΥΟ 1173.....	528	ΑΑΑΔΕ Α. 1148.....	687
ΕΑΑΔΕ 1174	362	Κ.Υ.Α. Α. 1220.....	761
ΕΑΑΔΕ 1175	180	ΑΑΑΔΕ Α. 1201.....	582
ΕΑΑΔΕ 1178	281	ΑΑΑΔΕ Α. 1289.....	451, 481
ΑΑΑΔΕ 1187.....	316	ΑΑΑΔΕ Α. 1302.....	388
ΑΑΑΔΕ 1201.....	22	ΑΑΑΔΕ Α. 1352.....	530
ΕΑΑΔΕ 1210	217	ΑΑΑΔΕ Α. 1353.....	532

Έτους 2018

Πολ.	Σελ.	Εγκ.	Σελ.
ΕΑΑΔΕ 1014	399	ΕΑΑΔΕ Ε. 2002.....	814
ΕΑΑΔΕ 1020	114	ΕΑΑΔΕ Ε. 2008.....	290
ΕΑΑΔΕ 1023	247	ΕΑΑΔΕ Ε. 2009.....	382
ΑΥΟ 1024	529	ΕΑΑΔΕ Ε. 2017.....	27
ΕΑΑΔΕ 1029	114	ΕΑΑΔΕ Ε. 2018.....	305
ΕΑΑΔΕ 1036	128	ΕΑΑΔΕ Ε. 2019.....	114
ΕΑΑΔΕ 1042	180	ΕΑΑΔΕ Ε. 2023.....	688
ΑΑΑΔΕ 1044.....	646	ΕΑΑΔΕ Ε. 2026.....	654
ΑΑΑΔΕ 1057.....	675	ΕΑΑΔΕ Ε. 2028.....	362
ΑΑΑΔΕ 1063.....	684	ΕΑΑΔΕ Ε. 2032.....	290
ΑΑΑΔΕ 1068.....	582	ΕΑΑΔΕ Ε. 2046.....	436
ΕΑΑΔΕ 1069	688	ΕΑΑΔΕ Ε. 2047.....	336
ΕΑΑΔΕ 1072	653	ΕΑΑΔΕ Ε. 2051.....	261,271
ΕΑΑΔΕ 1145.....	746,749,752	ΕΑΑΔΕ Ε. 2060.....	452
ΑΑΑΔΕ 1168	748	ΕΑΑΔΕ Ε. 2065.....	839
ΕΑΑΔΕ 1205	281	ΕΑΑΔΕ Ε. 2068.....	198
ΕΑΑΔΕ 1206	121	ΕΑΑΔΕ Ε. 2071.....	410
ΕΑΑΔΕ 1216	837	ΕΑΑΔΕ Ε. 2080.....	247
ΕΑΑΔΕ 1219	198	ΕΑΑΔΕ Ε. 2086.....	18
ΚΥΑ 1221.....	241	ΕΑΑΔΕ Ε. 2087.....	254
ΕΑΑΔΕ 1227	448	ΕΑΑΔΕ Ε. 2088.....	403
ΕΑΑΔΕ 1228	281,435	ΕΑΑΔΕ Ε. 2091.....	232
ΕΑΑΔΕ 1235	838	ΕΑΑΔΕ Ε. 2092.....	336
ΕΑΑΔΕ 1241	109	ΕΑΑΔΕ Ε. 2103.....	114
ΕΑΑΔΕ 1242	448	ΕΑΑΔΕ Ε. 2104.....	518
ΕΑΑΔΕ 1244	753	ΕΑΑΔΕ Ε. 2107.....	399

Έτους 2019

Αποφ.	Σελ.	ΕΑΑΔΕ Ε.	Σελ.
ΚΥΑ Α. 1007.....	757	ΕΑΑΔΕ Ε. 2119.....	161
ΑΑΑΔΕ Α. 1017.....	582	ΕΑΑΔΕ Ε. 2128.....	305
ΑΑΑΔΕ Α. 1037.....	675	ΕΑΑΔΕ Ε. 2129.....	315
ΑΑΑΔΕ Α. 1041.....	582	ΕΑΑΔΕ Ε. 2131.....	841
ΑΑΑΔΕ Α. 1099.....	373	ΕΑΑΔΕ Ε. 2134.....	247
ΑΑΑΔΕ Α. 1100.....	477	ΕΑΑΔΕ Ε. 2135.....	93
ΑΑΑΔΕ Α. 1101.....	479	ΕΑΑΔΕ Ε. 2136.....	389
		ΕΑΑΔΕ Ε. 2137.....	302
		ΕΑΑΔΕ Ε. 2138.....	382
		ΕΑΑΔΕ Ε. 2141.....	324
		ΕΑΑΔΕ Ε. 2145.....	393

