# Οδηγός Φορολογικής Αναμόρφωσης

**[Από το «Λογιστικό» στο «Φορολογητέο» Αποτέλεσμα (14 Στάδια)]**

**BDO «TAX REPORT» (ΤΕΥΧΟΣ 4)**


***Κωνσταντίνος Ι. Νιφορόπουλος***
***Ορκωτός ελεγκτής λογιστής***
***Αντιπρόεδρος ΔΣ της BDO Ορκωτοί Ελεγκτές ΑΕ***
***Επιστημονικός Συνεργάτης Taxheaven***


**Η παραπομπή σε πλήρη ανάλυση των θέματα, γίνεται στην φορολογική-λογιστική πύλη ενημέρωσης taxheaven.gr, την οποία και ευχαριστούμε.**

# Περιεχόμενα


1. **Εισαγωγή**
   1.1 Νομοθεσία – Εγκύκλιοι - Αποφάσεις Δ.Ε.Δ και Φορολογικά Έντυπα
   1.2 Από το «Λογιστικό» στο «Φορολογητέο» Αποτέλεσμα – Συνοπτικά
   1.3 «Φορολογικές Απαλλαγές» που υπολογίζονται σε ποσό φόρου.
2. **Στάδιο Πρώτο : Υπολογισμός του «Λογιστικού Αποτελέσματος» και Κανόνες Αποτίμησης/Επιμέτρησης που χρησιμοποιήσαμε.**
   2.1 Βήμα 1 : Ο υπολογισμός του «Λογιστικού Αποτελέσματος», ως αφετηρία υπολογισμού του «Φορολογικού Αποτελέσματος»
   2.2 Βήμα 2 : Έλεγχος της εφαρμογής των κανόνων Αποτίμησης /Επιμέτρησης των Ε.Λ.Π και εντοπισμός των " Διαφορών " με τους " Φορολογικούς Κανόνες "
3. **Στάδιο Δεύτερο : Υπολογισμός των δαπανών /εξόδων που δεν αναγνωρίζονται Φορολογικά**
   3.1 Γενικές αρχές της Φορολογικής Αναγνώρισης των Δαπανών – Τεκμηρίωση – Αιτιολόγηση
   3.2 Τα βήματα Εντοπισμού των «Λογιστικών Διαφορών » ανά κατηγορία

Βήμα 1 : Μη αναγνώριση τόκων λόγω υπέρβασης ορίου επιτοκίου
Βήμα 2 : Δαπάνες με μη αποδεκτό τρόπο εξόφλησης
Βήμα 3 : Δαπάνες για τις οποίες η φορολογική τους αναγνώριση συναρτάται από το χρόνο εξόφλησής τους
Βήμα 4 : Φορολογική Αναμόρφωση των « Προβλέψεων » και των «Απομειώσεων»
Βήμα 5 : Φορολογική αναμόρφωση προστίμων και προσαυξήσεων
Βήμα 6: Φορολογική αναμόρφωση αμοιβών, που συνιστούν ποινικό αδίκημα
Βήμα 7 : Φορολογική αναμόρφωση των φόρων
Βήμα 8 : Τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου
Βήμα 9 : Μη αναγνώριση δαπανών λόγω υπέρβασης ορίου
Βήμα 10 : Μη αναγνώριση δαπανών επειδή αποτελούν «προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες» ή «δαπάνες ψυχαγωγίας» και όχι «επιχειρηματικές δαπάνες»
Βήμα 11 : Δαπάνες από νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς
Βήμα 12 : Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται.
Βήμα 13 : [Κωδικός 2014 ] Δαπάνες ενδοομιλικών μερισμάτων .
Βήμα 14 : Υπέρβαση του κανόνα περιορισμού των τόκων
Βήμα 15 : Μη αναγνώριση δαπανών λόγω υπέρβασης ορίου επί των κερδών

4. **Στάδιο Τρίτο : Διαχωρισμός των « Λογιστικών Διαφορών» σε «Μόνιμες» και « Προσωρινές » και Εξέταση « Προσωρινών Διαφορών » προηγούμενων ετών**
   4.1 Τι ορίζεται ως «Προσωρινή διαφορά» και αντιδιαστολή προς τις «μόνιμες» διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.
   4.2 Παράδειγμα διαδικασίας διαχωρισμού μεταξύ «Προσωρινών διαφορών» και «Μόνιμων διαφορών»
5. **Στάδιο Τέταρτο : Συμπλήρωση του Εντύπου « Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης (Κ.Φ.Α ) »**

6. **Στάδιο Πέμπτο : Συμπλήρωση του Πίνακα Ε «Προσωρινών Διάφορων μεταξύ Φορολογικής - Λογιστικής Βάσης», του Εντύπου Ε3**
   6.1 Συμπλήρωση «Πίνακα Ε» του Εντύπου Ε3
   6.2 Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων [ (17) Ν- 462 ]
7. **Στάδιο Έκτο : Φορολογικές Αναμορφώσεις στα Έξοδα και στα Έσοδα ορισμένων κατηγοριών Επιχειρήσεων.**
   7.1 Βήμα 1 : Είδη των Εταιρειών με ειδική φορολογική μεταχείριση
   7.2 Βήμα 2 : Συνοπτικά οι Εταιρείες με ειδικές Φορολογικές Αναμορφώσεις στα Έξοδα και στα Έσοδα
   7.3 Ειδικός Υπολογισμός φορολογητέων κερδών για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου
8. **Στάδιο Έβδομο : Ενδοομιλικές Συναλλαγές - Μη τήρηση της αρχής των «ίσων αποστάσεων»**
   8.1 Βήμα 1 : Έλεγχος για ύπαρξη « Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων» Προϋποθέσεις σύνδεσης προσώπων
   Βήμα 2 : Έλεγχος για ύπαρξη συναλλαγών μεταξύ των « Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων»
   8.3 Βήμα 3 : Συμπλήρωση Εντύπων, Υποβολές και Τεκμηρίωση των συναλλαγών
   Βήμα 4 : [ (5) Ν- 446 ] Διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013
9. **Στάδιο Όγδοο : «Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες »**
   9.1 Βήμα 1 : Έλεγχος για ύπαρξη « Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών»
   9.2 Βήμα 2 : [ (4) Ν- 452 ] Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν.4172/2013)
   9.3 Βήμα 3 : [ (21) Ν- 478 ] Διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (άρθ. 66 ν.4172/2013)
10. **Στάδιο Ένατο : Υπολογισμός Αφορολόγητων Εσόδων**
   10.1 Έντυπο Ν : Πίνακα « Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ .." – ( Υποπίνακας ) Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται ..
   Βήμα 1 : (3) Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου
   Βήμα 2 : ( 4-8 ) Αφορολόγητες Υπεραξίες και Τόκοι [ Κωδ. Ν-465, 466, 463, 467 ]
   Βήμα 3 : ( 6 ) Υπεραξία από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου [ Κωδ. Ν-470]
   Βήμα 4 : (9) Κέρδη από διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (παρ. 5 άρθ. 58 ν.4172/201 [ Κωδ. Ν-459 ]
   Βήμα 5 : (15) Ωφέλεια από τη διαγραφή χρέους στο πλαίσιο εξωδικαστικού συμβιβασμού ή σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης (άρθρο 62 ν.4389/2016) [ Κωδ. Ν-475 ]
   Βήμα 6 : (19) Αντιστάθμισμα νησιωτικού κόστους (Α.ΝΗ.ΚΟ.) του ν.4551/2018 [ Κωδ. Ν-479 ]
   10.2 Έντυπο Ν : Πίνακας « Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ …" – ( Υποπίνακας ) ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΏΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ , Κ.ΛΠ ...

Βήμα 1 : ( 4 ) Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 71Α ν.4172/2013 [ Κωδ. Ν-041 ]

**11. Στάδιο Δέκατο : Μερίσματα Εισπραττόμενα**

11.1 Βήμα 1 : Κατηγορίες εισπραττόμενων μερισμάτων

11.2 Βήμα 2 : Έλεγχος των Λογαριασμών της Λογιστικής για τυχόν ύπαρξη τέτοιων κονδυλίων

11.3 Βήμα 3 : Διαδικασία τεκμηρίωσης της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 48του ν.4172/2013,προκειμένου να εφαρμοστεί η μέθοδος της απαλλαγής

11.4 Βήμα 4 : Συμπλήρωση Πίνακα Μερισμάτων ( πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013 )

11.5 Βήμα 5 : Εξέταση για ενδεχόμενη " Φορολογική Αναμόρφωση " στο έντυπο Κ.Φ..Α

**12. Στάδιο Ενδέκατο : Αναπτυξιακά Κίνητρα ( Αφορολόγητα Αποθεματικά ή Μείωση Φόρων )**

12.1 Αναπτυξιακά Κίνητρα, τα οποία προβλέπουν μείωση των φορολογητέων Κερδών

12.2 Αναπτυξιακά Κίνητρα, τα οποία προβλέπουν μείωση του Φόρου

12.3 Αφορολόγητο αποθεματικό για την μετεγκατάσταση επιχ/σεων σε επιχειρηματικά πάρκα (παρ. 3 άρθ. 62 ν.3982/2011) [ Κωδ. Ν-099 ]

12.4 Ποσό επένδυσης για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων άρθρου 71Ε ν. 4172/2013) [ Κωδ. Ν-076 ]

**13. Στάδιο Δωδέκατο : Έλεγχος για Δαπάνες οι οποίες «πριμοδοτούνται» ( Προσδιορίζονται Εξωλογιστικά )**

13.1 Βήμα 1 : Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθ. 22Α ν.4172/2013) (Εξωλογιστικά) [ Κωδ. Ν-060

13.2 Βήμα 2 : Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ. 10 άρθ. 4 ν.3522/2006) (Εξωλογιστ.) [ Κωδ. Ν-071 ]

13.3 Βήμα 3 : Έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά) [ Κωδ. Ν-054 ]

13.4 Βήμα 4 : Προσαυξημένες αποσβέσεις για κόστος ενεργειακής απόδοσης (παρ. 10 άρθρο 24 ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά) [ Κωδ. Ν-056 ]

13.5 Βήμα 5 : Έλεγχος των Λογαριασμών της Λογιστικής για τυχόν ύπαρξη τέτοιων κονδυλίων

**14. Στάδιο Δέκατο τρίτο : Δαπάνες που αναγνωρίζονται Φορολογικά στην Χρήση, ενώ είχαν γίνει σε προηγούμενες Χρήσεις**

14.1 Βήμα 1 : «Προσωρινές Λογιστικές Διαφορές », προηγούμενων ετών

14.2 Βήμα 2 : Χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος τους από την ανταλλαγή ομολόγων

14.3 Βήμα 14.3 Βήμα 3 : [Κωδικός 2015] Υπέρβαση του κανόνα περιορισμού των τόκων ( Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης )

**15. Στάδιο Δέκατο τέταρτο : Υπολογισμός των «Φορολογικών Ζημιών » προηγούμενων ετών**

# 1. Εισαγωγή

## 1.1 Νομοθεσία – Εγκύκλιοι - Αποφάσεις Δ.Ε.Δ και Φορολογικά Έντυπα

**α) Βασική Νομοθεσία :**

- Κ.Φ.Ε ( ν. 4172/2013 )
- Κ.Φ.Δ ( ν. 4174/2013 )

**β) Βασικές διευκρινιστικές εγκύκλιοι :**

- **ΠΟΛ.1113/2.6.2015** - Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')
- **ΠΟΛ.1094/2016** - Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες
- **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
- **ΠΟΛ.1075/2016** - Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 4172/2013
- **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)

**γ) Αποφάσεις της Δ.Ε.Δ**

Σημαντικές πληροφορίες δίδουν και οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. (Υπηρεσία υποβολής Ενδικοφανούς Προσφυγής κατά πράξεων της Φορολογικής Αρχής, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)) .

Βρείτε τις σχετικές αποφάσεις : http://elib.aade.gr/elib/dedsearch

**δ) Φορολογικά Έντυπα**

Η «φορολογική αναμόρφωση» (δηλαδή η **προσαρμογή** του «Λογιστικού Αποτελέσματος» σε «φορολογητέο»), πραγματοποιείται στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων μέσω των εξής εντύπων/πινάκων:

**(1) «Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης»**

[αφορά αναμορφώσεις που αυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη ή μειώνουν τις ζημιές]

**(2) « Πίνακας Ε του εντύπου Ε3»**

[αφορά αναμορφώσεις που αυξάνουν ή μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη ή μειώνουν ή αυξάνουν τις ζημιές]

Τα δεδομένα των ανωτέρω πινάκων μεταφέρονται κατά περίπτωση:

**(αα) Στον «Πίνακα ΣΤ του εντύπου Ε3»**, μόνο για τις Ατομικές Επιχειρήσεις, δηλαδή αφορά αναμορφώσεις που μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη ή αυξάνουν τις ζημιές και εμπεριέχονται και τα αποτελέσματα των περιπτώσεων (1) και (2), και

**(ββ) Στο «Έντυπο Ν, Πίνακας «Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"»,**

**υποπίνακες: α)** «*Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται*» και **β)** «ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ, κ.λπ.» του πίνακα μόνο για τις Νομικά Πρόσωπα – Νομικές Οντότητες και αφορά αναμορφώσεις που μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη ή αυξάνουν τις ζημιές]

**<u>Δείτε αναλυτικά :</u>**

**(α) Ε.2065/2020 - Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2019**

**(β) Α.1101/2020 Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 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**

**(γ) Οι αλλαγές στο νέο έντυπο Ν του φορολογικού έτους 2019 ( Άρθρο taxheaven**

**(δ) Οδηγίες Συμπλήρωση εντύπου Ε3**

**(ε) Ε.2019/2020 Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2019**

## 1.2 Από το «Λογιστικό» στο «Φορολογητέο» Αποτέλεσμα - Συνοπτικά

**[1] Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π. ( Κωδ. Ν-116 ) Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π. ( Κωδ. Ν-117 )**

**[2] (+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π. - Φ.Β. ( Κωδ. Ν-118 ) και (-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π. - Φ.Β. ( Κωδ. Ν-119 )**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Τρίτο» και «Στάδιο Πέμπτο » ]

**[3] (+) Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ( Κωδ. Ν-119 )**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Δεύτερο» και «Στάδιο Έκτο » ]

**[4] (+) Διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013 ( Κωδ. Ν-446 )**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Έβδομο »]

**[5] (+/-) «Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες » ( (+) Κωδ. Ν-452 (-) Κωδ. Ν- 478 )**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Όγδοο »]

**[6] (+/-) Φορολογικές Αναμορφώσεις στα Έξοδα και στα Έσοδα ορισμένων κατηγοριών Επιχειρήσεων**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Έκτο » ]

**[7] (-) Αφορολόγητα Έσοδα**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Ένατο »]

**[8] (-) Μερίσματα Εισπραττόμενα**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Δέκατο »]

**[9] (-) Αφορολόγητα Αποθεματικά Αναπτυξιακών Νόμων**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Ενδέκατο » ]

**[10] (-) Δαπάνες οι οποίες «πριμοδοτούνται» ( Κωδ. Ν-060+ Κωδ. Ν-071 + Κωδ. Ν-054 + Κωδ. Ν-056 )**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Δωδέκατο » ]

**[11] (-) Δαπάνες που αναγνωρίζονται Φορολογικά στην Χρήση, ενώ είχαν γίνει σε προηγούμενες Χρήσεις**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Δέκατο Τρίτο » ]

**[12] (-) «Φορολογικές Ζημιές » προηγούμενων ετών ( Κωδ. Ν-039 )**

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Δέκατο Τέταρτο » ]

**= Φορολογητέο Αποτέλεσμα ( Κέρδος ή Ζημία )**

[ Στον κωδικό 001 μεταφέρονται τα κέρδη του κωδικού 048 . (Φορολογητά κέρδη νομικού προσώπου) και Στον κωδικό 003 μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 448 ( Μεταφορά Ζημίας ) ]

**Επισήμανση**

**α)** Η κατωτέρω ανάλυση μας, δεν περιλαμβάνει τους κωδικούς και τις περιπτώσεις, που αφορούν νομικά πρόσωπα, τα οποία εποπτεύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος

**β)** Η κατωτέρω ανάλυση μας, αναφέρεται στα Νομικά Πρόσωπα, τα οποία συμπληρώνουν το έντυπο Ν. Αναλογικά ισχύουν τα ίδια και για τις ατομικές επιχειρήσεις , οι οποίες συμπληρώνουν το « Πίνακα ΣΤ¨» , του Εντύπου Ε3.

## 1.3 «Φορολογικές Απαλλαγές» που υπολογίζονται σε ποσό φόρου.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι :

**(1) Αναπτυξιακά Κίνητρα, τα οποία προβλέπουν μείωση του Φόρου [ Κωδ. Ν-579 και Ν- 574 ]**

[ Δείτε αναλυτικά : Στάδιο Ενδέκατο » ]

**(2) Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011) [ Κωδ. Ν-575 ]**

Για μία πενταετία από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων τριτογενούς τομέα (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο Δ' που εγκαθίστανται σε κτίρια στην περιοχή της παραγράφου Α1 ( Γεράνι - Μεταξουργείο) του Ιστορικού Κέντρου της Αθήνας εκπίπτει ετησίως ποσό ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση του ακινήτου

**(3) Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013) [ Κωδ. Ν-052 ]**

Στον **κωδικό 052** αναγράφεται το ποσό του φόρου που συμψηφίζεται με βάση την παρ.3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, προκειμένου για τα εισπραττόμενα μερίσματα, για τα οποία δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ίδιου νόμου.

[ Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο Δέκατο »]

# 2. Στάδιο Πρώτο: Υπολογισμός του «Λογιστικού Αποτελέσματος» και Κανόνες Αποτίμησης /Επιμέτρησης που χρησιμοποιήσαμε.

## 2.1 Βήμα 1 : Ο υπολογισμός του «Λογιστικού Αποτελέσματος», ως αφετηρία υπολογισμού του «Φορολογικού Αποτελέσματος»

« 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. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.» **( Ν. 4172/2013, Άρθρο 21 )**

**<u>Σύνοψη των βημάτων, για την κατάρτιση των «Οικονομικών Καταστάσεων » :</u>**

1. Ολοκλήρωση της Τιμολόγησης των συναλλαγών της χρήσης 2019.
2. Εκπτώσεις λόγου κύκλου εργασιών
3. Καταχώρηση όλων των εγγραφών μηνός Δεκεμβρίου 2019 και λήψη πρώτου προσωρινού ισοζυγίου.
4. Συμφωνία Γενικής λογιστικής και επιμέρους κυκλωμάτων
5. Έλεγχος της ορθότητας των υπολοίπων Πελατών – Προμηθευτών και συμφωνία με την Γενική Λογιστική (Λογ. 30 και Λογ. 50).
6. Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών Πελατών – Προμηθευτών, Χρήσης 2019.
7. Απογραφή (ποσοτική) / (φυσική καταμέτρηση)
8. Αυτοπαραδόσεις – καταστροφές αποθεμάτων
9. Έλεγχος και συμφωνία των τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεων και δανείων)
10. Έλεγχος και συμφωνία των διάφορων δοσοληπτικών λογαριασμών
11. Υπολογισμός της αξίας των παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν. 4172/2013.
12. Έλεγχος και συμφωνία φόρων και ασφαλιστικών εισφορών προσωπικού (λογ. 54.03 και 55)
13. Εγγραφές χρονικής τακτοποίησης αγορών εξόδων εσόδων (λογ. 36, λογ.56, λογ. 58)

14. Υπολογισμός απομείωσης επισφαλών απαιτήσεων (λογ. 44.11)
15. Υπολογισμός Λοιπών προβλέψεων
16. Υπολογισμός Πρόβλεψης Αποζημίωσης Προσωπικού
17. Έλεγχος για καταχώρηση κερδών από συμμετοχές και χρεόγραφα – Ενδοομιλικά μερίσματα
18. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (λογ. 18.00 – 18.01, λογ. 34
19. Αποτίμηση Λογαριασμών σε Ξένο Νόμισμα (λογ. 30.01, λογ. 50.01 , λογ. 51.01, λογ. 45 , λογ. 52, λογ. 38.05-38.06)
20. Έλεγχος Παρακρατούμενων Φόρων
21. Λογιστική απεικόνιση των περιπτώσεων «Χρηματοδοτικής μίσθωσης» (leasing).
22. Έλεγχος ορθής καταχώρησης Επισκευών – Συντηρήσεων και προσθηκών βελτιώσεων
23. Αποσβέσεις - απογραφή παγίων και συμφωνία γενικής λογιστικής με το μητρώο παγίων (λογ. 10 – 16 )
24. Έλεγχος απομείωσης παγίων
25. Κρατικές Επιχορηγήσεις και τυχόν απόσβεση αυτών (λογ. 41.10)
26. Εξέταση τυχόν παραγραφής αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ και σχετικών τακτοποιήσεων
27. Φ.ΠΑ. – Υπολογισμός Prorata
28. Διαχωρισμός μακροπρόθεσμων - βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και απαιτήσεων (λογ. 45)
29. Κατάρτιση Φύλλου Μερισμού Δαπανών
30. Κοστολόγηση και αποτίμηση αποθεμάτων
31. Μεταβολή των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων καθώς και η διόρθωση των λαθών
32. Υπολογισμός τεκμαρτών εσόδων από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.
33. Λήψη ισοζυγίου προ κλεισίματος
34. Διενέργεια εγγραφών κλεισίματος / Λήψη Ισοζυγίου
35. Ένταξη σε κατηγορία και προσδιορισμός των απαιτούμενων υποχρεώσεων
36. Κατάρτιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως

37. Υπολογισμός Αφορολόγητων Αποθεματικών
38. Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Υποβολή Συνοπτικού πίνακα πληροφοριών
39. Υπολογισμός δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
40. Καθορισμός λογιστικής φορολογικής βάσης – Συνηθισμένες περιπτώσεις διαφορών
41. Κατάρτιση πίνακα Φορολογικής Αναμόρφωσης.
42. Υπολογισμός του ποσού της φορολογικής ζημιάς που δικαιούται να μεταφέρει η επιχείρηση.
43. Υποβολή αίτησης για αναγνώριση των «Δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας»
44. Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος και συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων τέλους χρήσης.
45. Υποβολή δήλωσης και απόδοσης του Δημοτικού Τέλους.
46. Διενέργεια εγγραφών φόρου κ.λ.π / λήψη του οριστικού ισοζυγίου (προ διανομής)
47. Διάθεσης κερδών
48. Υπολογισμός Τακτικού Αποθεματικού - Μερισμάτων - Αφορολόγητων Αποθεματικών
49. Κατάρτιση του Ισολογισμού
50. Σύνταξη του Προσαρτήματος
51. Έγκριση του Ισολογισμού και των υπολοίπων λογιστικών καταστάσεων από το διοικητικό συμβούλιο της Εταιρείας,
52. Υπογραφή ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων
53. Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου ή του Διαχειριστή/των προς την Γενική Συνέλευση των Μετόχων ή Εταίρων
54. Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων από τους Ελεγκτές
55. Υποχρέωση προς παροχή στοιχείων στους μετόχους
56. Σύγκλιση Τακτικής Γενικής Συνέλευσης - Έγκριση Οικονομικών καταστάσεων από τους Μετόχους / εταίρους και απαιτούμενες γνωστοποιήσεις και δημοσιεύσεις

**Δείτε αναλυτικά : Άρθρα Εγχειρίδιο εργασιών τέλους χρήσεως 2018 - Ενέργειες και χρονοδιάγραμμα σε 56 διαδοχικά «βήματα» (Φώτης Λώλας)**

## 2.2 Βήμα 2 : Έλεγχος της εφαρμογής των κανόνων Αποτίμησης /Επιμέτρησης των Ε.Λ.Π και εντοπισμός των « Διαφορών » με τους « Φορολογικούς Κανόνες »

**Οι κυριότερες περιπτώσεις, που πρέπει να εξετάσουμε, είναι οι ακόλουθες :**

**Περίπτωση 1 :**

**«Αρχή του Δουλευμένου» - Χρονική οριοθέτηση δαπανών /εξόδων ή εσόδων**

« **17.1.2** Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται). Για παράδειγμα, η λήψη ενός δανείου κατά την ημερομηνία ισολογισμού, επιβάλλεται να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο, ώστε να απεικονισθούν τα ληφθέντα ταμιακά διαθέσιμα και η αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ομοίως, οι δουλευμένοι τόκοι ενός δανείου επιβάλλεται να αναγνωρισθούν ως έξοδο στην περίοδο που αφορούν, έστω και εάν σύμφωνα με τη σχετική δανειακή σύμβαση οφείλονται να πληρωθούν στην επόμενη περίοδο. Ο χειρισμός αυτός οδηγεί στην εμφάνιση του σχετικού εξόδου στην κλειόμενη χρήση που αφορά, καθώς και στην αντίστοιχη αύξηση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προς τον δανειστή και τη μείωση της καθαρής θέσης.» ***( Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014)***

**Επισημάνσεις :**

**α)** Κατά τον υπολογισμό «Λογιστικού Αποτελέσματος» πρέπει να γίνουν οι χρονικές ταυτοποιήσεις (μέσω των λογαριασμών 56 και 36 του Σχεδίου Ε.Γ.Λ.Σ ή των λογαριασμών «37 Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου» και «56 Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων» του Σχεδίου Ε. Λ.Π) των δεδουλευμένων εξόδων και εσόδων καθώς και των εσόδων και εξόδων επομένων χρήσεων.

Τέτοια συνήθως είναι: Λογαριασμοί ηλεκτρικού ρεύματος, Λογαριασμοί κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, τόκοι, Ενοίκια κ.λ.π

**β)** Εφόσον η «χρονική οριοθέτηση » γίνεται κατά την σύνταξη του Αποτελέσματος Χρήσεως με βάση τα Ε.Λ.Π , δεν απαιτείται κάποια «φορολογική αναμόρφωση» ( «Πίνακας Ε» , του Εντύπου Ε3, κ.λπ )

**Σχετικά με το θέμα δείτε :**

**α) ΔΕΑΦΒ 1166163 ΕΞ 2015 - Χρόνος έκπτωσης δαπανών των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση**

**β) Άρθρο των : Κ. Καραμάνης -Δ. Λεβεντάκης - Κ. Κουλογιάννης : Ο χρόνος έκπτωσης δαπάνης από λογαριασμούς κοινής ωφέλειας - Τι δεν θεωρείται ως συνεχιζόμενη υπηρεσία και οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης**

**γ) ΣΛΟΤ 401/2019 Αρχή Δεδουλευμένου**

**δ) ΣΛΟΤ 3118/2019 Αρχή δεδουλευμένου σε συνεχιζόμενη παροχή (απλογραφικά βιβλία)**

**ε) Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 614 ΕΞ 29.5.2018 Τιμολόγηση στην επόμενη χρήση (αρχή δεδουλευμένου)**

**<u>Περίπτωση 2 :</u>**

**Πάγια και Αποσβέσεις αυτών**

**(1) Ομοιότητες και διαφορές μεταξύ «Λογιστικής Βάσης » και «Φορολογικής βάσης»**

| α/α | Ομοιότητες και Διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων | «Λογιστική βάση» ( Ε.Λ.Π ) | «Φορολογική βάση» |
|---|---|---|---|
| 1 | **Αξία κτήσεως των παγίων όταν ακολουθείται το μοντέλο τής " εύλογης αξίας "** | Εύλογη αξία είναι αντίστοιχα η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης. Αφορά μόνο: α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. | Δεν υφίσταται τέτοιο μοντέλο. [Σημειώνεται ότι έχει καταργηθεί και η προβλεπόμενη από το Ν. 2065/92 « Αναπροσαρμογή παγίων»]. |
| 2 | **Απομείωση Παγίων.** | Υποχρεωτικά εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις. | Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. |
| 3 | **Συντελεστές αποσβέσεων** | Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου. Η εκτίμηση της ωφέλιμης οικονομική ζωή του παγίου γίνεται από | Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση συγκεκριμένους συντελεστές, ανεξαρτήτως της «ωφέλιμης ζωής» τους |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | την Διοίκηση της Επιχείρησης. | |
| 4 | **Δυνατότητα υιοθέτησης από την μια βάση των συντελεστών που προβλέπει η άλλη βάση.** | Η διοίκησή της επιχείρησης δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης. | Δεν επιτρέπεται καμία απόκλιση από τους συντελεστές που προβλέπει η φορολογική Νομοθεσία. |
| 5 | **Μέθοδοι διενέργειας αποσβέσεων** | Η επιλογή γίνεται, κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης που είναι: α) η σταθερή, β) η φθίνουσα και γ) η μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή των ωρών λειτουργίας. | Οι αποσβέσεις υπολογίζονται μόνο με την σταθερή μέθοδο. |
| 6 | **Δυνατότητα εφάπαξ απόσβεσης για πάγια αξίας κατώτερης των 1.500 ευρώ** | Δεν προβλέπεται τέτοια δυνατότητα. | Προβλέπεται αυτή η δυνατότητα (Εφαρμόζεται προαιρετικά). |
| 7 | **Δυνατότητα μη διενέργειας αποσβέσεων στις «νέες επιχειρήσεις »** | Δεν προβλέπεται τέτοια δυνατότητα. | Προβλέπεται αυτή η δυνατότητα |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | (Εφαρμόζεται προαιρετικά). |
| **8** | **Δυνατότητα μη διενέργειας αποσβέσεων στα «Πάγια» που βρίσκονται σε αδράνεια** | Δεν προβλέπεται τέτοια δυνατότητα. | Προβλέπεται υποχρεωτικά, εφόσον βρίσκονται σε αδράνεια. |
| **9** | **Χρόνος Έναρξης διενέργειας των Αποσβέσεων** | Ο λογισμός απόσβεσης για όλες τις κατηγορίες παγίων (ενσώματα, βιολογικά και άυλα—ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) αρχίζει από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια | Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία |

**(2) Διάκριση των Βελτιώσεων/Προσθηκών Παγίων από τις Συντηρήσεις/Επισκευές Παγίων**

| **Κατηγοριοποίηση ως «Πάγια» ή ως «Έξοδα» - Πίνακας ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΟΥ - ΕΝΝΟΙΕΣ** | **Στην "Λογιστική Βάση" καταχωρείται:** | **Στην "Φορολογική Βάση" καταχωρείται:** |
|---|---|---|
| **Βελτίωση παγίου** | | |

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

| | | |
|---|---|---|
| **Δαπάνες ανάπτυξης** | Στα Πάγια | Στα Πάγια |
| **Δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας ( Έξοδα πρώτης εγκατάστασης )** | Στα Έξοδα | Στα Έξοδα |
| **Δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού** | Στα Έξοδα | Στα Έξοδα |
| **Δαπάνες μετεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης** | Στα Έξοδα | Στα Έξοδα |

«5.στ.Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού».
***(ΠΟΛ.1073/31.3.2015)***
«**18.1.7** Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο.
18.1.8 Στα πλαίσια της παραγράφου 18.1.7 της παρούσης, κάποια πάγια ενδεχομένως να απαιτούν σημαντικές επιθεωρήσεις/συντηρήσεις σε τακτά διαστήματα, για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή ελαττωμάτων, ανεξαρτήτως του εάν θα λάβει χώρα αντικατάσταση μερών. Το κόστος τέτοιων επιθεωρήσεων/συντηρήσεων ενδέχεται να είναι σημαντικό. Στην περίπτωση αυτή, και με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης,το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο,

συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω κόστος αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του παγίου κατά την αρχική αναγνώριση και υπόκειται (αυτό το συστατικό) σε απόσβεση στο χρονικό διάστημα που αφορά.» ***( Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 )***

**Δείτε**

**α) Άρθρα Πάγια και αποσβέσεις - Λογιστική και φορολογική βάση (χρήση 2018) [Ανάλυση σε 13 ενότητες και σε 9 πίνακες] ( Λίνα Μοντεσάντου )**

**β) Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 295 ΕΞ 20.3.2018 Απόσβεση παγίου που βρίσκεται σε αδράνεια**

**γ) Απόφαση ΔΕΔ 3319/2019**

« **Υπόθεση:** Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες συντήρησης και επισκευής καθότι αποτελούσαν κατά την κρίση του προσθήκες και βελτιώσεις οι οποίες έπρεπε να αποσβεστούν τμηματικά.

Από τα πραγματικά περιστατικά του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι τα αντίστοιχα ποσά δαπανών που εκπέσθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα, αφορούν σε κόστη κατασκευής, αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης (καθαιρέσεις, εκσκαφές) ή αποκατάστασης καθώς και σε δαπάνες βελτίωσης και ανακατασκευής χώρων πρατηρίων, ώστε αυτά να έλθουν σε κατάσταση τέτοια που να επιτρέπει στην επιχείρηση να τα χρησιμοποιεί κατά τρόπο διαρκή για τους επιχειρηματικούς της σκοπούς και κατ' επέκταση να αναμένει οφέλη πέραν της μίας ετήσιας περιόδου, αποτελούν δε στρατηγική επένδυση της επιχείρησης, μέσω της οποίας ανακτάται το αντίστοιχο κόστος λόγω αύξησης πωλήσεων, προσέλκυσης πελατών καθώς και επέκτασής της σε νέες αγορές (π.χ. περίπτωση πρατήριου υγρών καυσίμων στον ……., το οποίο ξεκίνησε να λειτουργεί το 2016, οπότε και πραγματοποιήθηκαν οι αντίστοιχες δαπάνες αποκατάστασης/βελτιώσεων, όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα στοιχεία).

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι ως άνω δαπάνες αφορούν σε οι εργασίες συντήρησης-αποκατάστασης-ανακατασκευής λόγω φθορών, και δεν προσδίδουν μεσοπρόθεσμη ή μακροπρόθεσμη σε αυτήν

ωφέλεια και για τον λόγο αυτό έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. εξέπεσε τα ανωτέρω τρία τιμολόγια εξ' ολοκλήρου στη χρήση που διενεργήθηκαν οι εργασίες.
Ωστόσο το εν λόγω προβαλλόμενο δεν συνάδει με την κοινή επιχειρηματική λογική, καθώς αφενός οι περιγραφές των εργασιών βάσει των στοιχείων του φακέλου παραπέμπουν κατά κύριο λόγο σε κόστη νέων κατασκευών, νέων εγκαταστάσεων και ανακατασκευών, το ύψος δε των αντίστοιχων ταμειακών εκροών που διενεργήθηκαν είναι ιδιαίτερα μεγάλο, και σε κάθε περίπτωση συμπεραίνεται ότι οι ως άνω τεχνικές παρεμβάσεις προσδίδουν ωφέλεια πέραν του έτους. Κατά συνέπεια, οι εν λόγω δαπάνες έχουν τους εννοιολογικούς ορισμούς του παγίου, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) περί τμηματικής απόσβεσης αυτών και δεδομένου ότι, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, διενεργήθηκαν σε μισθωμένα ακίνητα, τα οποία χρησιμοποιούνται ως πρατήρια υγρών καυσίμων, πρέπει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 9 ΠΟΛ.1103/2015 να εκπεσθούν ισόποσα και τμηματικά, επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη.»

**(3) Χρηματοδοτική μίσθωση**

**« 5. Χρηματοδοτική μίσθωση**

**α)** Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου για τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.
**β)** Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους δυνάμει χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται

αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Μεταγενέστερα η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. … » ***( Ν. 4308/204 - Άρθρο 18. Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία***

**<u>Δείτε ;</u>**

**α) ΣΛΟΤ 391/2020 Προσδιορισμός μίσθωσης ως χρηματοδοτικής ή λειτουργική**

**β) ΣΛΟΤ 2718/2019 Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχαν συναφθεί πριν την 31/12/2013**

**γ) ΣΛΟΤ 2327/2019 Καταχώριση παγίων και λογιστικός χειρισμός αυτών για συμβάσεις χρηματοδοτικής ή λειτουργικής μίσθωσης**

**δ) ΣΛΟΤ 479/2019 Αντικειμενικά κριτήρια ως προς την κατάταξη μίσθωσης ως χρηματοδοτικής**

**<u>Περίπτωση 3 :</u>**

**Κοστολόγηση - Υπολογισμός του τελικού Αποθέματος**

«Φορολογικά» τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής ( όπως δηλαδή έχουν αποτιμηθεί στα Ε.Λ.Π ) . Δηλαδή εκτός των άλλων αναγνωρίζεται «Φορολογικά» και η «απομείωση» αυτών.

**<u>Ειδικότερα :</u>**

**α)** Άρθρο 25 ( Ν. 4172/2013 ) . Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων

« 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.»

**β)** Με την **ΠΟΛ.1075/2016** «**Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 4172/2013** », ορίζονται τα εξής :
« **……6.** Με τη λογιστική οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 της ΕΛΤΕ διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του άρθρου 20 όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημία) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
**7. Επομένως, η διαφορά από την αποτίμηση αποθεμάτων δεν αποτελεί δαπάνη εξεταζόμενη στο πλαίσιο εφαρμογής του** άρθρου 22 **του ν.**4172/2013**, αλλά επηρεάζει τα αποτελέσματα μέσω του κόστους πωληθέντων.»**
**γ)** Σύμφωνα με την Λογιστική οδηγία : « 20.6.2 Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. »

**Δείτε σχετικά με τον έλεγχο και : Ε.2016/2020 - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)**
**Δείτε επίσης**
**α) ΣΛΟΤ 1059/2019 Λογιστικός χειρισμός διαφορών απογραφής αποθεμάτων**
**β) Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 393 ΕΞ 22.5.2018 Ακατάλληλα αποθέματα - επιστροφές - καταστροφές αποθεμάτων**

**Περίπτωση 4 :**
**Επισφαλείς Απαιτήσεις - « Απομειώσεις » και «Προβλέψεις»**
Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π : Τα «χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία» υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης (*), όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Με τον όρο χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, νοούνται τόσο τα απλά και γνωστά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία —όπως οι απαιτήσεις, οι μετοχές, οι λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι (συμμετοχές στην

καθαρή θέση άλλων οντοτήτων) και τα ομόλογα (κρατικά και εταιρικά)— όσο και τα πιο περίπλοκα —όπως επενδύσεις σε αμοιβαία κεφάλαια, τα παράγωγα και τα σύνθετα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα ένα ομόλογο με ενσωματωμένο παράγωγο).

(*) Απομείωση (Impairment): Το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Πρόβλεψη (provision): Μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

**Επισημάνσεις :**

**α)** Σύμφωνα με το Ν. 4172/2013 : Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 «Επισφαλείς Απαιτήσεις». Άρα όλες οι « Απομειώσεις » και «Προβλέψεις» που έχουν γίνει στο «Λογιστικό Αποτέλεσμα» πρέπει να αναμορφωθούν φορολογικά εκτός : α) της «Απομείωσης» των Αποθεμάτων ( δείτε αναλυτικά ανωτέρω περ. 2 ) και β) των « προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις», εφόσον είναι ίδιες με αυτές που υπολογίζονται και από την φορολογική νομοθεσία( δείτε αναλυτικά κατωτέρω …… ) .

**β)** Συνήθως « Αναμορφώνονται » Φορολογικά , ως «Προσωρινές Λογιστικές Διαφορές», μέσω του « Πίνακα Ε», του Εντύπου Ε3.

**Δείτε :**

**α) Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 496 ΕΞ 29.5.2018 Λογιστική αντιμετώπιση ζημίας από διαγραφή συμμετοχής**

**β) Ε.2182/2019 - Φορολογική μεταχείριση πώλησης συμμετοχών με ζημία ή εκκαθάρισης αλλοδαπής εταιρείας, στην οποία συμμετέχει ημεδαπή εταιρεία, με ζημία**

# 3. Στάδιο Δεύτερο: Υπολογισμός των δαπανών /εξόδων που δεν αναγνωρίζονται Φορολογικά

## 3.1 Γενικές αρχές της Φορολογικής Αναγνώρισης των Δαπανών - Τεκμηρίωση - Αιτιολόγηση

**1) Γενική αρχή**

Φορολογικά επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών [ εκτός των ρητών εξαιρέσεων του άρθρου 23, του ν. 4172/2013 ] , οι οποίες:

**α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.**

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

**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,**

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

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα

ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.
Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης. Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.
Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.
**γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.**
Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.
Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό ( * ) , όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.
Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.
Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

**Δείτε αναλυτικά :**

**ΠΟΛ.1113/2.6.2015 - Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')**

**2) Ειδικές Εξαιρέσεις**

Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. ( Δείτε αναλυτικά : «Στάδιο 2 - Βήματα 1- 15» και «Στάδιο 6 » )

**3) Τεκμηρίωση - Παραστατικά**

**(1)** Με βάση τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 5 των ΕΛΠ, η κάθε συναλλαγή – γεγονός πρέπει να τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά

( * ) «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

**(2)** « **3.1.2** Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.

**Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:**

**α)** οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά

βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),

**β)** οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,
**γ)** αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,
**δ)** τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή του στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),
**ε)** αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,
**στ)** μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,
**ζ)** τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,
**η)** τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,
**θ)** τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,
**ι)** τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,
**ια)** τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,
**ιβ)** οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,
**ιγ)** τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,

**ιδ)** έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.» ***( Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 )***

**4) Υποχρέωση τεκμηρίωσης της «παραγωγικότητας» των δαπανών**

**α) Απόφαση ΔΕΔ 1137/Ενδικοφανείς Προσφυγές/Θεσσαλονίκη/2019 - Αμφισβήτηση κατόπιν ελέγχου λογιστικών διαφορών _4721186_**

**« Επειδή, η έννοια της παραγωγικότητας μιας δαπάνης που υπήρχε στον προηγούμενο Κ.Φ.Ε., αντικαταστάθηκε από την έννοια του συμφέροντος της επιχείρησης, η οποία είναι γενικότερη και στην οποία εμπεριέχεται η έννοια της παραγωγικότητας** και επομένως οι αποφάσεις του ΣτΕ, οι οποίες αφορούν στην παραγωγικότητα ή μη μιας δαπάνης, θεωρείται ότι ισχύουν, ως προς την ουσία τους και δύνανται να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο για την ερμηνεία της έννοιας του συμφέροντος της επιχείρησης και συνεπώς της δαπάνης ως εκπεστέας.

**Επειδή** η κρίση του «σκόπιμου» της πραγματοποιήσεως της δαπάνης ανήκει εις τον επιχειρηματία φορολογούμενο και δεν υπόκειται εις τον έλεγχο της φορολογικής αρχής και των φορολογικών δικαστηρίων, εκτός αν αποδεικνύεται δια συγκεκριμένων στοιχείων, η προσαγωγή των οποίων βαρύνει τη φορολογούσα αρχή, ότι δεν έλαβε χώρα η πραγματοποίηση της δαπάνης ή ότι εγένετο αυτή δια άλλη αιτία (ΣτΕ 1513/68 και Φορ.Εφετ.4733/70).

**Επειδή,** κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του **Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979),** δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία **διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία** από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι **η δαπάνη αυτή είναι εικονική,** δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό **(Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία).»**

**β) Απόφαση ΔΕΔ 2003/2019 - Έκπτωση δαπανών από τιμολόγια με ελλειπή περιγραφή ή αόριστη αιτιολογία**

**Υπόθεση:** Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες προβολής και διαφήμισης καθώς στα τιμολόγια είχαν γενική αιτιολογία με αόριστη και ασαφή περιγραφή χωρίς να υπάρχει επαρκής προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

Επειδή στα υπό κρίση ΤΠΥ αναγράφεται αόριστη και ασαφής αιτιολογία "αμοιβή για τη προώθηση...στα καταστήματα ", ή "προώθηση προϊόντων στα καταστήματα..." και δεν αναφέρονται οι συγκεκριμένες εργασίες για τις οποίες καταβάλλεται η αμοιβή, το ποσό της αμοιβής για κάθε εργασία, ή δεν γίνεται παραπομπή σε ιδιωτικό συμφωνητικό που να φέρει βέβαια χρονολογία για τη μεταξύ τους συνεργασία, από το οποίο να προβλέπεται η καταβολή και ο τρόπος υπολογισμού της συγκεκριμένης αμοιβής.

Το ΤΠΥ για να είναι νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο της δαπάνης πρέπει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 11 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), να περιλαμβάνει όλα τα ανωτέρω στοιχεία που απαιτεί ο Νόμος, μεταξύ των οποίων και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών (ΣτΕ 1897/1990, 1899/1990, ΣτΕ 2046/1994, ΣτΕ 4785/1996 , ΣτΕ 3502/1990 ΣτΕ 3509/1996).

Η αόριστη και ασαφής αιτιολογία στο ΤΠΥ έχει ως αποτέλεσμα να υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, ώστε να αποδειχθεί το ύψος της δαπάνης, η πραγματοποίησή της, καθώς και ότι πρόκειται για παραγωγική δαπάνη.

Εν προκειμένω τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών έχουν γενική αιτιολογία με αόριστη και ασαφή περιγραφή και προς τούτο ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

**γ) «Παραγωγικότητα » Τόκων**

« **Επειδή**, η τυχόν ύπαρξη ιδίας ρευστότητας σε οποιαδήποτε εταιρεία, δεν την κωλύει στην απόφαση λήψης δανειακών κεφαλαίων, όπως θεωρεί ο έλεγχος, προκειμένου να υποστηριχθεί το κεφάλαιο κίνησης της εταιρείας.

**Επειδή,** η τυχόν εικονικότητα της ταμειακής ρευστότητας χρήζει ιδιαίτερου έλεγχου, προκειμένου να αποδειχθεί…..

**Αποφασίζουμε**

**Την αποδοχή** της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά των **16.193,63 €** και την ολοσχερή διαγραφη της εν λόγω λογιστικής διαφοράς.»

***Απόφαση ΔΕΔ 826/Ενδικοφανείς Προσφυγές/Αθήνα/2019 - ΕΙΣΟΔΗΜΑ , ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΡΘ. 22 , 23 ΤΟΥ Ν. 4172/2013 ΠΟΛ. 1113/2-2015 _1111 _6630149_***

…….

**Δείτε τα κύρια σημεία σημαντικών αποφάσεων της Δ.Ε.Δ :**

**Taxheaven - Δαπάνες επιχειρήσεων - Αποφάσεις της ΔΕΔ που εκδόθηκαν το 2019 και αφορούν σε υποθέσεις με καταλογισμό λογιστικών διαφορών**

……..

**5) Γενικός κανόνας κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής με καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας ( « Τεχνική Διευθέτηση » )**

**( 1) Τι είναι « Τεχνική Διευθέτηση »**

« 1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή

περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:
α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της,
β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,
γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,
δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,
ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,
στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.
4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.» (**Ν. 4174.2013 - Άρθρο 38. Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων )**

**( 2) Σχετικές αποφάσεις**

**α) Ε.2167/2019 - 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)**

**β) ΔΕΔ 2631/2019 - Τεχνητή διευθέτηση άρθρο 38 ΚΦΔ - Μεταφορά φορολογητέας ύλης από ατομική επιχείρηση προς συνδεδεμένη εταιρία**

**6) Υποχρέωση αιτιολόγησης**

**(1)** « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου». ***( Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία, του ν. 4174/2013 )***

**(2)** «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.» **( Άρθρο 65. Βάρος απόδειξης, του ν. 4174/2013 )**

**7) Εντοπισμός των «Λογιστικών Διαφορών » και Λογιστικό Σχέδιο**

« 3.9.1 Οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/1980 ή του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση. Οίκοθεν νοείται ότι οι οντότητες οφείλουν να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών.» ***( Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 )***

**Κατωτέρω στις περισσότερες των περιπτώσεων, αναγράφουμε και τους λογαριασμούς των Λογιστικών Σχεδίων, στους οποίους συναντάμε τις περιπτώσεις αυτές.**

## 3.2 Τα βήματα Εντοπισμού των «Λογιστικών Διαφορών » ανά κατηγορία

### Βήμα 1 : Μη αναγνώριση τόκων λόγω υπέρβασης ορίου επιτοκίου

**Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (περ.α' άρθρου 23) [ Κ.Φ.Α - 2001 ]**

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

**α)** τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια,διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν

πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα 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,

……

« **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Τον Μάιο του 2015 η επιχείρηση Α λαμβάνει δάνειο 200.000.000 ευρώ από μη συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 12%. Επίσης, λαμβάνει δάνειο 100.000.000 ευρώ από συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 10% και τραπεζικό δάνειο 300.000.000 ευρώ με επιτόκιο 11%. Το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις της το Μάρτιο του 2015, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος, είναι 6,25%.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης α' του άρθρου αυτού θα υπολογιστούν μόνο οι τόκοι του δανείου από τη μη συνδεδεμένη επιχείρηση. Ειδικότερα, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 24.000.000 ευρώ (200.000.000 x 12%). Αν ληφθεί υπόψη το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 12.500.000 ευρώ (200.000.000 x 6,25%). Η διαφορά των 11.500.000 ευρώ δεν εκπίπτει. Για τους τόκους του δανείου από τράπεζα 33.000.000 ευρώ (300.000.000 x 11%), οι οποίοι εκπίπτουν στο σύνολό τους, καθώς και για το ποσό των 12.500.000 ευρώ, ήτοι συνολικά 45.500.000 ευρώ, θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο άρθρο 49 του Κ.Φ.Ε. Για τους τόκους του δανείου από συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα έχουν εφαρμογή καταρχήν οι διατάξεις του άρθρου 50 και στη συνέχεια εκείνες του άρθρου 49.

Στην έννοια των τόκων δανείων της παρούσας παραγράφου δεν εμπίπτει η ζημία, η οποία προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεών της σε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) του ν. 1905/1990 (τράπεζα ή ανώνυμη εταιρεία) ή σε αλλοδαπή εταιρεία factoring, η οποία λειτουργεί νόμιμα στην αλλοδαπή ή στην περίπτωση εκχώρησης απαιτήσεων σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία,

αλλά η ζημία αυτή εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013. ( ΠΟΛ.1113/2.6.2015 )» ( **ΠΟΛ.1113/2.6.2015 - Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'))**

**Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

65.03 Τόκοι λοιπών δανείων

**Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2001

## Βήμα 2 : Δαπάνες με μη αποδεκτό τρόπο εξόφλησης

## Περίπτωση 1

## [ Κ.Φ.Α - 2002 ] : Τρόπος εξόφλησης δαπάνης , άνω των 500 ευρώ

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:….

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,

**Συνοπτικά**

| Ποσό συναλλαγής | Προβλεπόμενος τρόπος εξόφλησης | Κυρώσεις επί μη προβλεπόμενου τρόπου εξόφλησης | Σχετικές διατάξεις |
|---|---|---|---|
| Έως 500,00€ (χωρίς Φ.Π.Α.) | Με οποιονδήποτε τρόπο | ---- | περ. β' άρθ. 23 ν.4172/2013 ΠΟΛ.1216/2014 ΠΟΛ.1079/2015 ΠΟΛ.1055/2016 ΠΟΛ.1158/2016 ΔΕΑΦΒ 1068191/26.4.2016 ΔΕΑΦΒ 1069397/26.4.2016 |
| Από 500,01€ και πάνω (χωρίς Φ.Π.Α.) | Με τραπεζικά μέσα πληρωμής* | Δεν εκπίπτει η δαπάνη | |

**(*)** *[Αυτός ο τρόπος εξόφλησης δεν ισχύει για τις δαπάνες προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού που εξοφλούνται στα ταμεία (γκισέ) των επιχειρήσεων καθώς και στα συμβεβλημένα καταστήματα που πραγματοποιούν εισπράξεις για λογαριασμό τους, εφόσον αποδεικνύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά τα οποία φέρουν τα στοιχεία του πελάτη].*

**Επισημάνσεις**

**(1) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ,** από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις **ΠΟΛ.1216/1.10.2014** και **ΠΟΛ.1079/6.4.2015** εγκυκλίους .