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΟΛΥΓΡΑΦΗΜΕΝΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ

ΕΑΑΔΕ Ε. 2146.....	315	ΕΑΑΔΕ Ε. 2164.....	399
ΕΑΑΔΕ Ε. 2147.....	382	ΕΑΑΔΕ Ε. 2169.....	148
ΕΑΑΔΕ Ε. 2156.....	315	ΕΑΑΔΕ Ε. 2189.....	764
ΕΑΑΔΕ Ε. 2167.....	261,431	ΕΑΑΔΕ Ε. 2197.....	121,128
ΕΑΑΔΕ Ε. 2172.....	128	ΕΑΑΔΕ Ε. 2204.....	382
ΕΑΑΔΕ Ε. 2181.....	399	ΕΑΑΔΕ Ε. 2205.....	254
ΕΑΑΔΕ Ε. 2182.....	261	ΕΑΑΔΕ Ε. 2206.....	247
ΕΑΑΔΕ Ε. 2183.....	198	ΕΑΑΔΕ Ε. 2208.....	368
ΕΑΑΔΕ Ε. 2196.....	458		

Έτος 2020

Αποφ.	Σελ.
ΑΑΑΔΕ Α. 1008.....	273
ΑΑΑΔΕ Α. 1020.....	647
ΑΑΑΔΕ Α. 1036.....	39
ΑΑΑΔΕ Α. 1038.....	375
ΑΑΑΔΕ Α. 1129.....	675
ΑΑΑΔΕ Α. 1129.....	675
ΑΑΑΔΕ Α. 1129.....	675
ΑΥΟ Α. 1125.....	443
ΑΑΑΔΕ Α. 1130.....	46
ΑΥΟ Α. 1163.....	155
ΑΥΟ Α. 1186.....	728
ΑΥΟ Α. 1193.....	329,799
ΑΑΑΔΕ Α. 1204.....	376
ΑΑΑΔΕ Α. 1217.....	65
ΑΑΑΔΕ Α. 1231.....	557
ΑΑΑΔΕ Α. 1258.....	767
ΑΑΑΔΕ Α. 1261.....	78
ΑΑΑΔΕ Α. 1267.....	533
ΑΥΟ 147269.....	47
Κ.Υ.Α. 45821.....	212
Κ.Υ.Α. 165788.....	183
Εγκ.	Σελ.
ΕΑΑΔΕ Ε. 2015.....	275
ΕΑΑΔΕ Ε. 2019.....	654
ΕΑΑΔΕ Ε. 2023.....	180
ΕΑΑΔΕ Ε. 2026.....	148,448
ΕΑΑΔΕ Ε. 2065.....	688
ΕΑΑΔΕ Ε. 2069.....	518
ΕΑΑΔΕ Ε. 2079.....	58
ΕΑΑΔΕ Ε. 2099.....	293
ΕΑΑΔΕ Ε. 2104.....	138
ΕΑΑΔΕ Ε. 2113.....	28,90
ΕΑΑΔΕ Ε. 2117.....	764
ΕΑΑΔΕ Ε. 2132.....	731
ΕΑΑΔΕ Ε. 2140.....	847