**(2)** Υπάγονται όλες οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως της κατηγορίας τήρησης βιβλίων ( απλογραφικά ή διπλογραφικά ) και ανεξαρτήτως της νομικής μορφής και του σκοπού των.

**(3) Εξαιρέσεις λόγω «λογιστικών συμψηφισμών»**

Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς

συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

**(4) Εξόφληση δαπάνης, μέσω « τραπεζικού λογαριασμό» τρίτου.**

« Από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος). Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπεσιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. (ΠΟΛ.1055/26.4.2016 )

**(5)** Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου

πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

**(6)** Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ΄ όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28. 6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

**<u>Δείτε και :</u>**

**α) Ε 2066/2020 - Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄/28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής.**

**β) Ε.2068/2019 - Έκπτωση δαπανών που αφορούν σε εξόφληση συναλλαγών σε επιχειρήσεις για την προμήθεια φυσικού αερίου**

**γ) Άρθρο : Η φορολογική αναγνώριση δαπάνης αξίας άνω των 500 ευρώ στο φορολογικό έτος 2015 ( Κ. Νιφορόπουλος )**

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

62.07 Επισκευές και συντηρήσεις

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

***Πιο εύκολο μάλλον είναι ο έλεγχος της «πληρωμής » είναι να γίνει μέσω του λογ/μου 38.00 Ταμείο.***

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

20 Εμπορεύματα

24 Πρώτες ύλες και υλικά

60.03 Λοιπές παροχές

64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες

64.09 Επισκευές και συντηρήσεις

64.12 Λοιπά έξοδα

***Πιο εύκολο μάλλον είναι ο έλεγχος της «πληρωμής » είναι να γίνει μέσω του λογ/μου 38.01 Ταμείο***

**Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφονται**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2002

## Περίπτωση 2

## [ Κ.Φ.Α - 2023 ]: Τρόπος εξόφλησης δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης

**Σχετικές Διατάξεις**

**(1)** ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

**(2) ΠΟΛ.1061/2017 - Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών**

**Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :**

53.00 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες ( οι χρεώσεις του λογ/μού )

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :**

53.03 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες ( οι χρεώσεις του λογ/μού )

**Συνοπτικά**

| Εξόφληση δαπάνης μισθοδοσίας, αλλά και δαπανών στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης των επαγγελματιών/επιχειρήσεων | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Είδος δαπάνης** | **Προβλεπόμενος τρόπος εξόφλησης** | **Σχετικές διατάξεις** | **Κυρώσεις επί μη προβλεπόμενου τρόπου εξόφλησης** | **Κυρώσεις Σ.ΕΠ.Ε.** |
| | | | | **Από 1.6.2017** |
| Μόνο για δαπάνη μισθοδοσίας, ανεξαρτήτως ποσού *(όχι για τις λοιπές περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ)* | α. Με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής β. Μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμής | περ. ιδ' άρθ. 23 ν.4172/2013 ΠΟΛ.1061/2017 | Δεν εκπίπτει η δαπάνη (αφορά δαπάνες μισθοδοσίας μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά)) | Εάν δεν καταβληθούν οι αποδοχές αποκλειστικά στους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών, επιβάλλονται κυρώσεις από το Σ.ΕΠ.Ε, σύμφωνα με τα άρθρα 23 και 24 του ν. 3996/2011 Κ.Υ.Α. αριθμ. οικ. 22528/430/18.5.2017 |
| Λοιπές περιπτώσεις εργασιακής σχέσης της παρ. 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ, (ανεξαρτήτως ποσού) | α. Με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής β. Μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμής | περ. ιδ' άρθ. 23 ν.4172/2013 ΠΟΛ.1061/2017 | Δεν εκπίπτει η δαπάνη (αφορά αμοιβές μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά) | Δεν υπάρχουν κυρώσεις |

**Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2023

**Δείτε :**

**Άρθρο : Η μη έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας και η έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών** ***( Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς)***

## Περίπτωση 3

### Τρόπος εξόφλησης δαπανών ενοικίων

**Σχετικές Διατάξεις**

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

**Προσοχή**

Εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020

## Προσοχή :

**Εξέταση υποχρέωσης υποβολής τροποποιητικών Φορολογικών Δηλώσεων Εισοδήματος**

Οι ανωτέρω δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει **τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.**

## Βήμα 3 : Δαπάνες για τις οποίες η φορολογική τους αναγνώριση συναρτάται από το χρόνο εξόφλησής τους

## Χρόνος έκπτωσης των δαπανών – Γενικά

Με την **ΠΟΛ.1113/2.6.2015** εγκύκλιό διευκρινίσθηκε, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, ότι αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.).

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

**αφορούν.**

## Περίπτωση 1

## Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές [ Κ.Φ.Α - 2003 ].

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:….

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

Αναγράφετε το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που δεν εκπίπτει από την φορολογία εισοδήματος ως μόνιμη διαφορά..

**Ειδικότερα :**

### Α. Ασφαλιστικές εισφορές μισθωτών.

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.

Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου.

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

**Είδος «Λογιστικής Διαφοράς»**

**« Αναμορφώνονται » Φορολογικά , ως «Προσωρινή Λογιστική Διαφορά», μέσω του « Πίνακα Ε», του Εντύπου Ε3.**

**Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :**

55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ

55.00 Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)

55.01 Λοιπά Ταμεία κύριας ασφαλίσεως

55.02 Επικουρικά Ταμεία

55.99 Κρατήσεις και εισφορές καθυστερούμενες προηγούμενων χρήσεων ]

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :**

55 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς

## Β. Ασφαλιστικές εισφορές μη μισθωτών.

**α) ΠΟΛ.1219/2018 - Χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών (Ε.Φ.Κ.Α) από τα ακαθάριστα έσοδα μη μισθωτών**

« **4.** Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές (κύριας, επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 εφόσον καταβληθούν, δηλαδή κατά τον χρόνο που επιβαρύνουν ταμειακά την επιχείρηση.

Ως εκ τούτου, οποιοδήποτε ποσό καταβάλλεται ταμειακά ως ασφαλιστική εισφορά από 1.1 μέχρι 31.12 του τρέχοντος φορολογικού έτους, εκτός από τα ποσά προσαυξήσεων, προστίμων, κλπ. που τυχόν καταβλήθηκαν στο έτος αυτό, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του έτους αυτού.

Η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών αφορά εισφορές τρέχοντος ή παλαιοτέρων ετών, περιλαμβανομένων και αυτών που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση.

Επιπρόσθετα, δεν εξετάζεται αν η πληρωμή των ως άνω ασφαλιστικών εισφορών είναι εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, με βάση τις προθεσμίες της ασφαλιστικής νομοθεσίας.

Επισημαίνεται, ότι μπορεί να λάβει χώρα εξόφληση οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης για λογαριασμό του Ε.Φ.Κ.Α από πάσης φύσεως καταβολές, πληρωμές, επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και δανειοδοτήσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους φορείς του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. και Α.Ε του δημοσίου τομέα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014. Στις περιπτώσεις αυτές η εξόφληση ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης, για λογαριασμό του ΕΦΚΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014, εξισώνεται με την ταμειακή καταβολή, δηλαδή την άμεση καταβολή χρηματικών ποσών για

την κάλυψη ασφαλιστικής δαπάνης. Επίσης, η παρακράτηση αυτή για εξόφληση ασφαλιστικών υποχρεώσεων δεν επηρεάζει την εν γένει φορολογική μεταχείριση των ποσών αυτών.

**5.** Από τον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.) εκδίδονται ετησίως και αναρτώνται διαδικτυακά βεβαιώσεις καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών για φορολογική χρήση που αφορούν το προηγούμενο φορολογικό έτος και περαιτέρω, κάθε έτος πραγματοποιείται εκκαθάριση των ασφαλιστικών εισφορών του προηγούμενου έτους με βάση τα επικαιροποιημένα οικονομικά στοιχεία που διαθέτει ο ΕΦΚΑ με συνέπεια, να προκύπτει για τον ασφαλισμένο χρεωστική, πιστωτική ή μηδενική εκκαθάριση.

**6.** Ενόψει των ανωτέρω, η ταμειακή καταβολή ασφαλιστικών εισφορών σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο από το έτος που αφορούν, συνεπεία της εκκαθάρισης, επηρεάζει τα φορολογικά αποτελέσματα του έτους μέσα στο οποίο λαμβάνει χώρα η καταβολή. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις συμψηφισμού πιστωτικού υπόλοιπου με ασφαλιστικές εισφορές επόμενου έτους καθόσον ο συμψηφισμός αυτός εξομοιώνεται με καταβολή, κατά το μέρος που εξοφλεί ασφαλιστικές εισφορές του έτους αυτού.

**7.** Ειδικά, στις περιπτώσεις που νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες ή φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπεριέλαβαν τις καταβληθείσες εισφορές του έτους 2018 οι οποίες αφορούσαν το προηγούμενο έτος, στα φορολογικά αποτελέσματα του έτους 2017, δεν απαιτείται να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017. Επισημαίνεται, όμως, ότι για τα ποσά αυτά δεν θα εφαρμοσθούν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο της παρούσας και επομένως δεν θα ληφθούν υπόψη στη δήλωση φορολογικού έτους 2018, καθόσον διαφορετικά θα προέκυπτε θέμα διπλής έκπτωσης της ασφαλιστικής δαπάνης.»

**<u>β) Αναλυτικά</u>**

« Σύμφωνα λοιπόν με τις τελευταίες οδηγίες της φορολογικής διοίκησης (ΠΟΛ.1219/2018) και πάντα με τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 22 του ΚΦΕ, εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα των μη μισθωτών, οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από 1.1 μέχρι 31.12 του

εκάστοτε φορολογικού έτους. Η καταβολή των εισφορών αυτών μπορεί να αφορά εισφορές του έτους ή παλαιοτέρων ετών, περιλαμβανομένων και αυτών που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση.

Δεν εξετάζεται όπως στις χρήσεις πριν το 2018 αν η πληρωμή των ασφαλιστικών εισφορών είναι εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, με βάση τις προθεσμίες της ασφαλιστικής νομοθεσίας.

Η ταμειακή καταβολή ασφαλιστικών εισφορών σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο από το έτος που αφορούν, συνεπεία της εκκαθάρισης, επηρεάζει τα φορολογικά αποτελέσματα του έτους μέσα στο οποίο λαμβάνει χώρα η καταβολή.

Συνοπτικά για το 2019 και για τις εισφορές των μη μισθωτών μπορείτε να δείτε τι εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα και τι όχι στον επόμενο πίνακα.

| | |
|---|---|
| **Α.1.** | Αυτές που έχουν καταβληθεί από 1.1.2019 έως 31.12.2019 ανεξαρτήτως σε ποιο έτος αφορούν μείον (εφόσον υφίσταται) οι εισφορές που επιλέγει ο ασφαλισμένος να επιστραφούν μετά τον συμψηφισμό του ΕΦΚΑ |
| | Δεν εκπίπτουν : |
| **Β.1.** | Τα ποσά που συμψηφίζει ο ΕΦΚΑ (Πιστωτικό υπόλοιπο) καθώς αυτά δεν ισοδυναμούν με καταβολές εφόσον δεν εξοφλούν εισφορές το έτους |

**Παράδειγμα 1**

| **Έτος** | **μήνες** | **2019** | **2020** | |
|---|---|---|---|---|
| | | **Καταβολές** | **Συμψηφισμός (πιστωτικό) Επιλογή επιστροφής** | Θα εκπέσει τις καταβολές (6.600) μείον το ποσό του συμψηφισμού (3.000) = 3.600 |
| 2019 | 1 | 600 | | |
| 2019 | 2 | 600 | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2019 | 3 | 600 | | |
| 2019 | 4 | 600 | | |
| 2019 | 5 | 600 | | |
| 2019 | 6 | 600 | 3000 | |
| 2019 | 7 | 600 | | |
| 2019 | 8 | 600 | | |
| 2019 | 9 | 600 | | |
| 2019 | 10 | 600 | | |
| 2019 | 11 | 600 | | |
| 2019 | 12 | | | |
| | | | | |
| | | 6600 | 3000 | |

**Παράδειγμα 2**

| Έτος | μήνες | 2019 | 2020 | |
|---|---|---|---|---|
| | | Καταβολές | Συμψηφισμός (πιστωτικό) Επιλογή Συμψ/μού με εισφορές του 2020 | |
| 2019 | 1 | 600 | | Θα εκπέσει τις καταβολές του 2019 (3.000) |
| 2019 | 2 | 600 | | |
| 2019 | 3 | 600 | | |
| 2019 | 4 | 600 | | |
| 2019 | 5 | 600 | | |
| 2019 | 6 | 0 | 2000 | |
| 2019 | 7 | 0 | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2019 | 8 | 0 | | |
| 2019 | 9 | 0 | | |
| 2019 | 10 | 0 | | |
| 2019 | 11 | 0 | | |
| 2019 | 12 | 0 | | |
| | | | | |
| | | 3000 | 2000 | |

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να θυμίσω τι ίσχυε για το φορολογικό έτος 2018 το οποίο ήταν και το πρώτο έτος για το οποίο τέθηκε σε ισχύ η απόφαση ΠΟΛ.1219/2018

| | |
|---|---|
| | Για το 2018 (μεταβατικό) Εκπίπτουν οι ακόλουθες ασφαλιστικές εισφορές ΜΗ μισθωτών: |
| **Α.1.** | Αυτές που είχαν καταβληθεί από 1.1.2018 έως 31.12.2018 ανεξαρτήτως σε ποιο έτος αφορούσαν με την επιφύλαξη της περίπτωσης Β.1. |
| **Α.2.** | Τα ποσά που μετά την εκκαθάριση του ΕΦΚΑ (πιστωτικό υπόλοιπο) επιλέχθηκαν να συμψηφισθούν μέσα στο 2018, εφόσον βέβαια εξοφλούσαν εισφορές του 2018 και εφόσον δεν είχαν εκπέσει φορολογικά το 2017. |
| | Δεν εκπίπτουν : |
| Β.1. | Οι καταβολές στις περιπτώσεις χρεωστικού υπολοίπου (5 δόσεις) που έγιναν μετά τον συμψηφισμό του ΕΦΚΑ και οι οποίες είχαν συμπεριληφθεί στην ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ έκπτωση εισφορών του 2017 |
| Β.2. | Το ποσό που είχε επιλεγεί (στις περιπτώσεις πιστωτικού υπολοίπου) να επιστραφεί μετά τον συμψηφισμό του ΕΦΚΑ το 2018. |

**Η διαφορετική αντιμετώπιση των πιστωτικών ποσών που συμψηφίζει ο ΕΦΚΑ για το φορολογικό έτος 2018 και φορολογικό έτος 2019.**

Η διαφοροποίηση του φορολογικού έτους 2018 σε σχέση με το έτος 2019 παρουσιάζεται στο θέμα της έκπτωσης του πιστωτικού ποσού το οποίο ο ΕΦΚΑ συμψήφισε με την εκκαθάριση του 2018. Το τυχόν υπερβάλλον ποσό το οποίο ο ασφαλισμένος είχε καταβάλλει το 2017 και επέλεξε με την εκκαθάριση του ΕΦΚΑ να το συμψηφίσει με εισφορές του 2018 (τον Μάιο του 2019), έπρεπε να εκπέσει και αυτό από τα ακαθάριστα έξοδα του 2018 εφόσον αυτό δεν το είχε εκπέσει από τα έσοδά του ο ασφαλισμένος το φορολογικό έτος 2017, καθώς για το έτος αυτό ίσχυε διαφορετική φορολογική διάταξη.

Στο φορολογικό 2019 όμως, εάν και εφόσον προκύπτει πιστωτικό ποσό μετά την εκκαθάριση του ΕΦΚΑ, αυτό δεν μπορεί να εκπέσει εκ νέου μέσα στο 2019 εάν ο ασφαλισμένος επιλέξει το συμψηφισμό του, καθώς ήδη το ποσό αυτό θα συμπεριληφθεί στην έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών μέσω των καταβολών που έχουν γίνει μέσα στο έτος 2019. … »

**( Άρθρο : Η έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών μη μισθωτών για το φορολογικό έτος 2019 - Κουλογιάννης Κων/νος)**

**<u>γ) Περιπτώσεις που αφορούν στην έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών</u>**

**« Αριθμ. πρωτ.: ΔΕΑΦ 1077946 ΕΞ 2018 - Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες διαχειριστή ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε.**

**3.** Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ.γ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όσον αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

**4.** Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο, ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. η διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε., μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα

ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά, σε περίπτωση που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).
Περαιτέρω, οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).
**5.** Επίσης, με την ανωτέρω εγκύκλιο, ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε..Ε) και αστικών εταιρειών διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας. Σε περίπτωση συμμετοχής εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.
**6.** Εξάλλου, οι αμοιβές ομόρρυθμου εταίρου που είναι διαχειριστής στην ομόρρυθμη εταιρεία για τις υπηρεσίες διαχειριστή προς την εταιρεία, φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (εγγ. ΔΕΑΦ Α 1035294 ΕΞ 2016/4.3.2016). Εάν ο εταίρος αυτός δεν ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ομόρρυθμης εταιρείας, όπως και οι ασφαλιστικές εισφορές των λοιπών εταίρων μη διαχειριστών.
**7.** Κατόπιν των ανωτέρω, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013, σε περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη εταιρεία (ΕΠΕ ή ΙΚΕ) ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε., οι

οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, προκύπτει ότι οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές του εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας που είναι μέλος. Στην περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη προσωπική εταιρεία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.), οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιός μας).»

**Είδος «Λογιστικής Διαφοράς»**

**« Αναμορφώνονται » Φορολογικά , ως «Προσωρινή Λογιστική Διαφορά», μέσω του « Πίνακα Ε», του Εντύπου Ε3.**

**Δείτε :**

**α) ΣΛΟΤ 338/2020 - Καταχώριση ασφαλιστικών εισφορών σε ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία**

**β) Σχετικά με την αποτύπωση τέτοιων περιπτώσεων δείτε : Άρθρα Ο «πίνακας Ε» του εντύπου Ε3 - Ανάλυση και παραδείγματα (** ***Γιώργος Α. Κορομηλάς*** *και* ***Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος*****)**

**Περίπτωση 2 :**

**Χρόνος καταβολής Φόρων.**

Οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).

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

**Είδος «Λογιστικής Διαφοράς»**

**« Αναμορφώνονται » Φορολογικά , ως «Προσωρινή Λογιστική Διαφορά», μέσω του « Πίνακα Ε», του Εντύπου Ε3.**

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :**

54.09 Λοιποί φόροι και τέλη

54.99 Φόροι - Τέλη προηγούμενων χρήσεων

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :**

54.05 Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές

## Βήμα 4 : Φορολογική Αναμόρφωση των « Προβλέψεων » και των «Απομειώσεων»

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 21 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ……

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 ( Επισφαλείς απαιτήσεις )

**<u>Προσοχή :</u>**

**Δείτε ανωτέρω : «Στάδιο 1 – Βήμα 2 – Περ. 4 », σχετικά με τις έννοιες : Επισφαλείς Απαιτήσεις - « Απομειώσεις » και «Προβλέψεις»**

| α/α | Είδος " Λογιστικής Διαφοράς΄΄ | «Προσωρινή» (*) | Τρόπος Καταχώρησης |
|---|---|---|---|
| 1 | Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ( με ίδιο ποσό αναγνώρισης στην "Λογιστική" και ΄΄ Φορολογική΄΄ βάση). | | **Δεν γίνεται φορολογική αναμόρφωση** |
| 2 | Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ( με διαφορετικό ποσό αναγνώρισης στην "Λογιστική" και ΄΄ Φορολογική΄΄ βάση). | | ΠΙΝΑΚΑΣ Ε ( Κωδ. 707 -006) Σημ. : Υπάρχει και ο Κωδ. Ν - 462 |
| 3 | Πρόβλεψη για απαξίωση αποθεμάτων | | **Δεν γίνεται φορολογική αναμόρφωση** |
| 4 | Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών/χρεογράφων π. | **ΝΑΙ (+ )** | ΠΙΝΑΚΑΣ Ε ( Κωδ. 707 -006) Σημ. : Υπάρχει |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | και ο Κωδ. Ν - 462 |
| **5** | Αποτέλεσμα από πώληση χρεογράφων, μετά την τυχόν υποτιμηση τους [ Είχε αναμορφωθεί φορολογικά, η αποτίμηση τους ]. | **ΝΑΙ ( - )** | ΠΙΝΑΚΑΣ Ε ( Κωδ. 707 -006) Σημ. : Υπάρχει και ο Κωδ. Ν - 462 |
| **6** | Απομείωση παγίων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π | **ΝΑΙ (+ )** | ΠΙΝΑΚΑΣ Ε ( Κωδ. 707 -006) Σημ. : Υπάρχει και ο Κωδ. Ν - 462 |
| **7** | Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης | **ΝΑΙ (+/ - )** | ΠΙΝΑΚΑΣ Ε ( Κωδ. 707 -005) Σημ. : Υπάρχει και ο Κωδ. Ν - 462 |
| **8** | Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού | **ΝΑΙ (+ )** | ΠΙΝΑΚΑΣ Ε ( Κωδ. 707 -003) Σημ. : Υπάρχει και ο Κωδ. Ν - 462 |
| **9** | Αποζημιώσεις απολύσεων που συμψηφίστηκαν λογιστικά με Πρόβλεψεις για αποζημίωση προσωπικού | **ΝΑΙ ( - )** | ΠΙΝΑΚΑΣ Ε ( Κωδ. 707 -003) Σημ. : Υπάρχει και ο Κωδ. Ν - 462 |

**(*) « Μόνιμη » :** Είναι μόνο εφόσον δεν υπάρχει μελλοντικά περίπτωση «Φορολογικής Αναγνώρισης»

**Προσοχή :**

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

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

2. Από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων έχει κριθεί ότι όταν μια επιχείρηση κατέχει μετοχές ανώνυμης εταιρείας, η τελευταία δε προβεί σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου και σε αντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της, η υποτίμηση αυτή των μετοχών δεν συνιστά για την επιχείρηση κάτοχο των εν λόγω μετοχών πραγματοποιηθείσα ζημία που να μπορεί να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της, εφόσον δεν έλαβε χώρα και εκποίηση μετοχών στην υποτιμηθείσα αξία τους (ΣτΕ 1168/1988 7μελούς, 290/1989, 936/1992).
3. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων της Διοίκησης με την αριθ. 628/08.06.1984 γνωμοδότησή της γνωμοδότησε ότι, όταν μία επιχείρηση κατέχει μετοχές ανώνυμης εταιρείας και λόγω αυτής της συμμετοχής φέρεται ότι αποκτά ζημία, η ζημία αυτή καθίσταται οριστική και εκκαθαρισμένη όταν αποκτάται από την πώληση των υπόψη συμμετοχών, ενώ αν δεν λάβει χώρα πώληση αυτή οριστικοποιείται με την εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας.
4. Η Δ/νση Ανωνύμων Εταιρειών και Πίστεως (Τμήμα Α') της Γενικής Δ/νσης Εσωτερικού Εμπορίου του Υπουργείου Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (νυν Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού), μετά από σχετικό ερώτημα της υπηρεσίας μας για τον χρόνο που προκύπτει το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης Α.Ε., μας γνώρισε με το αριθ. πρωτ. Κ2 - 3748/21.6.2011 έγγραφό της, μεταξύ άλλων, ότι ο ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης καθίσταται οριστικός και επιφέρει αποτελέσματα από την έγκρισή του από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας, η οποία είναι το αρμόδιο για την έγκρισή του όργανο (αριθ. πρωτ. Δ12 1103713 ΕΞ 2011/19.07.2011 έγγραφό μας).
5. Με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωρηθεί στο Γ.ΕΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα. Στην κοινοπραξία που συστήθηκε με σκοπό το συντονισμό της δραστηριότητας των μελών της εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την αστική εταιρεία. Η σύμβαση κοινοπραξίας μπορεί να προβλέπει ότι για τις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας έναντι τρίτων τα κοινοπρακτούντα μέλη θα ευθύνεται εις ολόκληρον.

Εφόσον, η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτή αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.

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

7. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την εκκαθάριση εταιρείας (θυγατρικής) της οποίας τις μετοχές κατέχει άλλη εταιρεία (μητρική), η υπόψη αξία στα βιβλία της δεύτερης εταιρείας αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη, καθόσον η ζημία των συμμετοχών οριστικοποιείται με την αναγκαστική διαγραφή τους και εμφάνιση της αξίας αυτών σε αποτελεσματικό λογαριασμό (απώλεια πάγιου περιουσιακού στοιχείου - σχετ. 5449/2013 ΔΕΦ ΑΘ). Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι δεν πρόκειται για μία αποτίμηση των υπόψη συμμετοχών, αλλά για οριστική διαγραφή συμμετοχών, το υπόψη ποσό εκπίπτει με τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013. Επισημαίνεται ότι αν οι υπόψη εταιρείες είχαν καταστεί συνδεδεμένες κατά το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 μέσω της αγοράς μετοχών, για τις εν λόγω συναλλαγές εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 του ίδιου νόμου περί ενδοομιλικών συναλλαγών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση εκκαθάρισης κοινοπραξίας, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, η κοινοπραξία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα αντιμετωπίζεται ως ομόρρυθμη εταιρεία.

8. Όσον αφορά στη ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής εταιρείας, αυτή εξετάζεται στο πλαίσιο των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, με βάση τις οποίες η ζημία αυτή ως ζημία αλλοδαπής καταρχήν δεν μπορεί να συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή. Ωστόσο, μπορεί να συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., τα οποία δεν απαλλάσσονται στη βάση ΣΑΔΦ που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα (σχετ. η ΠΟΛ.1088/24.6.2016 εγκύκλιός μας). Ειδικότερα, η ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής από

κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. θα πρέπει να παρακολουθείται διακεκριμένα στα βιβλία της επιχείρησης προκειμένου να συμψηφισθεί εντός πενταετίας με μελλοντικά έσοδα από χώρες της ΕΕ και του Ε.Ο.Χ. (εξαιρουμένων των εισοδημάτων εκείνων που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος). Ως κρίσιμος χρόνος για την έναρξη της πενταετίας λαμβάνεται εκείνος της πίστωσης της ζημίας από εκκαθάριση στα βιβλία της ημεδαπής επιχείρησης.
9. Όσον αφορά στη ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης από την επιστροφή και ακύρωση μέρους των μετοχών ανώνυμης εταιρείας στην οποία συμμετέχει, λόγω μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου της τελευταίας, αυτή δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον δεν έχει λάβει χώρα η εκποίηση των μετοχών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση κατά την οποία η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας πραγματοποιηθεί με αντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της.» ***( ΠΟΛ.1094/2016 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ))***

**Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως**
**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων
68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ
83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων
83.10.18 Προβλέψεις για κάλυψη ζημίας από συμμετοχή σε κοινοπραξία ή ο.ε. ή ε.ε.
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
83.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα
83.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
83.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

60.04 Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό ποσό)

61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

68 Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)

## Ανάλυση ορισμένων περιπτώσεων

## α) Φορολογικός υπολογισμός των επισφαλών απαιτήσεων

**Ο τρόπος «φορολογικού» υπολογισμού προβλέπεται από το άρθρο 26.**

**(1)** Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, 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 |

**(2)** Ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων 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.

**(3)** Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύνανται 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. [ **Προσοχή :** Ισχύει για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο δημιουργήθηκε η απαίτηση ]

**(4)** Απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύνανται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς μη εφαρμοζομένων 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.

**(5)** 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).

**Δείτε :**

**α) ΔΕΔ Θ 2621/2019 - Λογιστικές διαφορές - Επισφαλείς απαιτήσεις**

**β) ΔΕΔ 5180/2019 - 'Εκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσών διαγραφής απαίτησης - Προυποθέσεις παρ.4 άρθρου 26 ΚΦΕ**

**γ) ΠΟΛ.1080/2017 - 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**

**δ) 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)**

**ε) ΔΕΔ 681/2020 Μη αναγνώριση έκπτωσης διαγραφής απαιτήσεων από το φυσικό πρόσωπο Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο**

## β) Συναλλαγματικές διαφορές (Σ.Δ)

**Συνοπτικά εκπίπτουν ως εξής :**

| ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (Σ.Δ.) | ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ ( ν. 4308/2014 ) | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ( ν. 4172/2013 ) |
|---|---|---|
| "Πραγματοποιθείσες" Σ.Δ - Χρεωστικές | Περιλαμβάνονται στα έξοδα | Περιλαμβάνονται στα έξοδα |
| "Πραγματοποιθείσες" Σ.Δ - Πιστωτικές | Περιλαμβάνονται στα έσοδα | Περιλαμβάνονται στα έσοδα |

| | | |
|---|---|---|
| Σ.Δ "αποτίμησης" - Χρεωστικές | Περιλαμβάνονται στα έξοδα | Δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα |
| Σ.Δ "αποτίμησης" - Πιστωτικές | Περιλαμβάνονται στα έσοδα | Δεν περιλαμβάνονται στα έσοδα |

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

Έχει παρατηρηθεί αρκετές φορές, η νομική οντότητα να έχει σχετικές εμπορικές δοσοληψίες (με προμηθευτές της και πελάτες της) σε ξένο νόμισα και κατά το διακανονισμό των σχετικών δοσοληψιών , η εταιρία δεν υπολογίζει τις συναλλαγματικές διαφορές που αντιστοιχούν στις εκκαθαρισμένες αυτές πράξεις (δηλαδή δεν υπολογίζει και δεν διενεργεί αντίστοιχη λογιστική εγγραφή κατά την είσπραξη ή την εξόφληση ενός τιμολογίου.

Εξ αιτίας του γεγονότος αυτού, το υπόλοιπο του λογ/σμού των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων εμφανίζεται με «λανθασμένο» λογιστικό αποτέλεσμα (σε ευρώ), δημιουργώντας τα εξής προβλήματα:

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

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

**Δείτε αναλυτικά :**

**α) Άρθρα Συναλλαγματικές διαφορές (Σ.Δ) - Λογιστικός και φορολογικός χειρισμός - Πίνακας Κ του εντύπου Ε3 και έντυπο Ν ( Αθανασόπουλος Λάμπρος)**

**β) Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 23 ΕΞ 20.2.2018 - Αποτίμηση ξένου συναλλάγματος**

**γ) Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.2.2016 - Φορολογική μεταχείριση των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από την αποτίμηση και τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013**

## Βήμα 5 : Φορολογική αναμόρφωση προστίμων και προσαυξήσεων

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:….

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

Επίσης σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 ισχύουν τα εξής :

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

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

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

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

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

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

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

**Προσοχή**

« 5. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω και δεδομένου ότι καταρχήν εκπίπτουν όλοι οι τόκοι δανείων και πιστώσεων, με την επιφύλαξη

του ορίου που τίθεται με την περ. α' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος τους, διευκρινίζεται ότι στην έννοια των τόκων υπερημερίας που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης περιλαμβάνονται μόνο εκείνοι που προκύπτουν λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.»

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

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

81.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων

02 Καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρήτρων

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

67.04 Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές

**<u>Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται</u>**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2005

## Βήμα 6: Φορολογική αναμόρφωση αμοιβών, που συνιστούν ποινικό αδίκημα

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:….

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

Σύμφωνα με την περίπτωση στ)΄του άρθρου 23 του ΚΦΕ δεν εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα όπως ενδεικτικά τα ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος, όπως δωροδοκίες.

« 13. «Ύποπτη συναλλαγή ή δραστηριότητα»: Η συναλλαγή ή οι συναλλαγές ή δραστηριότητες από τις οποίες εκτιμάται ότι προκύπτουν αποχρώσες ενδείξεις ή υπόνοιες για πιθανή απόπειρα ή διάπραξη των αδικημάτων του άρθρου 2 του παρόντος νόμου ή για εμπλοκή του συναλλασσόμενου ή του πραγματικού δικαιούχου σε εγκληματικές δραστηριότητες, με βάση την αξιολόγηση των στοιχείων της συναλλαγής (φύση της συναλλαγής, κατηγορία χρηματοπιστωτικού μέσου, συχνότητα, πολυπλοκότητα και ύψος της συναλλαγής, χρήση ή μη μετρητών) και του προσώπου (επάγγελμα, οικονομική επιφάνεια, συναλλακτική ή επιχειρηματική συμπεριφορά, φήμη, παρελθόν, επίπεδο διαφάνειας του νομικού προσώπου – πελάτη, άλλα σημαντικά χαρακτηριστικά).»

***( Ν. 3691/2009 Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και άλλες διατάξεις.)***

**<u>Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται</u>**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2006

## Βήμα 7 : Φορολογική αναμόρφωση των φόρων

**Προσοχή :** Είναι διαφορετική η περίπτωση της «Προσωρινής Διαφοράς », για την οποία αναφέρουμε ανωτέρω « **Βήμα 3 - Περ. 2 ».**

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:….

**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,

**Ειδικότερα (περιοριστικά):**

**αα) ο φόρος εισοδήματος,**

**ββ) το τέλος επιτηδεύματος,**

**γγ)** οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του

ν. 4093/2012 εκπίπτει εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεδομένου ότι αυτή επιβαλλόταν επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ, και όχι επί των κερδών. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν. 4093/2012 των χρήσεων 2012 και 2013, για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο, με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2014 έως και 2017 (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), θα εξακολουθήσει να αναγνωρίζεται ως έξοδο των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

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

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

**Διευκρινίζεται ότι ο Φ. Π. Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτεται κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.**

Σημειώνεται, ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και αφετέρου

βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ. Π. Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24.

**Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.**

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

63 ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ

63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος

63.98 Διάφοροι φόροι - τέλη

08 ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολογίας εισοδήματος

09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)

69 Φόρος εισοδήματος

**<u>Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται</u>**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2007

## Βήμα 8 : Τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

**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.

**Επισημάνσεις**

**(1) 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)

« Κατά συνέπεια, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η΄ του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.»

**(2) Ε.2156/2019 ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος και τεκμαρτής δαπάνης από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.**

«.. 5. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει καταρχήν, ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατά συνέπεια για φορολογικούς σκοπούς συνυπολογίζεται σε κάθε περίπτωση στο φορολογητέο αποτέλεσμα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της.

Όσον αφορά στη τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου και δεδομένων των ειδικών διατάξεων της περιπτ. η' του άρθρου

23 του ν.4172/2013, συνάγεται ότι εφόσον η τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου αυτή σε κάθε περίπτωση αποτελεί εκπιπτόμενη δαπάνη.

**[ Περίπτωση στην οποία το τεκμαρτό εισόδημα (μίσθωμα) από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου σε περίπτωση που αυτό έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης ]**

Το τεκμαρτό εισόδημα (μίσθωμα) από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου σε περίπτωση που αυτό έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης αναγράφεται στους αντίστοιχους κωδικούς 162, 262, 362, 462 «Λοιπά συνήθη έσοδα» που Πίνακα Ζ1 και η τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) στους αντίστοιχους κωδικούς «Διάφορα λειτουργικά έξοδα» του ( του εντύπου Ε3 αντίστοιχα.

**[ Περίπτωση στην οποία το τεκμαρτό εισόδημα (μίσθωμα) από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου σε περίπτωση που αυτό δεν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης ]**

Αναφορικά με την απεικόνιση των ίδιων ποσών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν), στην περίπτωση που αυτά δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, το ποσό του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση (τεκμαρτό εισόδημα) αναγράφεται στον κωδικό 453 και το αντίστοιχο ποσό της δαπάνης (τεκμαρτό μίσθωμα) στον κωδικό 462, προκειμένου να προκύψει φορολογικά αδιάφορο αποτέλεσμα, με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο.

Στις περιπτώσεις που το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου, στις περιπτώσεις που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, αυτό αναγράφεται στον κωδικό 2008 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης.»

**Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2008

## Βήμα 9 : Μη αναγνώριση δαπανών λόγω υπέρβασης ορίου

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

**θ)** οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και 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,

« ***ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1***

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 2.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας, για σίτιση και διαμονή 50 ατόμων 21.500 ευρώ συνολικά. Ειδικότερα, για 20 από αυτά δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 14.000 ευρώ (20 x 700) και για τα υπόλοιπα 30 άτομα το ποσό των 250 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 7.500 ευρώ (30 x 250).

Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

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

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

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

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 3.000.000 ευρώ, τότε η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ θα

συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 15.000 ευρώ (3.000.000 x 0,5%) και επειδή είναι μικρότερη δεν τίθεται θέμα άλλου περιορισμού.

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

***<u>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2</u>***

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 1.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας για σίτιση και διαμονή 25 ατόμων 6.000 ευρώ συνολικά. Η υπόψη δαπάνη δεν ξεπέρασε το ποσό των 300 ευρώ για κανέναν από τους συμμετέχοντες. Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

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

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

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

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

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

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά

εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.
Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση καταβάλει δημοτικό φόρο στην αλλοδαπή, θα πρέπει να εξετάζεται αν η καταβολή πραγματοποιείται στα πλαίσια των περιπτώσεων θ' ή ι', δηλαδή αν ακολουθεί την κύρια δαπάνη διαμονής πελατών ή εργαζομένων της στα πλαίσια ενημερωτικών ημερίδων ή διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων. Σε περίπτωση που ο δημοτικός φόρος αλλοδαπής δεν αφορά στις παραπάνω περιπτώσεις, θα πρέπει να συναρτάται με την κύρια αντίστοιχη δαπάνη για την έκπτωση των οποίων πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22.» ***( ΠΟΛ.1113/2.6.2015 )***

**…….**

**« Θ. Φορολογική μεταχείριση των δαπανών σίτισης και διαμονής που πραγματοποιούν οι φαρμακευτικές εταιρείες, για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων**

1. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το ποσό των 300 ευρώ για ενημερωτικές ημερίδες και συναντήσεις που αναφέρεται στην περ. θ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, οι οποίες είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, θα εφαρμόζεται ανά συμμετέχοντα και ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση με την προϋπόθεση ότι το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης να μην υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης.
Επισημαίνεται ότι η αναφορά στην ως άνω εγκύκλιο σε ημερίδες και συναντήσεις που οργανώνονται από τρίτους καταλαμβάνει αυτές που οργανώνονται μέσω τρίτων που ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα (διοργάνωση συνεδρίων και ενημερωτικών ημερίδων) και όχι αυτές την οργάνωση των οποίων καταλαμβάνουν λοιποί κρατικοί ή μη φορείς (π.χ. πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία, κ.λπ.).
2. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας προκύπτει, ότι φαρμακευτικές εταιρείες, στο πλαίσιο ενημέρωσης επιστημόνων υγείας

(γιατροί, φαρμακοποιοί κ.ο.κ.) συμμετέχουν στο κόστος οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων ή συνεδρίων, μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ), μέσω της κάλυψης των εξόδων διαμονής και σίτισης των συμμετεχόντων (επιστημόνων υγείας), δεδομένου ότι οι επιστήμονες υγείας είναι το εξειδικευμένο κοινό προς το οποίο πρωτίστως απευθύνονται και μέσω των οποίων διατίθενται τα προϊόντα των υπόψη εταιρειών, θεωρούνται δηλαδή πελάτες για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης θ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται είτε από ίδιες τις φαρμακευτικές εταιρείες (ανεξάρτητα αν την οργάνωσή τους στην πράξη αναλαμβάνουν τρίτοι οι οποίοι ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), είτε από λοιπούς φορείς, κρατικούς (πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία κ.λπ.) ή μη (επιστημονικά σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, επιστημονικές ενώσεις κάθε νομικής μορφής μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κ.λπ.), υπό την αιγίδα των οποίων συμμετέχουν οι φαρμακευτικές εταιρίες.

3. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ) προκύπτει, ότι στον περιορισμό της περίπτωσης θ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, εμπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων που συμμετέχουν σε ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια που οργανώνονται από την ίδια την φαρμακευτική επιχείρηση (αυτοτελώς ή μέσω τρίτων, όπως διευκρινίστηκε πιο πάνω υπό 1).

Αντίθετα, για ενημερωτικές ημερίδες οι οποίες πραγματοποιούνται από λοιπούς κρατικούς ή μη φορείς (ανεξάρτητα από το αν διοργανώνονται από τους ίδιους ή από τρίτες εταιρείες που ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), οι δαπάνες οργάνωσης και διεξαγωγής αυτών που βαρύνουν τις φαρμακευτικές εταιρίες και αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων τους εμπίπτουν στον γενικό κανόνα έκπτωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Τα ανωτέρω αποτελούν γενικό κανόνα έκπτωσης για όλες τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων τους στα πλαίσια οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, επισημαίνοντας ότι σε κάθε περίπτωση τα αναφερόμενα πιο πάνω ως προς τον εν τοις πράγμασι διοργανωτή συνεδρίου - ενημερωτικής ημερίδας (τρίτο ή την ίδια την εταιρεία) καθώς και γενικότερα οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 22 και 23, θα πρέπει να εξετάζονται σε κάθε περίπτωση ως θέμα πραγματικό από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε δαπάνης.» ***(ΠΟΛ.1094/2016 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ))***

**Αποφάσεις της Δ.Ε.Δ**

**α) ΔΕΔ 2086/2019 - Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας**

**Υπόθεση:** Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας (γεύματα, δείπνα, έξοδα ξενοδοχείων, κ.λπ) καθώς η επιχείρηση σε ό,τι αφορά στη διαμονή δεν είχε λίστα των φιλοξενούμενων ατόμων και σε ό,τι αφορά στις δαπάνες διατροφής (παράθεση δείπνων) δεν προέκυψε η λίστα των ατόμων που γευμάτισαν και κατά συνέπεια η σχέση τους με την εταιρία.

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

3. Όσον αφορά στα έξοδα διανυκτέρευσης Σημειώνεται ότι στο σώμα των τιμολογίων για την φιλοξενία σε ξενοδοχεία δεν προκύπτουν τα φιλοξενούμενα άτομα ομοίως δε δεν προκύπτει η σχέση τους με την προσφεύγουσα επιχείρηση . Σε κάθε περίπτωση στα τιμολόγια όπου η διανυκτέρευση πραγματοποιούνταν στην Αθήνα, όπου και η έδρα της επιχείρησης, δεν υπήρχε αναφορά στη λίστα των φιλοξενούμενων ατόμων πολλώ δε μάλλον στη σχέση τους με την προσφεύγουσα επιχείρηση προς διαπίστωση της συνδρομής όλων των προϋποθέσεων για την έκπτωση της δαπάνης.

4. Όσον αφορά στις δαπάνες που αφορούν έξοδα διατροφής (τιμολόγια που αφορούν παράθεση δείπνων σε περισσότερα άτομα) από τον έλεγχο των παραστατικών και την αιτιολογία των αντίστοιχων εγγραφών δεν προέκυψε η λίστα των προσώπων που αφορούσε η σχετική δαπάνη και ποια η σχέση των προσώπων αυτών με την προσφεύγουσα επιχείρηση με αποτέλεσμα για

όλα τα ποσά αυτά να καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης.»

**β) ΔΕΔ 1780/2019 - Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας**

**Υπόθεση:** Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες για καφέδες και ροφήματα κ.λπ αναφέροντας στην έκθεση του ελέγχου : *«Από τα οικεία νόμιμα φορολογικά στοιχεία καθώς και από τα λοιπά έγγραφα, στοιχεία και δικαιολογητικά που ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου είτε δεν προκύπτουν οι λήπτες των ως άνω αγαθών ή/και η όποια σχέση τους με την εταιρία σας, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διενέργεια των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων, είτε δεν παρασχέθηκε κανένα πρόσφορο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής σας προκειμένου για τη διεύρυνση του κύκλου εργασιών της και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών ή δαπανών ψυχαγωγίας μη σχετιζομένων με τις εμπορικές δραστηριότητές της»*

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες για καφέδες, ροφήματα, ποτά, σνακ, γεύματα, δώρα κ.ά., για τις οποίες

(α) δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία,

(β) δεν αναγράφονται τα πρόσωπα / λήπτες στα οποία αφορούν ή / και

(γ) διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν σε μη εργάσιμες ημέρες (Σάββατο ή Κυριακή ή Αργία) χωρίς να μπορεί να αποδειχθεί εάν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, προκειμένου για τη διεύρυνση του κύκλου εργασιών της και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών ή δαπανών ψυχαγωγίας μη σχετιζόμενων με τις εμπορικές δραστηριότητές της.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρατιθέμενων διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης αναφορικά με τις ως άνω λογιστικές διαφορές κρίνονται αβάσιμοι.

**γ) ΔΕΔ 1410/2019 - Δώρα πελατών - προμηθευτών- προσωπικού**

**Υπόθεση: Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες που αφορούσαν δώρα της επιχείρησης στις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 σε στελέχη προμηθευτών της κατά την περίοδο των εορτών, με σκοπό τη** διατήρηση - διεύρυνση

των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της. Ενδεικτικά και όχι περιοριστικά παραθέτει μερικά από τα οφέλη (εκπτώσεις καυσίμων, εξόφληση των παραστατικών αγοράς καυσίμων σε δύο ημέρες, διαρκής συντήρηση του επαγγελματικού εξοπλισμού των καταστημάτων της εταιρείας, αποτελούμενη από εργασίες πολύ υψηλού κόστους).

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

Ως προς τις ανωτέρω δαπάνες η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 καθώς πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης, αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία. Συγκεκριμένα αφορούν δαπάνες για καλάθια με ποτά τις ημέρες των Χριστουγέννων και σοκολατένια αυγά τις ημέρες του Πάσχα, τα οποία αποστέλλονται σε στελέχη του κατ' εξοχήν προμηθευτή της

…… Ενώ στο φορολογικό έτος 2015 δύο (2) τιμολόγια αξίας 1.387,55€ (τα με αριθμ……. και ……. τιμολόγια) ισχυρίζεται ότι αφορούν γεύματα συνεργασίας με υψηλόβαθμα στελέχη των ..... προκειμένου να αποκτήσει το νέο υποκατάστημα επί της οδού …….. στο ……..

Επειδή ωστόσο οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας δεν τεκμηριώνονται καθώς όσον αφορά τα δώρα που αφορούν σε ποτά και σε σοκολατένια αυγά, από τα προσκομισθέντα στοιχεία (κατάσταση με παραλήπτες δώρων Χριστουγέννων και Πάσχα) δεν προκύπτει καμία συσχέτιση μεταξύ των συγκεκριμένων παραστατικών δαπανών και των παραληπτών που αναφέρονται στην προαναφερθείσα κατάσταση, μέσω σχετικών παραστατικών αποστολής. Ομοίως και για τα τιμολόγια με αριθμ……/2015 εκδόσεως της επιχείρησης «……..» ποσού 350,55 ευρώ και ……/03.05.2015 εκδόσεως της «……» ποσού 1.037,00 ευρώ, τα οποία αφορούν σε γεύματα διαφόρων προσώπων δεν τεκμηριώθηκε ο αριθμός καθώς η ταυτότητα και η ιδιότητα των συμμετεχόντων.

**Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκή πληροφόρηση από την οποία να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και για το συμφέρον της επιχείρησης,** οι διαπιστώσεις του

ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., …….. …….. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως

05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων

06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας

60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου

03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. κατασκηνώσεων, εκδρομών, χοροεσπερίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων) ]

64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως

05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων

06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

60.03 Λοιπές παροχές

64.10 Διαφήμιση και προβολή

**<u>Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφονται</u>**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2009

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2010

## Βήμα 10 : Μη αναγνώριση δαπανών επειδή αποτελούν «προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες» ή «δαπάνες ψυχαγωγίας» και όχι «επιχειρηματικές δαπάνες»

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

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

**ιβ)** προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

**Επισημάνσεις**

**(1)** "Όποια δαπάνη έχει χαρακτηρισθεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.

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

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

**(3)** Δεν υπάρχει περιορισμός ως προς τον τρόπο εξαργύρωσης των διατακτικών σίτισης έως 6 ευρώ (σε εστιατόρια ή supermarkets) προκειμένου για την έκπτωση των σχετικών δαπανών, και συνεπώς ότι οι υπόψη δαπάνες, οι οποίες συνιστούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες,

αναγνωρίζονται σε κάθε περίπτωση για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο μας.

( Δείτε : **ΔΕΑΦΒ 1121357 ΕΞ2015/14.9.2015 )**

**(4) [ Κινητή τηλεφωνία ]**

**«στ) η παροχή της χρήσης εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας** που γίνεται στους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης κατά το μέρος που υπερβαίνει το κόστος των προγραμμάτων χρήσης και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς τους σκοπούς και όχι για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, λαμβάνοντας υπόψη ότι πολλές επιχειρήσεις καλύπτουν τη συγκεκριμένη παροχή στα προαναφερόμενα πρόσωπα με σκοπό την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών τους, την αύξηση της παραγωγικότητάς τους και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών (επικοινωνία με πελάτες, συνεργάτες, κ.λπ.) ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου. Ο διαχωρισμός της παροχής που εξυπηρετεί την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη από την παροχή που εξυπηρετεί προσωπικούς σκοπούς των ανωτέρω προσώπων είναι εφικτός διότι κατά την έκδοση του λογαριασμού από την εταιρεία κινητής τηλεφωνίας παρέχεται ανάλυση ανά αριθμό.

**Σε κάθε περίπτωση, ο διαχωρισμός μπορεί να βασιστεί και σε βεβαίωση του εργοδότη, με την οποία βεβαιώνεται σε ετήσια βάση το ποσό που αφορά σε επαγγελματική χρήση ή άλλη χρήση της εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας.** Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός ή ο εργοδότης δεν προβεί στον διαχωρισμό αυτό για οποιοδήποτε λόγο και δεν χορηγήσει σχετική βεβαίωση, τότε το υπερβάλλον ποσό του κόστους του προγράμματος χρήσης θεωρείται ως παροχή σε είδος. Στην παροχή αυτή που προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων εντάσσονται και οι φόροι και τα τέλη που αντιστοιχούν σε αυτήν (Φ.Π.Α., λοιπά τέλη).

**Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο** παράδειγμα: Επιχείρηση χορήγησε μέσα στο 2014 σε εργαζόμενό της κινητό τηλέφωνο πληρώνοντάς του όλους τους λογαριασμούς, οι οποίοι αθροιστικά

για το έτος αυτό ανήλθαν σε 2.000 ευρώ. Το πρόγραμμα χρήσης είναι 100 ευρώ ανά μήνα, ήτοι 1.200 ευρώ ετησίως.