Έτος 2021

Αποφ.	Σελ.
ΑΥΟ Α. 1003.....	330,800
ΑΑΑΔΕ Α. 1026.....	380
ΑΥΟ Α. 1030.....	804
ΑΑΑΔΕ Α. 1035.....	482
ΑΑΑΔΕ Α. 1052.....	497
ΑΥΟ Α. 1053.....	334,807
ΑΥΟ Α. 1057.....	809
ΑΥΟ Α. 1079.....	322
ΑΥΟ Α. 1087.....	74
ΑΑΑΔΕ Α. 1090.....	325
ΑΑΑΔΕ Α. 1112.....	649
ΑΑΑΔΕ Α. 1118.....	584
ΑΑΑΔΕ Α. 1128.....	676
ΑΥΟ Α. 1186.....	535
ΑΥΟ Α. 1246.....	537
ΑΑΑΔΕ Α. 1264.....	583
ΑΑΑΔΕ Α. 1275.....	497
ΑΥΟ 39937.....	736
Κ.Υ.Α. 79230.....	212
Κ.Υ.Α. 90483.....	219
Εγκ.	Σελ.
ΕΑΑΔΕ Ε. 2004.....	411
ΕΑΑΔΕ Ε. 2015.....	82,128
ΕΑΑΔΕ Ε. 2031.....	225
ΕΑΑΔΕ Ε. 2033.....	227,228,233
ΕΑΑΔΕ Ε. 2051.....	772
ΕΑΑΔΕ Ε. 2052.....	115
ΕΑΑΔΕ Ε. 2057.....	405
ΕΑΑΔΕ Ε. 2059.....	814
ΕΑΑΔΕ Ε. 2075.....	436
ΕΑΑΔΕ Ε. 2087.....	94
ΕΑΑΔΕ Ε. 2089.....	722
ΕΑΑΔΕ Ε. 2092.....	778
ΕΑΑΔΕ Ε. 2100.....	261
ΕΑΑΔΕ Ε. 2103.....	161
ΕΑΑΔΕ Ε. 2104.....	814

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΟΛΥΤΡΑΦΗΜΕΝΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ

ΕΑΑΔΕ Ε. 2107.....	198	ΕΑΑΔΕ Ε. 2226.....	94,129
ΕΑΑΔΕ Ε. 2109.....	233	ΕΑΑΔΕ Ε. 2228.....	100
ΕΑΑΔΕ Ε. 2110.....	198,247	ΕΑΑΔΕ Ε. 2229.....	849
ΕΑΑΔΕ Ε. 2112.....	654	ΕΑΑΔΕ Ε. 2232.....	814
ΕΑΑΔΕ Ε. 2114.....	848	ΕΑΑΔΕ Ε. 2235.....	131
ΕΑΑΔΕ Ε. 2115.....	848	ΕΑΑΔΕ Ε. 2115.....	848
ΕΑΑΔΕ Ε. 2121.....	399		
ΕΑΑΔΕ Ε. 2122.....	688	Έτος 2022	
ΕΑΑΔΕ Ε. 2124.....	199	Αποφ.	Σελ.
ΕΑΑΔΕ Ε. 2125.....	180,383,436,731,743	ΑΑΑΔΕ Α. 1032.....	650
ΕΑΑΔΕ Ε. 2130.....	28	ΑΑΑΔΕ Α. 1034.....	584
ΕΑΑΔΕ Ε. 2150.....	59	ΑΑΑΔΕ Α. 1042.....	644
ΕΑΑΔΕ Ε. 2162.....	104,383	Κ.Υ.Α. Α. 1043	774
ΕΑΑΔΕ Ε. 2171.....	362	ΑΑΑΔΕ Α. 1052.....	676
ΕΑΑΔΕ Ε. 2175.....	167,248	Α.Υ.Ο. 35565	142
ΕΑΑΔΕ Ε. 2198.....	199	Εγκ.	Σελ.
ΕΑΑΔΕ Ε. 2199.....	200	ΕΑΑΔΕ Ε. 2008.....	233,307
ΕΑΑΔΕ Ε. 2209.....	201,234	ΕΑΑΔΕ Ε. 2018.....	545
ΕΑΑΔΕ Ε. 2092.....	778	ΕΑΑΔΕ Ε. 2022.....	518
ΕΑΑΔΕ Ε. 2212.....	149	ΕΑΑΔΕ Ε. 2025.....	654
ΕΑΑΔΕ Ε. 2218.....	383	ΕΑΑΔΕ Ε. 2027.....	203,399
ΕΑΑΔΕ Ε. 2224.....	82	ΕΑΑΔΕ Ε. 2029.....	86
ΕΑΑΔΕ Ε. 2225.....	128,384	ΕΑΑΔΕ Ε. 2040.....	688

**ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΕΠΤΑΨΗΦΙΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ,
ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΚΑΤΑ ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΚΗ ΣΕΙΡΑ**

Έτος 2011

	Σελ.
ΑΥΟ ΔΟΣ Α 1177722.....	520

Έτος 2012

	Σελ.
ΑΥΟ ΔΟΣ Α 1011408.....	522

Έτος 2013

	Σελ.
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ 12Β 1159820.....	362

Έτος 2014

	Σελ.
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1023686	126
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1030493	113,148
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Β 1035675.....	517
ΑΠΟΦ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12 Α 1039188	524
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1049253	362
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1049261	813
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1052367	517
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1055825	113
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1055910	824
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1057684	98
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1060204	812
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1061570	178
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1066053	517
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Β 1078427.....	261
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Γ 1079455	246
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1084609	148
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1085785	824
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1088596	672
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Β 1091312.....	261
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ 12Α 1107659	290
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1109180	517
ΕΔΥΟ Δ 12Α 1109216.....	281
ΕΔΥΟ Δ 12Α 1109224.....	126
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1133819	126
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1140877	93
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ 12Α 1142299	93
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12Α 1158078	517
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΛ Δ 1168423	412

Έτος 2015

	Σελ.
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. Δ12 1006031	178
ΕΔΥΟ ΔΕΑΦ Α 1055728.....	120
ΕΔΥΟ ΔΕΑΦ Β 1061927	452
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1063913	246
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1064780.....	113
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1064795.....	93
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1075426.....	113
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1078315.....	93
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1080132.....	179
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1081633	721
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1081689	721
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1087089	314
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1087150	197
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1087176	197
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1089508	722
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1089843	398
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1090759	825
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1095974.....	113
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1096855.....	731
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1097944	813
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1102518	389
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1107028.....	113
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1107932	99
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1133403.....	731
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1136614	393
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1136663	413
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1137110	254
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1137382	398
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1137818	17
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1137822	389
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1144110.....	179
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1144341.....	813
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1146889.....	261
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1146973.....	27
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1147493	309
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1148240.....	127
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1148410	305
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1151184.....	314
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1160573.....	99
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1166032	517
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1166163	197

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΕΠΤΑΨΗΦΙΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ, ΕΓΚΥΚΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

Έτους 2016

	Σελ.
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1007305.....	813
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1008055	452
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1027291	398
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1033419.....	179
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1033424.....	814
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1033546.....	113
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1034079.....	179
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1034297.....	197
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1036150.....	27
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1042299	314
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1047465.....	261
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1052893.....	99
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1054130.....	113
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1054386.....	99
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1054893.....	413
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1060851.....	148
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1063718	99
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. 1068031	315
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1071298	99
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1075807	814
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1076528	452
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1081630	722
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1082314	398
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1082935	247
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1083185.....	179
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1084012	198
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1086197	413
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1087947	452
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1095061	389
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1095069	722
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1095090	247
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1096157.....	120
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1097106	435
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1097116	517
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1101713.....	113
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1109853.....	179
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1110012	99
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1110127	814
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1110286	517
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1110696	517
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1111586	814
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1118024	722
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1118027	246
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1133932	93

ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1134898.....	198
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1135136	722
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ 1144304.....	654
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1155600	722
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1167345	232
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1168150	247
ΕΓΚ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Β 1188103	393

Έτους 2017

	Σελ.
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1000637	179
ΥΠ. ΟΙΚ. ΑΤΚΕ 0000907	186
ΕΓΓΡ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1004699	518
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1008198.....	814
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1010732.....	99
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1014217.....	247
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1015698.....	198
ΕΓΓΡ. ΥΠ. ΟΙΚ. ΔΕΑΦ Α 1032121.....	827
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1054541.....	261
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1060761	93
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1065712.....	363
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1065927.....	99
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1069847.....	834
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1099109	127
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1103945	281
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1110513	162
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1111005	302
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1111174	413
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1117730.....	315
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1125763	362
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1135549	281
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1140965	731
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1165181	731

Έτους 2018

	Σελ.
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1017519.....	304
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1017521	121
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1017570	127
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ 1021217	114
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1031152	180
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Α 1045542	161
ΕΓΚ. ΑΑΔΕ ΔΕΑΦ Β 1017519.....	387