**Περίπτωση α':** Από την ανάλυση ανά αριθμό προέκυψε ότι από τη διαφορά των 800 ευρώ (δηλαδή το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης), 300 ευρώ αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη και τα 500 ευρώ αφορούν προσωπικούς σκοπούς του εργαζόμενου. Κατά συνέπεια ως παροχή σε είδος προς τον εργαζόμενο θεωρείται το ποσό των 500 ευρώ.

Περίπτωση β': Εφόσον από τον αναλυτικό λογαριασμό δεν προκύπτει ή δεν έγινε ο διαχωρισμός επιχειρηματικής ή προσωπικής χρήσης (συμπεριλαμβανομένης της παροχής βεβαίωσης της επιχείρησης κατά τα ανωτέρω), τότε το σύνολο της διαφοράς (ήτοι τα 800 ευρώ) θεωρείται ως παροχή σε είδος για τον εργαζόμενο. Διευκρινίζεται ότι όταν η επιχείρηση καλύπτει για το ίδιο εκ των ανωτέρω πρόσωπο και την παροχή της χρήσης περισσότερων της μίας συσκευής και εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας, τότε η συνολική αξία των επιπρόσθετων συσκευών και εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας θεωρείται παροχή σε είδος και προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου.

Τέλος, η αξία των παραχωρούμενων προς τα ανωτέρω πρόσωπα εργαλείων εργασίας π.χ. tablets, φορητοί υπολογιστές ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου δεν προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου δεδομένου ότι η παραχώρηση αυτή εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, την αύξηση της παραγωγικότητάς της και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών. Το ανωτέρω ισχύει για ένα εργαλείο εργασίας ανά είδος (π.χ. έναν φορητό υπολογιστή, ένα tablet κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι ομοίως δεν θεωρούνται παροχές σε είδος οι δαπάνες πρόσβασης στο διαδίκτυο ως προς τα ανωτέρω εργαλεία εργασίας (π.χ. Mobile internet)…» ***(ΠΟΛ.1219/6.10.2014 Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013)***

**(5) « 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)** 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,

…

**ζ)** η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,

**η)** οι παροχές ασήμαντης 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,

**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,

**ιβ)** η αποζημίωση για αγορά μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσων μαζικής μεταφοράς,

**ιγ)** η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 g $CO_2$/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, και

**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.» ***( άρθρο 14, ν. 4172/2013)***

**<u>Αποφάσεις της Δ.Ε.Δ</u>**

**α) ΔΕΔ 3557/2019 – Έξοδα ταξιδίων**

« **Υπόθεση:** Στην συγκεκριμένη υπόθεση **δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση έξοδο ταξιδιού προς την Κίνα καθώς η επιχείρηση δεν απέδειξε ότι το ταξίδι είχε γίνει για επιχειρηματικό σκοπό.**

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε, τόσο στον έλεγχο, όσο και στην υπηρεσία μας, οποιοδήποτε έγγραφο **από το οποίο να αποδεικνύεται ότι η δαπάνη ήταν πράγματι επαγγελματική** και διενεργήθηκε προς το Σελίδα 21 από 32 συμφέρον της επιχείρησης **(λ.χ. παραγγελία από επιχείρηση στην Κίνα η οποία έλαβε χώρα εκείνη την περίοδο, ηλεκτρονική αλληλογραφία με τυχόν προγραμματισμένες συναντήσεις με επιχειρήσεις του κλάδου, επίσκεψη σε έκθεση προϊόντων κ.ο.κ.)**.

Επιπροσθέτως, από την προσκομισθείσα ηλεκτρονική αλληλογραφία μεταξύ της προσφεύγουσας και του ξενοδοχείου "……", διαπιστώνεται ότι την επίμαχη περίοδο που αφορά η δαπάνη, ήτοι από 12 έως 18 Απριλίου 2014, τα άτομα που διέμειναν στο ξενοδοχείο ήταν δύο, και συγκεκριμένα, η κυρία …… ……. και ο κύριος ……. …….. Ωστόσο, από το υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος Taxis, προκύπτει ότι ο Κύριος …….. δεν συνδέεται με οποιονδήποτε τρόπο με την προσφεύγουσα εταιρεία αλλά είναι σύζυγος της κυρίας …….. Συνεπώς, από όλα τα ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες, καθόσον, αφενός εξέλειπαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά και αφετέρου δεν αποδείχτηκε ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και δεν αφορούσαν **προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες της εταίρου και του συζύγου της.**»

**β) ΔΕΔ 585/2019 - Έξοδα ταξιδίων**

**Υπόθεση:** Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνη εξόδου για ταξίδι καθώς υπήρχε μόνο ένα απλό τιμολόγιο...

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

Επειδή, η απλή προσκόμιση τιμολογίου για έξοδα ταξιδιών (τιμολόγιο Νο /2016 από την αξίας 1.629,45€) δεν αποδεικνύει την παραγωγικότητα των δαπανών και την πραγματοποίηση τους για το συμφέρον της

προσφεύγουσας.

**Επίσης, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο, που να συνδέει τις δαπάνες αυτές (ποσού 6.108,71€), με την παραγωγική διαδικασία της προσφεύγουσας ( όπως στοιχεία επαγγελματικών συνεδρίων, τουριστικών - επιχειρηματικών προβολών ή εκθέσεων).**

***( ΔΕΔ 585/2019 Λογιστικές διαφορές - Μη παραγωγικές δαπάνες )***

**γ) ΔΕΔ 2837 /2019 - «Τεκμηρίωση » αποζημιώσεων εξόδων κίνησης**

« Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ορθά εξέπεσε τις συγκεκριμένες δαπάνες γιατί γίνονται αποκλειστικά για το συμφέρον της, ταιριάζουν απόλυτα στο μοντέλο λειτουργίας μιας επιχείρησης που λειτουργεί με δέκα μονάδες διάσπαρτες σε όλη την Περιφέρεια Θεσσαλίας, καλύπτουν ανάγκες μετακίνησης που είναι συμβατές με την επαρχία και όχι με την Αθήνα και δεν είναι σε καμία περίπτωση καταναλωτικές αφού δεν αφορούν εισόδημα εργαζομένων, αλλά κάλυψη δαπανών για την προσέλευση τους στην εργασία, στα πλαίσια της εργασιακής τους σχέσης.

Η προσφεύγουσα καταβάλει στους περισσότερους εργαζόμενους της που κατοικούν σε μεγάλη απόσταση από το χώρο εργασίας τους (κατά κανόνα εκτός νομού), έξοδα μετακίνησης για την προσέλευση στην εργασία με ΙΧ που υπολογίζονται με τον τύπο: ημέρες πραγματικής εργασίας Χ αριθμός χιλιομέτρων από πόλη κατοικίας σε πόλη εργασίας και επιστροφή Χ αποζημίωση ανά χιλιόμετρο. Η καταβολή γίνεται μόνο με την προσκόμιση αντίστοιχης αξίας τιμολογίων καυσίμων. ..

Όλα τα παραπάνω αποτυπώνονται σε τίτλους κτήσης ανά εργαζόμενο και ανά μήνα, ενώ συνημμένα υπάρχουν τιμολόγια καυσίμων ίσα ή μεγαλύτερα από το καταβαλλόμενο ποσό, ενώ επί του τίτλου κτήσης υπάρχουν οι εγκρίσεις από τα αρμόδια όργανα της προσφεύγουσας .....ς.....

Επειδή για τις αποζημιώσεις εξόδων κίνησης, τίθεται από το νόμο η πρόσθετη προϋπόθεση της αποδείξεως από νόμιμα παραστατικά. Σύμφωνα με την από 08/04/2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τα παραστατικά των υπό κρίση δαπανών, όπως αυτά τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, είναι αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων από τις οποίες δεν προκύπτει σε ποιο όχημα αφορούν. Συνεπώς, δε πληρούνται οι απαραίτητες από το άρθρο 14 του Κ.Φ.Ε. προϋποθέσεις,

για την έκπτωση των ως άνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, αφού καθίσταται ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων καθόσον τα παραστατικά δεν σχετίζονται με συγκεκριμένο εργαζόμενο κι επομένως δεν αποδεικνύεται από αυτά ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο για υπηρεσία που του έχει ανατεθεί.

Αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.»

( **Απόφαση ΔΕΔ 2837/Ενδικοφανείς Προσφυγές/Αθήνα/2019 - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014, ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ _1111 _6683011_)**

**δ) ΔΕΔ 1137/2019 - - Έξοδα ταξιδίων**

**Υπόθεση :** Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε έξοδα ταξιδίων εξωτερικού καθώς σε κανένα Παραστατικό δεν δεν αναγράφονται ονόματα υπαλλήλων της εταιρίας.

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

Δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο κονδύλια που είχαν καταχωρηθεί στο Λογ/μό 64-01-0001 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ»

Από τον ως άνω λογαριασμό δεν αναγνωρίζεται ποσό 62.651,13 € για έκπτωση για το λόγο ότι αφορά δαπάνες ταξιδιών ατόμων που δεν σχετίζονται με την εταιρία, κατά συνέπεια τη μη αναγνώριση προς έκπτωση (άρθ.22 & 23 Ν.4172/2013).

Σε κανένα από τα τιμολόγια που εξαιρέθηκαν από τον έλεγχο και αφορούν έξοδα ταξιδιών εσωτερικού ή εξωτερικού (π.χ. διαμονή σε ξενοδοχεία, εισιτήρια κ.λπ.) **δεν αναγράφονται ονόματα υπαλλήλων της εταιρίας**, και συνεπώς ο ισχυρισμός περί επαγγελματικών ταξιδιών που δικαιολογούν τα έξοδα αυτά ως παραγωγικά και απαραίτητα για την επιχείρηση δεν αποδεικνύεται.

**ε) ΔΕΔ 1790/2019 - Έκπτωση δαπανών κίνησης οχημάτων (καυσίμων, διοδίων, κ.λπ)**

**Υπόθεση:** Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες καυσίμων με αποδείξεις στις οποίες δεν αναγράφονταν ο ΑΦΜ και τα λοιπά στοιχεία της εταιρίας καθώς και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία, μεταξύ άλλων, για το φορολογικό έτος 2014, τριάντα έξι (-36-) αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 1.373,17€ πλέον ΦΠΑ 315,84€ και για το φορολογικό έτος 2015, εβδομήντα επτά (-77-) αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 2.650,74€ πλέον ΦΠΑ 183,70€, **στις οποίες δεν αναγράφονταν ο ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντα και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους.** Επομένως, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες ως λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

**στ) ΔΕΔ 1137/2019 - Δώρα προς τους υπαλλήλους της εταιρίας**

**Υπόθεση:** Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για την χρήση 2016 πλήθος δαπανών μεταξύ των οποίων και διάφορα τιμολόγια που αφορούσαν κατά τα αναφερόμενα στην προσφυγή της εταιρίας δώρα προς τους υπαλλήλους της εταιρίας.

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται και στην από 12-12-2018 έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος :

Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση .....

Επιπρόσθετα τα τιμολόγια στις πλείστες των περιπτώσεων (πχ ΤΔΑ κ.α.) αναγράφουν «τεμάχια 1» στα είδη που είναι καταχωρημένα, γεγονός που δε συνάδει με τον ισχυρισμό ότι αποτελούν δώρα προς το προσωπικό, αφού σε μια τέτοια περίπτωση θα αναμένονταν τα τεμάχια να ισοδυναμούν τουλάχιστον με το πλήθος των εργαζομένων στην επιχείρηση.

Η αγορά πολυτελούς ρολογιού μάρκας «rolex» (ΤΙΜ ) ουδόλως μπορεί να χαρακτηριστεί ως ένα απλό δώρο στο προσωπικό της επιχείρησης, που αποσκοπεί στην επίτευξη εργασιακού ζήλου και την επιβράβευση του

προσωπικού.
Επιπλέον η αγορά καλλυντικών και ειδών πολυτελείας όπως π.χ. είναι τα τιμολόγια (LUIS VUITTON) και ΤΔΑ (SEPHORA GREECE) καταχωρημένα στον λογαριασμό 64¬
98-0127 (ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΦΠΑ 23%) ουδόλως μπορούν να χαρακτηριστούν ως δώρα στο προσωπικό για την επίτευξη εργασιακού ζήλου ειδικά σε μια επιχείρηση που το προσωπικό είναι αποκλειστικά ανδρικό και η δραστηριότητα της είναι η φύλαξη και η ασφάλεια.

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**
**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**
60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού
60.02.00 Είδη ενδύσεως
01 Έξοδα στεγάσεως (π.χ. κατοικιών)
02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου
03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. κατασκηνώσεων, εκδρομών, χοροεσπερίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων)
04 Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού (π.χ. δίδακτρα, έξοδα εκπαιδευτικών ταξιδιών ή έξοδα μετεκπαιδεύσεων)
05 Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως (π.χ. νοσήλια, φάρμακα, έξοδα εγχειρήσεων, έξοδα κηδειών)
06 Ασφάλιστρα προσωπικού (π.χ. ομαδικής ή ατομικής ασφαλίσεως)
62.03 Τηλεπικοινωνίες
62.03.00 Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά ( κινητά τηλέφωνα )
64.00 Έξοδα μεταφορών
64.00.00 Έξοδα κινήσεως (καύσιμα - λιπαντικά - διόδια) ιδιοκτητών μεταφορικών μέσων
64.01 Έξοδα ταξιδιών
64.01.00 Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού
64.01.01 Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού ]
64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως
05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων

06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενείας

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

60.03 Λοιπές παροχές

64.04 Τηλεπικοινωνίες

64.05 Ενοίκια

64.07 Μεταφορικά

64.10 Διαφήμιση και προβολή

**<u>Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφονται</u>**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2011

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2012

## Βήμα 11 : Δαπάνες από νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς

**1) Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 23 ]** Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:….

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

**2) Ποια είναι, «Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα» και «Κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς»**

« **3. Μη συνεργάσιμα κράτη** είναι εκείνα που δεν είναι κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή 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. ..

**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)** 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.

(Ν. 4172/2013, **Άρθρο 65** )

**<u>Δείτε τον κατάλογο :</u>**

**Α.1353/2019 - 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. 4172/2013**

**3) Διαδικασία απόδειξης των δαπανών**

**ΠΟΛ.1197/2016**

**Φορολογική μεταχείριση των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν**

« 2. Επομένως, οι δαπάνες που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο κράτους το οποίο, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 65, χαρακτηρίζεται ως κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εκπίπτουν κατ' αρχήν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, και επιπλέον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23. Αντιθέτως, οι δαπάνες που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο χαρακτηρίζεται με βάση τις ίδιες διατάξεις ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και με το οποίο υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους, κατ' αρχήν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον πληρούνται οι γενικές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 για την εκπεσιμότητα των δαπανών. Σε περίπτωση όμως αμφισβήτησης, η αρμόδια ελεγκτική αρχή απευθύνει τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής μέσω της αρμόδιας Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας και αν από τη διενεργούμενη από τη Φορολογική Διοίκηση ανταλλαγή πληροφοριών αποδεικνύεται ότι οι σχετικές δαπάνες δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται τελικώς για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των πιο πάνω επιχειρήσεων.

Ως νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών νοούνται οι διατάξεις του άρθρου του σχετικού με την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών των

Συμβάσεων για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦ) σε ισχύ, των διατάξεων της Συμφωνίας Ανταλλαγής Πληροφοριών σχετικά με φορολογικά θέματα μεταξύ Ελλάδας - Γκέρνσεϋ (ν.4240/2014, ΦΕΚ Α' 47), των διατάξεων της Κοινής Σύμβασης Συμβουλίου της Ευρώπης - ΟΟΣΑ για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα (ν.4153/2013, ΦΕΚ Α' 116), και τέλος των διατάξεων της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ (ν.4170/2013, ΦΕΚ Α' 163) όπως έχει τροποποιηθεί με τον ν.4378/2016 (ΦΕΚ Α' 55) και ισχύει.

3. Προκειμένου να στοιχειοθετηθεί κατά τον φορολογικό έλεγχο ότι οι υπόψη συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι αυτές πραγματικά έχουν λάβει χώρα και ότι έχουν αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές αγαθών, παροχή υπηρεσιών, κ.λπ.).

**Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:**

**α)** - ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρεία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μελών) η οποία να έχει καταχωρηθεί στην Κατάσταση Συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται με την αριθμ. 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000 (ΦΕΚ 951 Β731.7.2000) Α.Υ.Ο., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει,

- καταβολή του τιμήματος αγοράς σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα),
- πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (CMR, φορτωτικές, τελωνειακά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η είσοδος των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (π.χ. πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοσης του έργου, παραδοτέα έγγραφα).

**β)** η αλλοδαπή εταιρεία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή:

- να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της

(έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, ενεργό Α.Φ.Μ./VIES εφόσον πρόκειται για φορολογικό κάτοικο άλλου κράτους - μέλους, κ.λπ.). Ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρείας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, μπορεί ωστόσο να αποτελέσουν ενδείξεις για την υπόσταση των εν λόγω επιχειρήσεων στη χώρα εγκατάστασης τους.

- να φορολογείται στην αλλοδαπή χώρα στην οποία έχει την έδρα της και όχι απλώς να είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής.

**γ)** η δαπάνη να πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και να μην αποτελεί μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω είναι ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και συνεπώς ο φορολογικός έλεγχος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη και τυχόν άλλα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος και τα οποία κρίνονται ικανά να υποστηρίξουν ότι οι υπό εξέταση συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

**4.** Όσον αφορά στο θέμα του πραγματικού οικονομικού οφέλους που αποφέρει μια συναλλαγή με εταιρεία της αλλοδαπής, αυτό μπορεί να εκτιμηθεί εάν εξετασθούν ενδεικτικά τα ακόλουθα στοιχεία:

**α)** οι τιμές αγοράς των προϊόντων ή υπηρεσιών, όπως αυτές προκύπτουν από συγκριτική οικονομική ανάλυση για ομοειδή προϊόντα άλλων επιχειρήσεων, φορολογικών κατοίκων σε συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που δεν υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Αν η τιμή των αγοραζόμενων αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων και των παρεπόμενων εξόδων, π.χ. μεταφορικών, εξόδων ασφάλειας και αποθήκευσης) από τα μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτη είναι κατώτερη από τις τιμές των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις συνεργάσιμων κρατών, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι επιτυγχάνεται οικονομικό όφελος για την ημεδαπή επιχείρηση. Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να επεκταθεί και στη διερεύνηση άλλων παραγόντων, από τους οποίους αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή με τα μη

συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτη έχει περισσότερα πλεονεκτήματα από παρόμοιες συναλλαγές με προμηθευτές από άλλες χώρες της ίδιας ή διαφορετικής γεωγραφικής περιοχής (π.χ. χρόνος μεταφοράς των αγαθών, οργάνωση προμηθευτή, κ.λπ.),

**β)** αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος (π.χ. Μαλαισία, κ.λπ.) λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμη ή χωρίς προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών συνήθως παρέχονται από εταιρείες σε τέτοια κράτη (π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρίες του Παναμά),

**γ)** αν η τιμή αγοράς του προϊόντος (π.χ. καφέ) είναι η ίδια με την τιμή κλεισίματος αυτού σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τότε η δαπάνη αγοράς του πρέπει να αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν πραγματοποιείται από επιχείρηση με έδρα σε μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το υπόψη κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση.

Επίσης, ειδικά για τα αεροσκάφη που είναι νηολογημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και μισθώνονται από ημεδαπές αεροπορικές εταιρείες ή υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών εγκατεστημένα στην Ελλάδα, τα μισθώματα αυτά πρέπει να αναγνωρίζονται ως δαπάνη του μισθωτή (φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας), καθόσον οι εταιρείες από τις οποίες μπορεί κανείς να μισθώσει τέτοια εμπορικά αεροσκάφη είναι περιορισμένες και ανήκουν συνήθως στις κατασκευάστριες και με την προϋπόθεση ότι δεν προκύπτει μεγάλη διαφοροποίηση σε σχέση με τα μισθώματα που καταβάλλουν άλλες αεροπορικές εταιρείες για τα ίδια τύπου και ηλικίας αεροσκάφη.

Τέλος, επισημαίνεται ότι οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, κ.λπ. από εταιρείες με έδρα σε μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος δεν εμπίπτουν στις προαναφερθείσες διατάξεις, όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται η τήρηση ειδικών

φακέλων, προκειμένου για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο 21 του ν.4174/2013). ….»

**Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :**

50.01 Προμηθευτές εξωτερικού

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), οι οποίοι πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων :**

50 Προμηθευτές

50.01 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες

**Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2013

## Βήμα 12 : Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται.

Τέτοιες δαπάνες μπορεί να είναι:

**1) Δαπάνες που δεν εκπίπτουν λόγω « παραγωγικότητας »** [ Κάποιες από αυτές θα πρέπει να καταχωρηθούν στην περ. Κ.Φ.Α Κωδ. 2012 «προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες» .

**[ Δαπάνες των καυσίμων και διοδίων ]**

Αρ. πρωτ.: Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 301/9.1.2015 - Περί του υπολογισμού ή της απαλλαγής της δαπάνης των καυσίμων και διοδίων από το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει λόγω παραχώρησης εταιρικού οχήματος.

[6. Επομένως, αναφορικά με το ερώτημα που μας ετέθη, η θέση της υπηρεσίας μας είναι ότι για τον υπολογισμό των παροχών σε είδος λόγω παραχώρησης εταιρικού οχήματος (αποτίμηση αγοραίας αξίας) σε εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο, δεν θα λάβετε υπόψη τις δαπάνες καυσίμων και διοδίων. **Εντούτοις, υπογραμμίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες θα εξετασθούν ως προς την παραγωγικότητά τους και κατ' επέκταση, ως προς την ανάγκη αναμόρφωσής τους ή μη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013. ]**

**2) Οι δαπάνες διαφήμισης** δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.
**(ΠΟΛ.1113/2.6.2015 )**

**Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως
07 Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων
64.07 Έντυπα και γραφική ύλη
64.07.00 Έντυπα
64.08.99 Λοιπά υλικά άμεσης αναλώσεως

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64.10 Διαφήμιση και προβολή
64.12 Λοιπά έξοδα

**3) Διενέργεια αποσβέσεων μεγαλύτερων από αυτές που αναγνωρίζονται φορολογικά ή αποσβέσεων για τις οποίες έχει χαθεί το δικαίωμα έκπτωσης.**

Στοιχεία τα οποία πρέπει να «ερευνηθούν», για την διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιων περιπτώσεων : «Μητρώο Παγίων

**Σημεία Ελέγχου**

- Συντελεστές
- Χρόνος έναρξης της απόσβεσης
- Έξοδα πολυετούς

- Επισκευή/Συντήρηση η Προσθήκη/Βελτίωση
- Αποσβέσεις σε Πάγιο για το οποίο έχουν Φορολογικά «χαθεί» οι Αποσβέσεις του.

« 6.Με την παρ. 5 του ιδίου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ.2.
Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.» ( **ΠΟΛ.1073/31.3.2015** )

**Κανονικά τα ποσά αυτά ( στις περισσότερες των περιπτώσεων ) πρέπει να καταχωρηθούν στον «Πίνακα Ε » ( πρώην Κ ), του εντύπου Ε3, ως προσωρινή διαφορά μεταξύ «Λογιστικής » και « Φορολογικής » βάσης**

**Επισήμανση**

Σχετικά με τις «Αποσβέσεις από υπεραξία συγχώνευσης». (Άρθρο 52 του Ν. 4172/2013), αυτές αναμορφώνονται στην περ. Κ.Φ.Α Κωδ. 2016 ( Δείτε αναλυτικά Κεφ. 7.2 )

**4) Στον κωδικό (ΚΑ:2020) καταχωρούνται και τα ποσά που διανέμονται από τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης σε μέλη Δ.Σ. καθώς και στο προσωπικό της επιχείρησης, τα οποία με βάση τις διατάξεις του**

**ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αντιμετωπίζονται ως δαπάνες (παροχές σε εργαζομένους).** ( ΠΟΛ.1069/2018 ( Έντυπο Ν ) )

**5 ) Δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις**

«4. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.» ***(Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1034297 ΕΞ 2016/3.3.2016)***

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα [ Δεν προβλέπεται στο σχέδιο αυτό «ειδικός κωδικός» ]

**6) Χρήση δικαιωμάτων (franchising)**

«….2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση μία εταιρεία που εμπορεύεται προϊόντα τα οποία προμηθεύεται τόσο από προμηθευτές (**δικαιοπάροχους**) προς τους οποίους καταβάλλει δικαιώματα όσο και από τρίτους, οι καταβολές των δικαιωμάτων εκπίπτουν κατά τον χρόνο πώλησης των εμπορευμάτων μέσω του κόστους πωληθέντων. Κατά συνέπεια, η εταιρεία θα πρέπει να είναι σε θέση να γνωρίζει σε ποια εμπορεύματα αντιστοιχούν οι καταβολές δικαιωμάτων και σε ποια όχι. Ωστόσο αν αυτό δεν είναι εφικτό και οι εν λόγω καταβολές δεν έχουν ενσωματωθεί εν τέλει στο κόστος πωληθέντων, τα ποσά που εμφανίζονται σε τυχόν χωριστά τιμολόγια θα εκπίπτουν με βάση τις γενικές διατάξεις των <u>άρθρων 22</u> και <u>23</u> περί έκπτωσης των δαπανών.» ***( Αριθμ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1017519 ΕΞ 2018.***

***Φορολογική μεταχείριση μισθωμάτων που καταβάλλονται για τη χρήση***

*δικαιωμάτων (franchising)* )

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

61.98.00 Χρήσεις δικαιωμάτων (Royalties)

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες

**7 ) Ζημία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ, θα πρέπει να καταχωρηθεί στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη. (ΠΟΛ.1047/2017)**

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

63.03 Ζημιές από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων

**<u>Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφονται</u>**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2020

## Βήμα 13 : [Κωδικός 2014 ] Δαπάνες ενδοομιλικών μερισμάτων

•

« 4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο) δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρισμα) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του

άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως :

**συμβολαιογραφικά έξοδα,**

**φόροι,**

**αμοιβές τρίτων, κλπ.,**

**καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ.,**

δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.»

(***ΠΟΛ.1039/26.1.2015 - Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών )***

«4. Επίσης, οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται ανεξάρτητα αν μεταβάλλεται το ποσοστό συμμετοχής στη θυγατρική εταιρεία.

Επομένως, οι υπόψη διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που οι σχετικές δαπάνες (π.χ. τόκοι δανείων) πραγματοποιούνται όχι μόνο για την απόκτηση της συμμετοχής, αλλά και για τη χρηματοδότηση μίας ήδη υφιστάμενης θυγατρικής εταιρείας, ανεξάρτητα εάν η χρηματοδότηση αυτή διευρύνει τη δυνατότητα κτήσης αφορολόγητου εσόδου (ενδοομιλικού μερίσματος), καθόσον το πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων δεν συνδέεται με την μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής, αλλά με τυχόν δαπάνες που συνδέονται με την συμμετοχή σε νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου. Για παράδειγμα, οι τόκοι ομολογιακού δανείου που καταβάλλει μητρική εταιρεία, το ποσό του οποίου διατίθεται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικών τους, οι οποίες στη συνέχεια προβαίνουν σε αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών από την οποία δεν επέρχεται μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής εταιρείας (π.χ. ποσοστό συμμετοχής 100%), εμπίπτουν στο περιορισμό της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013.» ***( ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016/7.9.2016)***

**<u>Αποφάσεις Δ.Ε.Δ</u>**

**α) ΔΕΔ 2982/2019 - Μη έκπτωση τόκων δανείων σε θυγατρική εταιρία λόγω συμμετοχής η οποία εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 48 ενδοομιλικά μερίσματα**

**Υπόθεση:** Επιχείρηση υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2017, αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και δήλωση επιφύλαξης με την οποία επιφυλάχθηκε ως προς τη θετική εκ μέρους της φορολογική αναμόρφωση δαπανών τόκων δανείων ύψους 4.702.101,27 ευρώ, ποσό που καταχώρησε στον **κωδ.2014** της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, «δαπάνες που αφορούν ενδοομιλικά μερίσματα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 περ. 4 του ν. 4172/2013 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Εν συνεχαία η ΔΟΥ μετά από μερικό έλεγχο που έγινε στην εταιρία και σχετικά με την δήλωση επιφύλαξης που είχε κατατεθεί, **προέβη στη διαπίστωση, ότι ορθά αναμορφώθηκε το εν λόγω ποσό γιατί «αναφέρεται σε δαπάνη τόκων δανείων, τα οποία λήφθησαν για την συμμετοχή κεφαλαίου σε εταιρείες, αφορούν επιχειρηματικές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί από την ελεγχόμενη, και οι οποίες συνδέονται με την συμμετοχή σε άλλο πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 και κατά συνέπεια δεν εκπίπτουν στο σύνολο τους στο φορολογικό έτος που πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα αν στο έτος αυτό λαμβάνει χώρα διανομή κερδών από το νομικό πρόσωπο στο οποίο συμμετέχει».**

Συμπερασματικά, κατέληξε, στο ότι η επιχείρηση δεν δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά τόκων δανείων που αφορούσαν δάνεια μεγάλων ποσών προς συνδεδεμένες εταιρίες (θυγατρικές)

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

…4. Επίσης, οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται ανεξάρτητα αν μεταβάλλεται το ποσοστό συμμετοχής στη θυγατρική εταιρεία.

**Επομένως, οι υπόψη διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που οι σχετικές δαπάνες (π.χ. τόκοι δανείων) πραγματοποιούνται όχι μόνο για την απόκτηση της συμμετοχής, αλλά και για τη χρηματοδότηση μίας ήδη υφιστάμενης θυγατρικής εταιρείας, ανεξάρτητα εάν η χρηματοδότηση**

**αυτή διευρύνει τη δυνατότητα κτήσης αφορολόγητου εσόδου (ενδοομιλικού μερίσματος), καθόσον το πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων δεν συνδέεται με την μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής, αλλά με τυχόν δαπάνες που συνδέονται με την συμμετοχή σε νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου. Για παράδειγμα, οι τόκοι ομολογιακού δανείου που καταβάλλει μητρική εταιρεία, το ποσό του οποίου διατίθεται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικών τους, οι οποίες στη συνέχεια προβαίνουν σε αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών από την οποία δεν επέρχεται μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής εταιρείας (π.χ. ποσοστό συμμετοχής 100%), εμπίπτουν στο περιορισμό της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013.**

**β) ΔΕΔ 638/2020 Τόκοι δανείου για κάλυψη μερίσματος δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά**

«Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης προσφυγής, στις 25.06.2015 η Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας « » αποφάσισε τη διανομή πρώτου μερίσματος και πρόσθετου μερίσματος από τα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και προηγούμενων, συνολικού ύψους € 39.600.000. Ωστόσο, λόγω έλλειψης ταμειακών διαθεσίμων για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης, η εταιρεία έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2015 δάνεια ύψους € 12.300.000 και 23.200.000 $, από τη συνδεδεμένη εταιρεία « » με επιτόκια 3,4% και 4,8%, αντίστοιχα. Τα ποσά των δανείων καταβλήθηκαν για λογαριασμό της εταιρείας, από την δανείστρια εταιρεία, απευθείας σε τραπεζικούς λογαριασμούς των μετόχων της σε εξόφληση των οφειλόμενων μερισμάτων, της δανειζόμενης εταιρείας. Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι τόκοι που καταβάλλει η εταιρεία « » για δάνειο το οποίο έλαβε από αλλοδαπή συνδεδεμένη της εταιρεία για την κάλυψη μερίσματος (πρώτου και πρόσθετου) που διένειμε προς τους μετόχους της, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον δεν πληρείται η παρ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι τα ληφθέντα ποσά δανείων δεν χρησιμοποιήθηκαν από την εταιρεία προς το συμφέρον αυτής, καθόσον αν και διατέθηκαν για την εκπλήρωση σχετικής

υποχρέωσης της εταιρείας δεν συνέβαλαν στη δημιουργία εισοδήματος ούτε στην ανάπτυξη των εργασιών της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.»

**<u>Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως</u>**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

61.02 Λοιπές προμήθειες τρίτων

64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων

65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ ( αν κάποια δάνεια αφορούν την απόκτηση μετοχών )

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες

65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

**<u>Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται</u>**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2014

## Βήμα 14 : [Κωδικός 2015] Υπέρβαση του κανόνα περιορισμού των τόκων ( Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης )

« 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 προσθέτοντας 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….**

***( Άρθρο 49. Κανόνας περιορισμού των τόκων )***

**<u>Προσοχή</u>**

Είναι συναφές με τον **κωδικό Ν-477** « Ποσό που φορολογήθηκε στις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης δαπανών-τόκων (άρθρο 49 ν.4172/2013)»

Στον κωδικό 477 αναγράφεται η δαπάνη τόκων που είχε μεταφερθεί για έκπτωση στα επόμενα φορολογικά έτη, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 49 του ν.4172/2013 (υποκεφαλαιοδότηση).

**Επισημαίνεται,** ότι το προς μεταφορά ποσό που είχε μείνει ακάλυπτο για μεταφορά, μεταφέρεται στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων του υπόψη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας υπολείπονται του οριζόμενου ποσοστού επί του EBITDA (σχετ. η ΠΟΛ.1037/2015 εγκύκλιό).

**Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

**Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2015

## Βήμα 15 : Μη αναγνώριση δαπανών λόγω υπέρβασης ορίου επί των κερδών

### Περίπτωση 1

### Υπερβάλον ποσό δαπανών πολιτιστικών χορηγιών ( άρθρο 12, παρ. 1, του ν. 3525/2007 )

« 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» ( ΠΟΛ.1069/2018 ( Έντυπο Ν ) )

**Σχετικές Διατάξεις**

[Αρθρο 12. Έκπτωση πολιτιστικών χορηγιών από το εισόδημα : 1. Το χρηματικό ποσό ή η αξία της παροχής μετά από χρηματική αποτίμηση αυτής από ειδική εκτιμητική επιτροπή, που προσφέρεται ως πολιτιστική χορηγία, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, εκπίπτει εξ ολοκλήρου από το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου ή τα ακαθάριστα εισοδήματα της επιχείρησης που προσέφεραν τη χορηγία. **Το αφαιρούμενο συνολικό ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) του**

**συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος ή των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης που προσέφερε τη χορηγία……**
**Αρθρο 1. Ορισμοί :** Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου οι κατωτέρω όροι έχουν την εξής έννοια: Ως «**Πολιτιστική χορηγία**» νοείται η χρηματική ή άλλης μορφής οικονομική παροχή σε είδος, σε άυλα αγαθά ή υπηρεσίες από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, για την ενίσχυση συγκεκριμένων πολιτιστικών δραστηριοτήτων ή σκοπών του αποδέκτη της χορηγίας με αντιστάθμισμα την προβολή του κοινωνικού προσώπου και της ευποιίας του χορηγού. Ως «**Χορηγός**» νοείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό, του ιδιωτικού δικαίου που προβαίνει σε πολιτιστική χορηγία. Ως «**Αποδέκτης χορηγίας**» νοείται το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης α΄ και β΄ βαθμού, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα νομικά πρόσωπα του ευρύτερου δημόσιου τομέα, όπως αυτός κάθε φορά οριοθετείται, καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες του άρθρου 741 Α.Κ., που επιδιώκουν, κατά το καταστατικό τους, σκοπούς πολιτιστικούς. Ως «**Πολιτιστική δραστηριότητα**» νοείται η δραστηριότητα που αποσκοπεί στην προστασία, αξιοποίηση και προβολή της πολιτιστικής κληρονομιάς, όπως η τελευταία ορίζεται στο ν. 3028/2002 (ΦΕΚ 153 Α΄/28.6.2002), καθώς και στην ενίσχυση και προβολή του νεότερου και σύγχρονου πολιτισμού, ο οποίος περιλαμβάνει κάθε δράση που αποσκοπεί ιδίως στην παραγωγή, καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της αρχιτεκτονικής, της ζωγραφικής, της γλυπτικής, των εικαστικών τεχνών.
….. **Αρθρο 2. Διάκριση από συγγενείς έννοιες :** Η πολιτιστική χορηγία διακρίνεται από τις ακόλουθες έννοιες, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος νόμου:
από τη «**δωρεά**», η οποία αποτελεί παροχή στον δωρεοδόχο ενός περιουσιακού αντικειμένου, χωρίς οποιοδήποτε αντάλλαγμα ή αντιστάθμισμα, από την «**επιχορήγηση**», η οποία αποτελεί καταβολή από το Δημόσιο χρηματικής ενίσχυσης σε νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες κ.λπ., για την πραγματοποίηση συγκεκριμένου έργου ή προγράμματος, από τη «**διαφήμιση**», η οποία

αποτελεί παρουσίαση στο κοινό προϊόντων ή υπηρεσιών και προβολή των πλεονεκτημάτων τους, με σκοπό την παρακίνηση του κοινού να αποκτήσει τα διαφημιζόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες, από την **«προώθηση πωλήσεων»,** η οποία αποτελεί κάθε δραστηριότητα, στο πλαίσιο της εμπορικής επικοινωνίας, με στόχο την αύξηση της πώλησης προϊόντων ή υπηρεσιών, με τρόπους άλλους πλην της διαφήμισης, οι οποίοι κατά κανόνα βασίζονται στην προσωπική επαφή με τον καταναλωτή, όπως προσφορές, διαγωνισμοί, εκδηλώσεις.]

**Σε ποιους «Λογαριασμούς» της Λογιστικής υπάρχουν συνήθως**

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64.06 Δωρεές – Επιχορηγήσεις

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

64.10 Διαφήμιση και προβολή

64.12 Λοιπά έξοδα

**Σε ποιόν Πίνακα/Κωδικό των φορολογικών εντύπων καταγράφεται**

Έντυπο «Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης» - Κωδικός 2025

## Περίπτωση 2

## Δράσεις Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης

**Σχετικές Διατάξεις**

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 22 ]**

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.

**Προσοχή**

Εφαρμόζονται για δαπάνες εταιρικής κοινωνικής ευθύνης που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά

# 4. Στάδιο Τρίτο:

## Διαχωρισμός των «Λογιστικών Διαφορών» σε «Μόνιμες» και « Προσωρινές » και Εξέταση « Προσωρινών Διαφορών » προηγούμενων ετών

## 4.1 Τι ορίζεται ως «Προσωρινή διαφορά» και αντιδιαστολή προς τις «μόνιμες» διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

**(1) Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του ν. 4308/2014**

«**3.5.2** Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον.

Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 2018 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 2019, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 2018 είναι μικρότερο κατά 100 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 2019 θα συμβεί το αντίστροφο.

Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση. Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων.

Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

**3.5.3** Σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινές, μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται. Για παράδειγμα εάν στη χρήση 2018 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο

έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον».

**(2) Πως ξεχωρίζουμε την «Προσωρινή διαφορά», από την «μόνιμη διαφορά»**

Ανάλογα με την απάντηση, που δίνουμε στο ερώτημα:

«**Πρόκειται να εξετάσω στις επόμενες χρήσεις, μια «φορολογική αναμόρφωση» που κάνω στην χρήση αυτή; Δηλαδή η «φορολογική αναμόρφωση» αυτή αναστρέφεται στο μέλλον;**»

• Αν η απάντηση είναι «Ναι, μπορεί να αντιστραφεί», τότε πρόκειται για «**Προσωρινή διαφορά**» και άρα συμπληρώνω τον Πίνακα Ε του εντύπου Ε3.

• Αν η απάντηση είναι «Όχι, δεν μπορεί να αντιστραφεί», τότε πρόκειται για «**Μόνιμη διαφορά**» και άρα συμπληρώνω «Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης».

**(3) Στην κατηγορία των προσωρινών διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης περιλαμβάνονται:**

**αα)** Έσοδα τα οποία αναγνωρίζονται λογιστικά, βάσει της αρχής του δουλευμένου, σε μία περίοδο αλλά δεν έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής τους για να υπαχθούν στη φορολογία εισοδήματος την ίδια περίοδο - φορολογικό έτος, (άρθρο 8 Κ.Φ.Ε., ΠΟΛ.1223/08-10-2015). Αν για παράδειγμα έσοδο ύψους 35.000,00 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στην περίοδο 2018 και το δικαίωμα είσπραξής του αποκτάται το 2019 (δημόσιο τεχνικό έργο που ολοκληρώθηκε το 2018 και πιστοποιήθηκε το 2019), τότε το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου 2018 είναι μεγαλύτερο κατά 35.000,00 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα της περιόδου αυτής ενώ στην περίοδο του 2019 θα συμβεί το αντίστροφο.

**ββ)** Έξοδα τα οποία αναγνωρίζονται λογιστικά, βάσει της αρχής του δουλευμένου, σε μία περίοδο αλλά δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (φορολογικά) από τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. την ίδια περίοδο – φορολογικό έτος. Τέτοιες περιπτώσεις ενδεικτικά είναι οι ακόλουθες:

i) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, (περίπτωση γ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.). Οι ασφαλιστικές εισφορές αναγνωρίζονται λογιστικά βάσει της αρχής του δουλευμένου αλλά:

• Σε ότι αφορά μισθωτούς εφόσον καταβληθούν εκπρόθεσμα, εκπίπτουν φορολογικά στο έτος καταβολής, (ΠΟΛ.1113/02-06-2015).

• Σε ότι αφορά μη μισθωτούς εκπίπτουν φορολογικά στο έτος καταβολής χωρίς να εξετάζεται αν έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, (ΠΟΛ.1219/2018).

ii) Φόροι και τέλη για τους οποίους παρέχεται δικαίωμα φορολογικής έκπτωσης, (π.χ. ΕΝ.Φ.Ι.Α.) οι οποίοι αναγνωρίζονται λογιστικά βάσει της αρχής του δουλευμένου αλλά εκπίπτουν φορολογικά στο έτος καταβολής. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας και τα τέλη διαφήμισης τα οποία εκπίπτουν φορολογικά το έτος που αφορούν ήτοι το έτος που με βάση την αρχή του δουλευμένου αναγνωρίζονται λογιστικά, (σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ.1113/02-06-2015).

iii) Οι προβλέψεις, (για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση) οι οποίες διενεργούνται από πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2(α) και 2(β) του άρθρου 1 του ν.4308/2014, από μικρές, μεσαίες και μεγάλες οντότητες. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν.4308/2014 οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του ίδιου νόμου αναγνωρίζουν προβλέψεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 έως και 14 του άρθρου 22.

iv) Οι αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων οι οποίες διενεργούνται από πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2(α) και 2(β), από μικρές, μεσαίες και μεγάλες οντότητες βάσει των κανόνων που τίθενται στην περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του ν.4308/2014. Στην περίπτωση αυτή και με δεδομένο ότι οι κανόνες για τις φορολογικές αποσβέσεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. διαφοροποιούνται, η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε με μέσω αντίθετων διαφορών

αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου.
v) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα δεν υπόκεινται κατά τον χρόνο αυτόν σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθόσον η εν λόγω αποτίμηση δεν αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή ώστε τα προερχόμενα από αυτήν έσοδα να αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά οι όποιες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές θα υπαχθούν σε φόρο κατά τον διακανονισμό των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1059/2015, (Σχετικό το έγγραφο με αριθ.Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.2.2016).
vi) Οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, καθόσον, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1113/02-06-2015, οι σχετικές διαφορές δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, αλλά οι όποιες διαφορές θα προκύψουν κατά τον διακανονισμό (είσπραξη, πληρωμή) των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, οπότε και θα κριθεί η έκπτωσή τους με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013.

## 4.2 Παράδειγμα διαδικασίας διαχωρισμού μεταξύ «Προσωρινών διαφορών» και «Μόνιμων διαφορών»

**Βήμα πρώτο: Έλεγχος για τυχόν αντιστροφή των «προσωρινών διαφορών», που υπήρχαν, σωρευτικά την 31/12/2017.**

**Πίνακας 1**

| | ΕΤΟΣ 2017 | Ποσό αναμόρφωσης | Χρήση 2018 | Αντιστροφή ή όχι |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Μη Καταβληθείσες στο έτος 2017. Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούσαν το έτος 2017 ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του 2017). | -12.000,00 | Πληρώθηκε | 12.000,00 |
| 2 | Συναλλαγματικές Διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση του έτους 2017. ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του 2017). | -8.000,00 | Εξοφλήθηκε | 8.000,00 |
| 3 | ΕΝ.Φ.Ι.Α [Ποσό δόσεων χρήσης 2017, που δεν πληρώθηκε το 2017] | -2.000,00 | Πληρώθηκε | 2.000,00 |
| 4 | ( Λογιστική ) Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις. ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του 2017). | -10.000,00 | Έγιναν οι κατάλληλες ενέργειες για την φορολογική αναγνώριση | 10.000,00 |
| 5 | Πρόβλεψη υποτίμησης Συμμετοχών ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του έτους 2015). | -20.000,00 | Πωλήθηκαν | 20.000,00 |
| 6 | Αποσβέσεις ενσώματων παγίων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης στην Λογιστική Βάση) Αναλύεται σε: Έτος 2015: 20.000, Έτος 2016: 15.000, Έτος 2017: 15.000. | 50.000,00 | Οι Λογιστικές αποσβέσεις συνεχίζουν να είναι μικρότερες από τις Φορολογικές | Δεν «αντιστρέφεται» |
| 7 | Αποσβέσεις άυλων στοιχείων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μεγαλύτερων συντελεστών απόσβεσης) Αναλύεται σε: Έτος 2015: | -5.000,00 | Οι Λογιστικές αποσβέσεις συνεχίζουν να είναι μεγαλύτερες από τις Φορολογικές | Δεν «αντιστρέφεται» |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 2.000, Έτος 2016: 1.500, Έτος 2017: 1.500. | | | |
| **8** | Πρόβλεψη υποτίμησης Μετοχών ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του έτους 2015). | -10.000,00 | Δεν Πωλήθηκαν | Δεν «αντιστρέφεται» |
| | Σωρευμένες "Προσωρινές διαφορές" την 31/12/2017 (Είχαν αυξήσει τα Κέρδη της επιχείρησης) | -67.000,00 | | |
| | Σωρευμένες "Προσωρινές διαφορές" την 31/12/2017 (Είχαν μειώσει τα Κέρδη της επιχείρησης) | 50.000,00 | | |
| | ΣΥΝΟΛΟ Συμψηφιστικά | -17.000,00 | | |
| | Ποσά που «Αντιστρέφονται» στο 2018 (Άρα περιλαμβάνονται στον Πίνακα Ε, στο έτος 2018 | | | 52.000,00 |
| | Ποσά Προσωρινών Διάφορων που Μεταφέρονται στο 2019 | 35.000,00 | | |

Τα ανωτέρω ( 35.000 ) αναλύονται ως εξής:

| | |
|---|---|
| Σωρευμένες "Προσωρινές διαφορές", προς μεταφορά στις 1/1/2019 (Είχαν αυξήσει τα Κέρδη της επιχείρησης) | **-15.000,00** |
| Σωρευμένες "Προσωρινές διαφορές" την 31/12/2017, προς μεταφορά στις 1/1/2019 (Είχαν μειώσει τα Κέρδη της επιχείρησης) | **50.000,00** |

**Βήμα δεύτερο: Διαχωρισμός των λογιστικών διαφορών του έτους 2018, σε «μόνιμες» και «προσωρινές».**

**Πίνακας 2**

| Α/Α | ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (ΜΟΝΙΜΕΣ και ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΚΑΤΆ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ Ε.Λ.Π) Φορολογικό έτος 2018 | ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ | ΕΙΔΟΣ "ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ" | |
|---|---|---|---|---|
| | | | ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ-" ΠΙΝΑΚΑΣ Ε" | ΜΟΝΙΜΗ - "ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ" |
| 1 | Δαπάνες άνω των 500 ευρώ, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό τρόπο. | 8.000,00 | | 8.000,00 |
| 2 | Μη καταβληθείσες εμπρόθεσμα Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούν το έτος 2018. | 20.000,00 | 20.000,00 | |
| 3 | Πρόστιμα, ποινές προσαυξήσεις | 12.000,00 | | 12.000,00 |
| 4 | ΄΄Εξοδα φιλοξενίας (το ποσό που δεν αναγνωρίζεται) | 3.000,00 | | 3.000,00 |
| 5 | Φόροι - τέλη που δεν εκπίπτουν (π.χ. Τέλος επιτηδεύματος) | 1.000,00 | | 1.000,00 |
| 6 | ΕΝ.Φ.Ι.Α 2018 [Σύνολο δαπάνης 5.000, πληρωμές στο 2018, 3.000 ευρώ] | 2.000,00 | 2.000,00 | |
| 6 | Δαπάνες ψυχαγωγίας | 1.800,00 | | 1.800,00 |
| 7 | Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. | 4.000,00 | | 4.000,00 |
| 8 | Αποσβέσεις ενσώματων παγίων (έτους 2018) κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης) | -15.000,00 | -15.000,00 | |
| 9 | Αποσβέσεις άυλων στοιχείων κατά το | 1.500,00 | 1.500,00 | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μεγαλύτερων συντελεστών απόσβεσης) | | | |
| **10** | Συναλλαγματικές Διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση 31/12/2018 [Δεν αναγνωρίζονται φορολογικά]. | 5.000,00 | 5.000,00 | |
| **11** | Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις έτους 2018 (κατά το ποσό που υπερβαίνει τις φορολογικές) [Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά]. | 28.500,00 | 28.500,00 | |
| **12** | Ζημιά από αποτίμηση χρεογράφων [Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά]. | 15.000,00 | 15.000,00 | |
| | **ΣΥΝΟΛΟ** | 86.800,00 | 57.000,00 | 29.800,00 (1) |

***(1) = Μεταφέρονται στην «Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης»***

**Βήμα τρίτο: Άθροιση των «προσωρινών διαφορών» και σύνταξη του «Πίνακα Ε».**

**Πίνακας 3**

| ΣΥΝΟΛΟ "ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ" | | |
|---|---|---|
| Προσωρινές Λογιστικές Διαφορές Έτους 2018 (Από Πίνακα 2) | | 57.000,00 |
| Προσωρινές Λογιστικές Διάφορες Προηγουμένων Ετών (Από Πίνακα 1) | | -52.000,00 |
| ΣΥΝΟΛΟ | | 5.000,00 (2) |

***(2) = Μεταφέρονται στον Πίνακα Ε του εντύπου Ε3 «Διαφορές Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης»***

**Πίνακας 4**

Η συμπλήρωση του Πίνακα Ε στο έντυπο Ε3, γίνεται ως εξής:

| | | 1 | - | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Διαφορές από Ετεροχρονισμό Εξόδων** | **Κωδικός** | **Λογιστική Βάση (α)** | **Κωδικός** | **Φορολογική Βάση (β) [=1+3+4]** | **Από 2018 (Πιν. 2)** | **Από 2017 και πριν (Πιν.1)** |
| Ασφαλιστικές εισφορές | *001* | 70.000,00 | *001* | 62.000,00 | -20.000,00 | 12.000,00 |
| Εκπιπτόμενοι φόροι - τέλη | *002* | 30.000,00 | *002* | 30.000,00 | -2.000,00 | 2.000,00 |
| Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία | *003* | 0,00 | *003* | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Αποσβέσεις | *004* | 70.000,00 | *004* | 83.500,00 | 13.500,00 | 0,00 |
| Συναλλαγματικές διαφορές (χρεωστικές) | *005* | 40.000,00 | *005* | 43.000,00 | -5.000,00 | 8.000,00 |
| Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων | *006* | 150.000,00 | *006* | 136.500,00 | -43.500,00 | 30.000,00 |
| Σύνολο | *707* | 360.000,00 | *715* | 355.000,00 | -57.000,00 | 52.000,00 |
| Συνολική διαφορά Λογιστικής - Λογιστικής Βάσης (Πίνακας 3) | | 5.000,00 | | | | |

**Βήμα τέταρτο: Υπολογισμός του «Φορολογητέου αποτελέσματος», για να συμφωνηθεί με τα αντίστοιχα έντυπα φορολογίας.**

**Πίνακας 5**

| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ | - |
|---|---|
| Αποτέλεσμα Λογιστικής Βάσης | 200.000,00 |
| ΠΛΕΟΝ: Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης ("Πίνακας Ε") – [Συνολικά] | 5.000,00 |
| ΠΛΕΟΝ: Μόνιμες Λογιστικές Διάφορες ("Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης") | 29.800,00 |
| ΣΥΝΟΛΟ μετά την Φορολογική αναμόρφωση | 234.800,00 |

**Βήμα πέμπτο: Υπολογισμός των σωρευμένων «Προσωρινών διαφορών» της 31/12/2018, οι οποίες θα μεταφερθούν στο έτος 2019.**

**Πίνακας 6**

| Α/Α | ΑΠΌ ΤΟ ΕΤΟΣ 2017 | Ποσό |
|---|---|---|
| 1 | Αποσβέσεις ενσώματων παγίων | 50.000,00 |
| 2 | Αποσβέσεις άυλων στοιχείων | -5.000,00 |
| 3 | Πρόβλεψη υποτίμησης Μετοχών | -10.000,00 |
| | Σύνολο έτους 2017 [Παραμένουν] (1) | 35.000,00 |
| **Α/Α** | **ΑΠΌ ΤΟ ΕΤΟΣ 2018** | **Ποσό** |
| 1 | Μη καταβληθείσες εμπρόθεσμα Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούν το έτος 2018. | -20.000,00 |
| 2 | ΕΝ.Φ.Ι.Α | -2.000,00 |
| 3 | Αποσβέσεις ενσώματων παγίων | 15.000,00 |
| 4 | Αποσβέσεις άυλων στοιχείων | -1.500,00 |
| 5 | Συναλλαγματικές Διαφορές ( ζημιές ) από αποτίμηση | -5.000,00 |
| 6 | Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις | -28.500,00 |
| 7 | Ζημιά από αποτίμηση χρεογράφων | -15.000,00 |
| | Σύνολο έτους 2018 (2) | -57.000,00 |
| | Γενικό σύνολο (1) + (2) | -22.000,00 |

**Αναλύονται σε:**

| | Από έτος 2017 (Σωρευμένες) | Από έτος 2018 | Σύνολο |
|---|---|---|---|
| Σωρευμένες "Προσωρινές διαφορές", προς μεταφορά στις 1/1/2019 (Είχαν αυξήσει τα Κέρδη της επιχείρησης) | -15.000,00 | -72.000,00 | -87.000,00 |
| Σωρευμένες "Προσωρινές διαφορές" την 31/12/2017, προς μεταφορά στις 1/1/2019 (Είχαν μειώσει τα Κέρδη της επιχείρησης) | 50.000,00 | 15.000,00 | 65.000,00 |
| Σύνολο | 35.000,00 | -57.000,00 | -22.000,00 |

***Δείτε αναλυτικά στο άρθρο :***

**Ο «πίνακας Ε» του εντύπου Ε3 - Ανάλυση και παραδείγματα**

( ***Γιώργος Α. Κορομηλάς και Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος***)

# 5. Στάδιο Τέταρτο: Συμπλήρωση του Εντύπου «Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης (Κ.Φ.Α)»

**Συνοπτικά έχουμε :**

| α/α | Είδος Δαπάνης | Κωδικός | Στάδιο/Βήμα στο άρθρο |
|---|---|---|---|
| 1. | Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (περ.α' άρθρου 23) | 2001 | Στάδιο 2 - Βήμα 1 |
| 2. | Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ.β' άρθρου 23) | 2002 | Στάδιο 2 - Βήμα 2 |
| 3. | Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (περ.γ' άρθρου 23) | 2003 | Στάδιο 2 - Βήμα 3 |
| 4. | Μη εκπιπτόμενες προβλέψεις (περ.δ' άρθρου 23) | 2004 | Στάδιο 2 - Βήμα 4 |
| 5. | Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις (περ.ε' άρθρου 23) | 2005 | Στάδιο 2 - Βήμα 5 |
| 6. | Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα (περ. στ' άρθρου 23) | 2006 | Στάδιο 2 - Βήμα 6 |
| 7. | Φόροι-τέλη που δεν εκπίπτουν (περ.ζ' άρθρου 23) | 2007 | Στάδιο 2 - Βήμα 3-2 & Στάδιο 2 - Βήμα 7 |
| 8. | Τεκμαρτό μίσθωμα κατά μέτρο που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (περ.η' άρθρου 23) | 2008 | Στάδιο 2 - Βήμα 8 |
| 9. | Δαπάνες για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων (περ.θ' άρθρου 23) | 2009 | Στάδιο 2 - Βήμα 9 |
| 10. | Δαπάνες για διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων (περιπτ.ι' άρθρου 23) | 2010 | Στάδιο 2 - Βήμα 9 |
| 11. | Δαπάνες ψυχαγωγίας (περ. ια' άρθρου 23) | 2011 | Στάδιο 2 - Βήμα 10 |
| 12. | Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περιπτ.ιβ' άρθρου 23) | 2012 | Στάδιο 2 - Βήμα 10 |
| 13. | Δαπάνες προς φορολογικούς κατοίκους με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (περ.ιγ' άρθρου 23) | 2013 | Στάδιο 2 - Βήμα 11 |
| 14. | Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρινικού μέσου πληρωμής ή 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (περ. ιδ' άρθρου 23) | 2023 | Στάδιο 2 - Βήμα 2 |
| 15. | Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση | 2020 | Στάδιο 2 - Βήμα 12 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **16.** | Δαπάνες που αφορούν ενδοομιλικά μερίσματα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 (παρ.4 άρθρου 48) | **2014** | Στάδιο 2 - Βήμα 13 |
| **17.** | Μη εκπιπτόμενες δαπάνες τόκων-Υποκεφαλαιοδότηση (άρθρο 49 ν.4172/2013) | **2015** | Στάδιο 2 - Βήμα 14 |
| **18.** | Μη εκπιπτόμενες δαπάνες αποσβέσεων από υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθρα 52 & 54 ν.4172/2013) | **2016** | Στάδιο 6 |
| **19.** | Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας | **2017** | Στάδιο 6 |
| **20.** | Δαπάνες ναυτιλιακών επιχ/σεων που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας | **2018** | Στάδιο 6 |
| **21.** | Δαπάνες απαλλασσόμενων Ν.Π. | **2019** | Στάδιο 6 |
| **22.** | Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αφορούν έσοδα μη υποκείμενα στο φόρο | **2021** | Στάδιο 6 |
| **23.** | Ζημία χρήσης των εταιρειών που λειτουργούν ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001 | **2024** | Στάδιο 6 |
| **24.** | Υπερβάλλον ποσό δαπανών πολιτιστικών χορηγιών (άρθρο 12 παρ. 1 ν. 3525/2007) | **2025** | Στάδιο 2 - Βήμα 15 |
| **25.** | Δαπάνες επένδυσης κινηματογραφικής παραγωγής (άρθρο 8 ν. 3905/2010) | **2026** | Στάδιο 6 |
| | **ΣΥΝΟΛΟ** | **2100** | |

**Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, 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. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα για τις **ναυτικές εταιρείες του ν. 959/1979 και τις υπόλοιπες ναυτιλιακές εταιρείες** οποιασδήποτε νομικής μορφής που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 27/1975, ενώ στην περίπτωση που δεν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα η ως άνω κατάσταση συνυποβάλλεται με το έντυπο Ε3 χωρίς να αναγράφονται ποσά.

**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 εμπίπτουν 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).

# 6. Στάδιο Πέμπτο:

# Συμπλήρωση του Πίνακα Ε «Προσωρινών Διάφορων μεταξύ Φορολογικής - Λογιστικής Βάσης», του Εντύπου Ε3

## 6.1 Συμπλήρωση «Πίνακα Ε» του Εντύπου Ε3

Οι κωδικοί 706 και 714 συμπληρώνονται από τον χρήστη με τη αξία της λογιστικής βάσης (κωδ 706) όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και την αξία της φορολογικής βάσης (κωδ 714) των εσόδων.

Για την συμπλήρωση των κωδικών αυτών πρέπει πρώτα να ενημερωθεί ο αναδυόμενος για την λογιστική βάση, και ο αναδυόμενος για την φορολογική βάση με τα ποσά των παρακάτω εσόδων :

-Έσοδα από παροχή υπηρεσίας χωρίς δικαίωμα είσπραξης που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους

-Συναλλαγματικές διαφορές (πιστωτικές)

-Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων

Οι κωδικοί 707 και 715 συμπληρώνονται από τον χρήστη με τη αξία της λογιστικής βάσης (κωδ 707) όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και την αξία της φορολογικής βάσης (κωδ 715) των εξόδων.

Για την συμπλήρωση των κωδικών αυτών πρέπει πρώτα να ενημερωθεί ο αναδυόμενος για την λογιστική βάση, και ο αναδυόμενος για την φορολογική βάση με τα ποσά των παρακάτω εξόδων :

-Ασφαλιστικές εισφορές

-Εκπτιπτόμενοι φόροι-τέλη

-Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

-Αποσβέσεις

-Συναλλαγματικές διαφορές (χρεωστικές)

-Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων

**<u>Προσοχή</u>**

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.

Οι κωδικοί συμπληρώνονται αυτόματα από το πρόγραμμα. με το άθροισμα των κωδικών 716,717,718,719,720,721,722,723 στον κωδικό 732 και το

άθροισμα των κωδικών 724,725,726,727,728,729,730,731 στον κωδικό 733. Από τους κωδικούς 732 και 733 τα ποσά θα μεταφερθούν στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του Εντύπου Ν σε ότι αφορά τα Νομικά πρόσωπα, ενώ προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις τα ποσά των κωδικών 732 και 733 καταχωρούνται στους κωδικούς 141, 241, 341, 441 καθώς και 142, 242, 342, 442

## 6.2 Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων [ (17) Ν- 462 ]

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.

**Προσοχή**

Στον κωδικό αυτό αναγράφονται ποσά δαπανών **τα οποία δεν είχαν αντιμετωπισθεί ως προσωρινές διαφορές ( δηλ. δεν έγινε αντίστοιχη συμπλήρωση του «Πίνακα Ε» ) .**

# 7. Στάδιο Έκτο: Φορολογικές Αναμορφώσεις στα Έξοδα και στα Έσοδα ορισμένων κατηγοριών Επιχειρήσεων.

## 7.1 Βήμα 1 : Κατηγορίες Εταιρειών με ειδική φορολογική μεταχείριση

Ελέγχουμε το αν η Εταιρεία, ανήκει σε ένα από τα εξής είδη εταιρειών :

**(1) Εταιρείες που «συγχωνεύτηκαν» με βάση το άρθρο 52 του Ν. 4172/2013 ή το άρθρο 54 του Ν. 4172/2013.**

**Κωδικοί που συμπληρώνονται**

**α) Μη εκπιπτόμενες δαπάνες αποσβέσεων από υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθρα 52 & 54 ν.4172/2013) [ Κ.Φ.Α – 2016 ]**

**β) Υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθ. 52, 53 και 54 ν.4172/2013)**

Στον κωδικό Ν-463 αναγράφεται η υπεραξία που προέκυψε από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις των άρθρων 52 - 54 του ν. 4172/2013 και η οποία για φορολογικούς σκοπούς δεν αναγνωρίζεται.

**Σχετική εγκύκλιος :**

ΠΟΛ.1057/2017 Φορολογικά ευεργετήματα επί εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων, επί ανταλλαγής τίτλων, καθώς και επί απορρόφησης μίας ή περισσοτέρων εταιρειών από άλλη υφιστάμενη εταιρεία, συγχώνευσης δύο ή περισσοτέρων εταιρειών με τη σύσταση νέας εταιρείας και διάσπασης μίας εταιρείας σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες, συμπεριλαμβανομένης και της μερικής διάσπασης αυτής

**Επισήμανση**

Η δήλωση υποβάλλεται υποχρεωτικά στη Δ.Ο.Υ. εντός των νομίμων προθεσμιών, όταν το νομικό πρόσωπο και η νομική οντότητα έχει κάνει χρήση φορολογικών κινήτρων για μετασχηματισμούς (βάσει ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993, ν. 2515/1997, κ.λπ.), καθώς και των άρθρων 52 και 54 του ν. 4172/2013.

**(2) Φορείς γενικής κυβέρνησης που είναι κεφαλαιουχικές εταιρείες και στις οποίες συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό 100%,** προκειμένου τα υπόψη νομικά πρόσωπα να φορολογηθούν

για το εισόδημά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 46 του ν.4172/2013.

**Κωδικοί που συμπληρώνονται**

**α) Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας [ Κ.Φ.Α – 2017 ]**

**β) Απαλλασσόμενα έσοδα φορέων γενικής κυβέρνησης (άρθ. 46 ν.4172/2013)**

Στον **κωδικό Ν-468** αναγράφονται τα απαλλασσόμενα έσοδα των φορέων γενικής κυβέρνησης που είναι κεφαλαιουχικές εταιρείες και στις οποίες συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό 100%, προκειμένου τα υπόψη νομικά πρόσωπα να φορολογηθούν για το εισόδημά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ.α' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013.

Ταυτόχρονα, όμως, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο **κωδικός 2017** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα απαλλασσόμενα έσοδα, προκειμένου να υπαχθεί τελικά σε φορολόγηση, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, το οριζόμενο από το νόμο αντίστοιχο εισόδημα (κεφάλαιο και υπεραξία κεφαλαίου).

**(3) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις**, 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.

**Κωδικοί που συμπληρώνονται**

**α)** Δαπάνες ναυτιλιακών επιχειρήσεων που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας **[ Κ.Φ.Α – 2018 ]**

**β)** Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (παρ. 14 και 15 άρθ. 72 ν.4172/2013)

« 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 έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το ν. 27/1975 και το ν.δ. 2687/1953.»

Στον **κωδικό Ν-559** αναγράφονται τα έσοδα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων η φορολόγηση των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν. 27/1975, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ.14 και 15 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013. Ταυτόχρονα, όμως, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο **κωδικός 2018** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα απαλλασσόμενα έσοδα για λόγους εκκαθάρισης της δήλωσης.
Για τα ως άνω απαλλασσόμενα ποσά, σε περίπτωση διανομής τους από τους δικαιούχους, δεν οφείλεται φόρος νομικού προσώπου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 , καθόσον ο κατά τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του ν. 27/1975 επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση των μετόχων ή εταίρων όσον αφορά τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων. Σε περίπτωση που οι ως άνω επιχειρήσεις έχουν εισόδημα και από άλλους κλάδους δραστηριότητας, συμπληρώνουν τον **κωδικό 559** μόνο με τα έσοδα του ναυτιλιακού κλάδου. Εάν διανείμουν κέρδη, γίνεται επιμερισμός του ποσού των κερδών με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1012/2017 εγκύκλιό μας.
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 (holdingcompanies), 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 του ν. 27/1975).

**(4) Νομικά πρόσωπα, που απαλλάσσονται της φορολογίας** κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 46 «Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (π.χ. Τράπεζα Ελλάδος)

**Κωδικοί που συμπληρώνονται**

**α)** Δαπάνες απαλλασσόμενων Ν.Π. **[ Κ.Φ.Α – 2019 ]**

**β) Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (άρθ. 46 ν.4172/2013) κ.λ.π**

Στον **κωδικό Ν- 469** αναγράφονται τα έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 (π.χ. Τράπεζα Ελλάδος) ή ειδικών διατάξεων νόμων (π.χ. απαλλασσόμενα έσοδα αεροπορικών εταιρειών κατ' εφαρμογή Σ.Α.Δ.Φ, απαλλασσόμενα έσοδα ανωνύμων εταιριών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999,Ασιατικής Τράπεζας Υποδομών και Επενδύσεων).

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.

**( 5 ) Αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες - Έσοδα που αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα (π.χ. συνδρομές και εγγραφές των μελών, χορηγίες ή δωρεές προς τις εταιρείες, κ.λπ.)**

**Κωδικοί που συμπληρώνονται**

**α)** Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αφορούν έσοδα μη υποκείμενα στο φόρο. **[ Κ.Φ.Α – 2021 ]**

**β)** Έσοδα αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών μη υποκείμενα σε φόρο

Στον **κωδικόΝ- 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 εγκύκλιό μας δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων και συνεπώς δεν φορολογούνται. Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει να συμπληρωθεί ο **κωδικός 2021** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης», με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα πιο πάνω ποσά, προκειμένου να είναι εφικτή η εκκαθάριση των υπόψη νομικών οντοτήτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

**(6) Εταιρείες Ανακύκλωσης που λειτουργούν με το σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης ( ν. 2939/2001 )**

« 1.Τα κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης», που προβλέπεται από την παράγραφο 19 του άρθρου 2του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179Α') και τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την κάλυψη των ζημιών επόμενων χρήσεων. Αν μετά το συμψηφισμό απομένει ακάλυπτο ποσό ζημιών, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με σκοπό το συμψηφισμό του με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον.» **( ν. 3220/2004, άρθρο 5)**

Δείτε και απόφαση της Δ.Ε.Δ

**http://ded.aade.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/170125_en_791_ath.pdf**

**Κωδικοί που συμπληρώνονται**

**α)** Ζημία χρήσης των εταιρειών που λειτουργούν ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001 **[ Κ.Φ.Α – 2024 ]**

**β)** Οι εταιρείες ανακύκλωσης που λειτουργούν ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» προκειμένου να εκκαθαριστεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 3220/2004, με βάση τις οποίες τα κέρδη τους απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, θα πρέπει, εφόσον:

α) εμφανίζουν φορολογικά κέρδη (**ΚΑ:016**) ταυτόχρονα να καταχωρήσουν στον **κωδικό Ν-059** ισόποσο ποσό με αυτό του **κωδικού 016**,

β) εμφανίζουν φορολογικές ζημίες (**ΚΑ:017**) να καταχωρήσουν στον **κωδικό 2024** της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης ισόποσο ποσό με αυτό του **κωδικού 017**.

Με τον ανωτέρω χειρισμό κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταρχήν θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 5 του

ν.3220/2004 και περαιτέρω θα υπαχθεί σε φορολόγηση τυχόν ποσό μη εκπιπτόμενων δαπανών, καθόσον αυτές δεν πρέπει να επηρεάζουν το σχηματισθέν αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.3220/2004 και θα πρέπει να υπάγονται σε φορολόγηση στο φορολογικό έτος που αφορούν (αρ. Δ12Β 10301148 ΕΞ2011ΠΕ/23.02.2011 έγγραφό μας). Επισημαίνεται ότι ο ανωτέρω χειρισμός αφορά τις εταιρείες ανακύκλωσης που είναι πιστοποιημένες ως συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης και είναι ενταγμένες στο αντίστοιχο μητρώο των εταιρειών του Ελληνικού Οργανισμού Ανακύκλωσης (Ε.Ο.ΑΝ), το οποίο αποστέλλεται στη Γενική Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.

**(7) Εταιρείες παραγωγής κινηματογραφικών έργων και** ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων

**Κωδικοί που συμπληρώνονται**

**α)** Δαπάνες επένδυσης κινηματογραφικής παραγωγής (άρθρο 8 ν. 3905/2010). **[ Κ.Φ.Α – 2026 ]**

**β)** Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 8 ν.3905/2010

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.

**Επίσης :**

**γ)** Ο **κωδικός 076** «Ποσό επένδυσης για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων άρθρου 71Ε του ν. 4172/2013» συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που επενδύουν σε παραγωγές

οπτικοακουστικών έργων. Οι προϋποθέσεις εφαρμογής των σχετικών διατάξεων καθορίσθηκαν με την Α.1007/2019, όπως ισχύει, κοινή Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και Ενημέρωσης και Πολιτισμού και Αθλητισμού και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Οι υπόψη εταιρείες που μέσα στο φορολογικό έτος 2019 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.

**Επισήμανση**

**Δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν**

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 2019 στον ειδικό τραπεζικό λογαριασμό ελληνικού πιστωτικού ιδρύματος της παραγωγού εταιρείας για την παραγωγή οπτικοακουστικού έργου, 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.

**(8) Αγροτικοί συνεταιρισμοί του ν. 4673/2020**

Στον **κωδικό 474** επιπλέον, 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 .

**Δείτε αναλυτικά :**

**Άρθρα Η φορολογία των Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΑΣ) και των μελών τους (μετά το ν. 4612/2019) και η Φορολογία Αναγκαστικών Δασικών Συνεταιρισμών ( Κ. Νιφορόπουλος )**

**(9) Φορείς «Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας» ( Κέρδη που φορολογούνται στο όνομα των εργαζομένων ) [ Κωδ. Ν-053 ]**

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 2019, είναι εγγεγραμμένοι στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του ν. 4430/2016.

**( 10 ) Τεχνικές Εταιρείες - Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 9 ν. 4171/1961 [ Κωδ. Ν-057 ]**

Στον **κωδικό 057** «Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 9 του ν. 4171/1961 »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.

**( 11 ) Οικοδομικές Επιχειρήσεις - Περίπτωση Τεκμαρτού Υπολογισμού**

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

**Συμπληρώνεται το :**

**Έντυπο Ε3 - ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (15) παρ.23 άρθρου 72 ν.4172/2013**

23. 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 από την 1.1.2006 και μετά.

**( 12 ) Επιχειρήσεις ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν.4093/2012**

Στον **κωδικό 059** καταχωρείται το ποσό της τμηματικής έκπτωσης της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν.4093/2012, για την οποία παραμένει αναπόσβεστο υπόλοιπο (αρ. ΔΕΑΦΒ 1081702 ΕΞ2015/16.06.2015 έγγραφό μας).

**( 13 ) Νομικά Πρόσωπα που λειτουργούν με τη μορφή του Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού**

Στον **κωδικό 059** καταχωρείται το ποσό των 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.

## 7.2 Βήμα 2 : Συνοπτικά οι Εταιρείες με ειδικές Φορολογικές Αναμορφώσεις στα Έξοδα και στα Έσοδα

| α/α | Είδος Επιχείρησης |
|---|---|
| 1 | Εταιρείες που «συγχωνεύτηκαν» με βάση το άρθρο 52 του Ν. 4172/2013 ή το άρθρο 54 του Ν. 4172/2013. |
| 2 | Φορείς γενικής κυβέρνησης που είναι κεφαλαιουχικές εταιρείες και στις οποίες συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό 100 |
| 3 | Ναυτιλιακές επιχειρήσεις |
| 4 | Νομικά πρόσωπα, που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 46 «Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 |
| 5 | Αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες |

| | |
|---|---|
| **6** | Εταιρείες Ανακύκλωσης που λειτουργούν με το σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης ( ν. 2939/2001 ) |
| **7** | Εταιρείες παραγωγής κινηματογραφικών έργων |
| **8** | Αγροτικοί συνεταιρισμοί |
| **9** | Φορείς «Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας» |
| **10** | Τεχνικές Εταιρείες - |
| **11** | Οικοδομικές Επιχειρήσεις |
| **12** | Επιχειρήσεις ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν.4093/2012 |
| **13** | Νομικά Πρόσωπα που λειτουργούν με τη μορφή του Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού |

## 7.3 Ειδικός Υπολογισμός φορολογητέων κερδών για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου

Ο πίνακας 2 ( Έντυπο Ν ) συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 [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, ] του ν. 4172/2013, 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.

| Πίνακας 2: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ περ. γ΄ ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **Πίνακας 2Α: Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία** | | | | | |
| **Συνολικό Εισόδημα από Ακίνητα** | **Δαπάνες που εκπίπτουν και αφορούν τα ακίνητα (πλην ιδιοχρησιμοποίησης) (παρ. 3β και 3γ άρθ. 39 ν.4172/2013)** | | Δαπάνη Ιδιοχρη-σιμοποίησης | **Κέρδος** | **Ζημία** |
| | **75%** | **100%** | | | |
| | | | | | |
| **Πίνακας 2Β: Λοιπά Έσοδα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα** | | | | | |
| **Έσοδα** | | Ακαθάριστο Ποσό | Δαπάνες που εκπίπτουν (άρθ. 22 και 23 ν.4172/2013) | **Καθαρό Εισόδημα** | |
| Εισόδ. από κεφάλαιο (πλην ακίνητ. περιουσίας) | | | | **Κέρδος** | **Ζημία** |
| Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβ. κεφαλαίου | | | Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) | | |
| Ζημία από μεταβίβαση κεφαλαίου | | | | | |
| Εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές | | | | | |
| **ΣΥΝΟΛΟ** | | | | | |
| Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα | | | | | |
| **Πίνακας 2Γ: Φορολογητέο Εισόδημα** | | Φορολογητέα Κέρδη: | | Ζημία: | |
| **Πίνακας 2Δ: Κατάσταση Εσόδων - Εξόδων** | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Α.** | Εκμίσθωση Ακινήτων: | | | | **Β.** | Ενοίκια: | |
| | Κινητές Αξίες | Μερίσματα: | | | | Μισθοί: | |
| **ΕΣΟΔΑ** | | Τόκοι: | | | **ΕΞΟΔΑ** | Εργοδοτικές Εισφορές: | |
| | | .....: | | | | Αμοιβές Τρίτων: | |
| | Διαφημίσεις: | | | | | Φόροι, Τέλη Χαρτοσήμου: | |
| | Συνδρομές: | | | | | Ανέγερση Ακινήτων: | |
| | Χορηγίες: | | | | | Δαπάνες Ακινήτων: | |
| | Επιδοτήσεις Δημοσίου: | | | | | Για πραγματοποίηση σκοπού: | |
| | Λοιπά Έσοδα: | | | | | .....: | |
| | **Σύνολο ΕΣΟΔΩΝ:** | | | | | **Σύνολο ΕΞΟΔΩΝ:** | |

**Πίνακας 2Α - Εισόδημα από ακίνητη Περιουσία.**

Αναγράφεται το συνολικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία όπως μεταφέρεται από τον Πίνακα **3 Α 4** , από το οποίο εκπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα (75% ή 100%) κατά περίπτωση, με βάση τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί στην ΠΟΛ.1069/23.3.2015, καθώς και η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη ιδιοχρησιμοποίησης στο σύνολό της. Το ποσό του στον θα συγκρίνεται με το σύνολο των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στο έντυπο Ε2.

| **Πίνακας 3Α4: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (άρθ. 39 ν.4172/2013)** | | |
|---|---|---|
| **Είδος Εισοδήματος** | **Κωδ** | **Ακαθάριστο Εισόδημα** |
| Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού κωδ. αριθμ. 215) | **200** | |
| Δωρεάν Παραχώρηση | **209** | |
| Ιδιοχρησιμοποίηση | **210** | |
| Εισόδημα από ακίνητη περιουσία που υπάγεται σε Φ.Π.Α. | **211** | |
| Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση κατοικιών | **215** | |
| Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (άρθ. 4 ν.2234/1994 και παρ. 3 άρθ. 22 ν.4283/2014) | **199** | |
| **ΣΥΝΟΛΑ** | **198** | |
| Ενοίκια που καταβλήθηκαν σε Ιερές Μονές του Αγίου Όρους όπου το τέλος χαρτοσήμου αποδίδεται από τον μισθωτή (περ.β΄ παρ.3 άρθ.22 ν.4283/2014) | **212** | |

**Πίνακας 2Β - Λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα**

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 καθώς και με την τυχόν ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων, θα διαμορφώσει το φορολογητέο εισόδημα και θα μεταφερθεί στους κωδικούς .
Επίσης, στον πίνακα 2Β 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 αναδιάταξη του ελληνικού χρέους. Επίσης, στην περίπτωση αυτή θα συμπληρώνονται οι κωδικοί 746, 747, 753 και 748 , 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 2Β και στο πεδίο «Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα» καταχωρούνται τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, κλπ. (σχετ. η ΠΟΛ.1044/10.2.2015 εγκύκλιος).
Στον ίδιοπεδίο 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 αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 47 του ν.4172/2013. (ΠΟΛ.1069/2018)
**Πίνακας 2Γ: Φορολογητέο Εισόδημα** Στον 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 καθώς και με την τυχόν ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων, θα διαμορφώσει το φορολογητέο εισόδημα στον πίνακα 2Γ.

# 8. Στάδιο Έβδομο:

# Ενδοομιλικές Συναλλαγές - Μη τήρηση της αρχής των «ίσων αποστάσεων»

## 8.1 Βήμα 1 : Έλεγχος για ύπαρξη « Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων»

### Προϋποθέσεις σύνδεσης προσώπων

**α) <u>Συμμετοχή στο Κεφάλαιο:</u>** Δηλαδή, στην πιο απλή του μορφή, αν υπάρχει έμμεση ή άμεση συμμετοχή τουλάχιστον 33% στο μετοχικό κεφάλαιο ενός προσώπου σε ένα άλλο πρόσωπο (βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου).

**β) <u>Συμμετοχή στη Διοίκηση:</u>** Δηλαδή, αν υπάρχουν κοινά πρόσωπα στο ΔΣ (>50%) δύο ή περισσότερων νομικών προσώπων, ή υπάρχουν κοινοί διαχειριστές ή/και διευθύνοντες σύμβουλοι κ.ο.κ.

**γ) <u>Επιρροή:</u>** Δηλαδή, αν με κάποιο μέσο ή/και τρόπο υπάρχει κυριαρχική επιρροή ή δυνατότητα άσκησης κυριαρχικής επιρροής από ένα πρόσωπο σε ένα άλλο. Ενδεικτικά και όχι περιοριστικά σε αυτή την κατηγορία συναντώνται περιπτώσεις όπως, ο δανεισμός από ένα πρόσωπο σε ένα άλλο πρόσωπο όταν το ποσό του δανείου είναι πάνω από το 50% του ενεργητικού του προσώπου που λαμβάνει το δάνειο, ή όταν παρέχονται εγγυήσεις με το προαναφερόμενο χαρακτηριστικό (>50% του ενεργητικού) κ.ο.κ.

**δ) <u>Μόνιμη Εγκατάσταση:</u>** Δηλαδή για παράδειγμα, τα υποκαταστήματα πολυεθνικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια.

## 8.2 Βήμα 2 : Έλεγχος για ύπαρξη συναλλαγών μεταξύ των « Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων»

Ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης από την άλλη πλευρά, υπάρχουν 2 βασικές προϋποθέσεις. Όπως αναφέρεται, τόσο ο κύκλος εργασιών του εκάστου συνδεδεμένου μέρους, όσο και το ύψος των ενδοομιλικών συναλλαγών που αθροιστικά "συλλέγει" (πωλήσεις, αγορές, παροχές, λήψεις κ.ο.κ) καθορίζουν την ύπαρξη ή μη της υποχρέωσης τεκμηρίωσης. Συνοπτικά, υπενθυμίζουμε στην παρούσα ενότητα ότι υποχρέωση τεκμηρίωσης έχουν τα:

**α)** πρόσωπα με συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανώτερες των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο

κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

**β)** πρόσωπα με συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανώτερες των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Εξαίρεση στον παραπάνω κανόνα αποτελούν τα παρακάτω:

**α)** Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (φορείς γενικής κυβέρνησης κλπ.) βάσει των διατάξεων του Ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα, και

**β)** τα φυσικά πρόσωπα δεν θεωρούνται υπόχρεα για την κατάρτιση Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών. Από την πλευρά όμως των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, υφίστανται οι παραπάνω υποχρεώσεις και για τις συναλλαγές τους με φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

**<u>Πως παρακολουθούνται λογιστικά οι ενδοομιλικές συναλλαγές</u>**

Όλα τα λογιστικά γεγονότα, που αφορούν σε συνδεδεμένα πρόσωπα, είναι ιδιαίτερα χρήσιμο, αν όχι αναγκαίο, να τηρούνται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς. Με τον τρόπο αυτό είναι πολύ πιο εύκολο να αντλούνται τα σχετικά στοιχεία για τη συμπλήρωση του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, την κατάρτιση του Φακέλου Τεκμηρίωσης και εν γένει για την ορθότερη προσέγγιση της τεκμηρίωσης των υπό εξέταση ενδοομιλικών συναλλαγών. Με βάση το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών του Ν.4308/2014 παρατίθενται κάτωθι οι σχετικοί λογαριασμοί ανά ομάδα.

| Ομάδα / Λογαριασμός | Περιγραφή Ομάδας / Λογαριασμού | | Ομάδα / Λογαριασμός | Περιγραφή Ομάδας / Λογαριασμού |
|---|---|---|---|---|
| ***Ομάδα 3:*** | ***Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία*** | | ***Ομάδα 6:*** | ***Έξοδα και ζημιές*** |
| **30.02.01** | Συνδεδεμένοι πελάτες - ονομαστικό ποσό | | 60.05 | Παροχές σε εργαζόμενους σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **30.02.02** | Μη δουλευμένοι τόκοι συνδεδεμένων πελατών | | 63.04 | Ζημιές από διάθεση - απόσυρση περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **30.02.03** | Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών | | 64.01.02 | Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες |
| **30.02.04** | Απομείωση συνδεδεμένων πελατών | | 64.05.02 | Ενοίκια - συνδεδεμένες οντότητες |
| **31.02.01** | Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό | | 64.13 | Διάφορα λειτουργικά έξοδα από συνδεδεμένες οντότητες |
| **31.02.02** | Μη δουλευμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων | | 65.02 | Τόκοι δανείων από συνδεδεμένες οντότητες |
| **31.02.03** | Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων | | 67.05 | Ασυνήθη έξοδα και ζημιές από συνδεδεμένες οντότητες |
| **32.01** | Δάνεια χορηγηθέντα σε συνδεδεμένες οντότητες | | 68.06 | Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες |
| **33.02.01** | Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό | | ***Ομάδα 7:*** | ***Έσοδα και κέρδη*** |
| **33.02.02** | Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες | | 70.02.01 | Πωλήσεις εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **36.01.01** | Συμμετοχές σε θυγατρικές | | 70.02.02 | Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **36.01.02** | Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές | | 70.02.03 | Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **36.02.01** | Συμμετοχές σε συγγενείς | | 70.04.01 | Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **36.02.02** | Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς | | 70.04.02 | Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **36.03.01** | Συμμετοχές σε κοινοπραξίες | | 70.04.03 | Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **36.03.02** | Απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες | | 70.06.01 | Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **37.01.02** | Προπληρωμένα έξοδα σε συνδεδεμένες οντότητες | | 70.06.02 | Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **37.02.02** | Δουλευμένα έσοδα περιόδου από συνδεδεμένες οντότητες | | 70.06.03 | Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες |
| ***Ομάδα 5:*** | ***Υποχρεώσεις*** | | 70.08.01 | Πωλήσεις υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **50.02** | Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες | | 70.08.02 | Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **50.04.01** | Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες | | 70.08.03 | Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **50.04.02** | Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - συνδεδεμένες οντότητες | | 71.05 | Άλλα λειτουργικά έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες |
| **50.04.03** | Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες | | 72.03 | Πιστωτικοί τόκοι από συνδεδεμένες οντότητες |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **51.02** | Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - συνδεδεμένες οντότητες | | 75.04 | Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες |
| **52.02** | Τραπεζικά δάνεια - συνδεδεμένες οντότητες | | 79.02 | Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες |
| **53.02** | Δάνεια από συνδεδεμένες οντότητες | | | |
| **53.07** | Άλλες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες οντότητες | | | |
| **56.01.02** | Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - συνδεδεμένες οντότητες | | | |
| **56.02.02** | Έσοδα επόμενων χρήσεων - συνδεδεμένες οντότητες | | | |
| **57.03** | Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες | | | |

Επιπροσθέτως, για τους συναδέλφους που εξακολουθούν να τηρούν τα λογιστικά γεγονότα με βάση το **Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)**, ο παρακάτω πίνακας απεικονίζει τους κυριότερους σχετικούς, με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, λογαριασμούς.

| **Ομάδα / Λογαριασμός** | **Περιγραφή Ομάδας / Λογαριασμού** | | **Ομάδα / Λογαριασμός** | **Περιγραφή Ομάδας / Λογαριασμού** |
|---|---|---|---|---|
| ***Ομάδα 1:*** | ***Πάγιο ενεργητικό*** | | ***Ομάδα 4:*** | ***Καθαρή θέση - προβλέψεις - μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις*** |
| 18.00 | Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις | | 45.14 | Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ευρώ |
| 18.02 | Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε ευρώ | | 45.15 | Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ΞΝ |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **18.03** | Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε ΞΝ | | ***Ομάδα 5:*** | ***Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις*** |
| ***Ομάδα 3:*** | ***Απαιτήσεις και διαθέσιμα*** | | 53.10 | Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ευρώ |
| 33.11 | Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Ευρώ | | 53.11 | Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ξ.Ν. |
| 33.12 | Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε ΞΝ | | | |

## 8.3 Βήμα 3 : Συμπλήρωση Εντύπων, Υποβολές και Τεκμηρίωση των συναλλαγών

Τα συνδεδεμένα πρόσωπα έχουν τρεις βασικές υποχρεώσεις γνωστοποίησης/τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους:

**α)** Φάκελος Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών,

**β)** Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών και

**γ)** Έκθεση Ανά Χώρα (CbCR).

Εξαιρώντας στην παρούσα ενότητα την Έκθεση ανά Χώρα (αναφέρεται σε ΠΕ Ομίλους με ενοποιημένα έσοδα > 750 εκ. €,), ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και συνοδεύεται από το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία.

**<u>Πεδία εντύπου Ε3 και εντύπου Ν που σχετίζονται με τα συνδεδεμένα πρόσωπα και τις ενδοομιλικές συναλλαγές</u>**

**α)** Ο **κωδικός 037** είναι προσυμπληρωμένος, με βάση τα στοιχεία από την εφαρμογή υποβολής του συνοπτικού πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών και

θα δίνεται η δυνατότητα τυχόν μεταβολής, προσθήκης ή διαγραφής, προκειμένου να πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

**β)** 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. που συμμετείχαν στο κεφάλαιο της εταιρείας, όπως αυτά προκύπτουν από την τελευταία γενική συνέλευση (τακτική ή έκτακτη) της εταιρείας.

Πρακτικά, οι παραπάνω πίνακες δίνουν πλέον την «ηλεκτρονική» και άρα εύκολη δυνατότητα διασταύρωσης των συνδεδεμένων μερών της υπόχρεης εταιρείας, καθώς επίσης και τη δυνατότητα εύρεσης πιθανής συμμετοχής των μετόχων σε άλλη εταιρεία. Παρόλο που γενικά, τα κριτήρια σύνδεσης δεν αφορούν μόνο τα ποσοστά συμμετοχής, θεωρούμε ότι ένα πολύ μεγάλο ποσοστό περιπτώσεων σύνδεσης αφορά τη συγκεκριμένη συνθήκη.

**γ) Πίνακας θ'. Νομικό Πρόσωπο που ανήκει σε όμιλο πολυεθνικών επιχειρήσεων, για τον οποίο υφίσταται υποχρέωση υποβολής έκθεσης ανά χώρα (εαχ.) με βάση τις διατάξεις των νόμων 4484/2017 η' 4490/2017 η' 4534/2018**

Ο Πίνακας αυτός συμπληρώνεται από νομικά πρόσωπα, τα οποία είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα και είναι μέλη Ομίλου Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (Όμιλος 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 (Α'150) ή 4534/2018 (Α' 77). Στην ένδειξη «Επωνυμία Ομίλου», θα συμπληρωθεί η επωνυμία του Ομίλου Πολυεθνικών Επιχειρήσεων (Όμιλος 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 (Όμιλος 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.).

Σχετική η Ε.2026/2019

**δ)** Στον πίνακα Ζ2 (Σύνολο εξόδων), και ειδικότερα στους κωδικούς 185 (001-002), 285 (001-002), 385 (001-002), 485 (001-002) και 585 (001-002), συμπληρώνονται οι σχετικές αξίες των προμηθειών διαχείρισης ημεδαπής - αλλοδαπής (management fees) και των δαπανών από συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Είναι προφανές ότι κατά τη διαδικασία συμπλήρωσης των εν λόγω πεδίων, θα είναι αρκετά χρήσιμη η πιθανή τήρηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων σε ειδικούς λογαριασμούς συνδεδεμένων προσώπων

## 8.4 Βήμα 4 : [ (5) Ν- 446 ] Διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013

**Διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013**

Στον **κωδικό Ν-446** αναγράφεται η διαφορά κερδών που πρέπει να συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα του νομικού προσώπου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013, ( ενδοομιλικές συναλλαγές) προκειμένου να τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων.

***[ Πηγή : Βιβλίο TRANSFER PRICING- Ενδοομιλικές Συναλλαγές. Θεωρία & Πράξη (ΝΙΦΟΡΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΣΤΑΣ & ΝΤΡΟΥΚΑΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ ) ]***

**Αποφάσεις της Δ.Ε.Δ**

**α) ΔΕΔ 1780/2019 - Τιμολόγια ενδοομιλικών συναλλαγών (τήρηση αρχής των ίσων αποστάσεων σε άτοκα δάνεια)**

**Υπόθεση: Ο έλεγχος προέβη** σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων προκύπτουσα από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα μέρη για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016. Η επιχείρηση σύμφωνα με τον φάκελο ελέγχου, χορήγησε **άτοκα δάνεια** στο συνδεδεμένο με αυτήν πρόσωπο (μέτοχο (100%), νόμιμο εκπρόσωπο και μέλος Δ.Σ. (Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος) για κάλυψη ατομικών και οικογενειακών καταναλωτικών αναγκών.

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της δαπάνης:**

**…Επειδή ο κος , είναι πρόσωπο συνδεδεμένο με την προσφεύγουσα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι είναι μέτοχος αυτής (100%), νόμιμος εκπρόσωπος και μέλος Δ.Σ. (Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος), και η χορήγηση των εν λόγω δανείων προς το συνδεδεμένο πρόσωπο, έγινε με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων, ενώ αν το δάνειο χορηγείτο σε μη συνδεδεμένο πρόσωπο, θα αποκόμιζε έσοδα από τόκους, όπως αναλυτικά υπολογίζονται στις σελίδες 38 έως 50 της οικείας έκθεσης ελέγχου, συνολικού ποσού 22.372,58 € για τα τρία ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013.**

Επειδή, για την εξεύρεση των επιτοκίων ο έλεγχος, αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, δεν έδρασε αυθαίρετα, αλλά ανέτρεξε στα Στατιστικά Δελτία Οικονομικής Συγκυρίας της Τράπεζα της Ελλάδος, τεύχη 160 (Ιανουάριος - Φεβρουάριος 2015), 166 (Ιανουάριος - Φεβρουάριος 2016 και 172 (Ιανουάριος - Φεβρουάριος 2017).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/12/2018 έκθεση ελέγχου της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος του ως άνω ελεγκτικού κέντρου προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**β) ΔΕΔ 3653/2019 - 3652/2019 - 3650/2019 - 3649/2019 - Τιμολόγια ενδοομιλικών συναλλαγών (Τήρηση αρχής των ίσων αποστάσεων σε τόκους δανείων συνδεδεμένων προσώπων)**

**Υπόθεση :** Από τον έλεγχο των βιβλίων για τις χρήσεις 204,205,206 διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές **με συνδεδεμένα μέρη**, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 2 παρ. ζ του ν.4172/2013. Οι συναλλαγές αυτές αφορούσαν ενοίκια, τόκους δανείων, πωλήσεις εμπορευμάτων πωλήσεις παγίων κλ.π.. Ο έλεγχος λόγω των ιδιοτήτων των προσώπων με τα οποία έγιναν οι συναλλαγές έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 2 περ. ζ του ν.4172/2013, ζήτησε από την εταιρία να προσκομίσει φάκελο τεκμηρίωσης ως προς τις συναλλαγές

αυτές, ο οποίος δεν προσκομίσθηκε από την εταιρία καθώς η ίδια ισχυρίσθηκε ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συνδεδεμένων μερών και δεν έχει υποχρέωση σε φάκελο τεκμηρίωσης και σε συνοπτικό πίνακα πληροφοριών. Ο έλεγχος στην συνέχεια θεώρησε ότι υφίσταται ενδοομιλική συναλλαγή με τον ιδιώτη και διευθύνοντα σύμβουλο της εταιρείας ως προς το δάνειο που του χορήγησε και υπολόγισε τόκους με επιτόκιο 10,75%. Υπολόγισε επίσης τόκους για χρηματικές καταβολές που χορηγήθηκαν στην συνδεδεμένη εταιρεία συνολικού ποσού 74.589,33 ευρώ,

**Αιτιολογικά της ΔΕΔ για την απόρριψη της προσφυγής:**

….Επειδή για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, τα ανωτέρω πρόσωπα βάσει των δημοσιευμένων στοιχείων, κατέχουν τις ως άνω ιδιότητες (Διευθύνοντος Συμβούλου, Αναπληρωτή Διευθύνοντος Συμβούλου, Προέδρου, Αντιπροέδρου, Μέλους) «με δικαίωμα εκπροσώπησης και δέσμευσης στο σύνολο των σχέσεων των συναλλαγών της κάθε εταιρείας χωρίς κανένα περιορισμό και με μόνη την υπογραφή τους, τιθέμενης κάτω από την σφραγίδα της εταιρείας», γεγονός που σε κάθε περίπτωση καθιστά τα πρόσωπα καθοριστικής επιρροής στην διοίκηση των εταιρειών και εκ του λόγου αυτού υφίσταται ουσιώδης διοικητική εξάρτηση μεταξύ αυτών και πληρούνται οι προϋποθέσεις περί συνδεδεμένων μερών. Ενώ ως προς την επίκληση από την προσφεύγουσα της Απόφασης ΠΟΛ.1142/2015, επισημαίνεται ότι οι περιπτώσεις που αναφέρονται στο εδάφιο 5ο της παρ.2 αυτής είναι ενδεικτικές και όχι περιοριστικές και αποκλειστικές, ως θεωρεί η προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω λόγω των υφιστάμενων σχέσεων και ιδιοτήτων ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4172/2013 περί συνδεδεμένων μερών. Επειδή οι ως άνω συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη αναλύονται ως εξής :.....

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ότι υφίσταται ενδοομιλική συναλλαγή με τον ιδιώτη και διευθύνοντα σύμβουλο της εταιρείας ως προς το δάνειο που του χορήγησε και επίσης εσφαλμένα υπολόγισε τόκους με επιτόκιο 10,75% αντί να υπολογισθούν με το επιτόκιο της σύμβασης 3,10%. Στο άρθρο 50 παρ.1 του ν.4172/2013 περιλαμβάνονται οι συναλλαγές που πραγματοποιούν τα νομικά

πρόσωπα ή νομικές οντότητες με τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. . Εν προκειμένω ο …… …… αποτελεί συνδεδεμένο μέρος καθώς συμμετέχει άμεσα στην διοίκηση της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου οι τόκοι που απορρέουν από το χορηγηθέν δάνειο (ως αναλυτικά αναφέρονται στην σελ.139 της οικίας έκθεσης ελέγχου) αποτελούν συναλλαγή του άρθρου 50 παρ.1 του ν.4172/2013 για την οποία θα πρέπει να εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Σύμφωνα με τη αρχή των ίσων αποστάσεων εάν η συναλλαγή είχε πραγματοποιηθεί μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και τρίτου προσώπου θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί τόκοι όχι βάσει του επιτοκίου της σύμβασης (3,10% ) αλλά βάσει του επιτοκίου που προβλέπεται από τα οριζόμενα στο άρθρο 13 παρ.3 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1034/2014 και συγκεκριμένα βάσει του επιτοκίου 10,75% (σύμφωνα με το δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδας για τις υπεραναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς για δάνεια προς φυσικά πρόσωπα), δεδομένου ότι ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν αναγράφεται στην σύμβαση συγκεκριμένα ο σκοπός του δανείου.
Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου, σχετικά με τις χρηματικές καταβολές που χορηγήθηκαν στην συνδεδεμένη εταιρεία …… συνολικού ποσού 150.899,01 ευρώ, ισχυριζόμενη ότι δεν υφίσταται περίπτωση δανείου και ότι εσφαλμένα υπολογίσθηκαν από τον έλεγχο τόκοι. Ωστόσο προβάλλει αορίστως τον εν λόγω ισχυρισμό της καθώς δεν τεκμηριώνει με συγκεκριμένα στοιχεία τι αφορούν οι συγκεκριμένες χρηματικές καταβολές. Δεδομένου ότι η εταιρεία ……. είναι συνδεδεμένη εταιρεία για τους τόκους που απορρέουν από τα χορηγηθέντα ποσά θα πρέπει να εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Σύμφωνα με τη αρχή των ίσων αποστάσεων εάν οι χρηματικές καταβολές είχαν χορηγηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία σε τρίτη επιχείρηση θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί τόκοι. Ο έλεγχος όπως αναλύεται στην σελίδα 133 της οικείας έκθεσης ελέγχου υπολόγισε τους τόκους με επιτόκιο 7,53% (βάσει του δελτίου της Τράπεζας της Ελλάδος για υπεραναλήψεις από λογαριασμό όψεως για δάνεια προς εταιρείες) σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ

1113/2015.

Επειδή ομοίως και για τις συναλλαγές με την συνδεδεμένη εταιρεία ..... στην οποία χορηγήθηκαν χρηματικές καταβολές συνολικού ποσού 59.825.30 ευρώ δεν εφαρμόσθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων. Σύμφωνα με τη αρχή των ίσων αποστάσεων εάν οι χρηματικές καταβολές είχαν χορηγηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία σε τρίτη επιχείρηση θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί τόκοι.

Ο έλεγχος όπως αναλύεται στην σελίδα 88 της οικείας έκθεσης ελέγχου υπολόγισε τους τόκους με επιτόκιο 8,26% (σύμφωνα με το δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος για υπεραναλήψεις από λογαριασμό όψεως για δάνεια προς εταιρείες) σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

# 9. Στάδιο Όγδοο:
# «Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες»

## 9.1 Βήμα 1 : Έλεγχος για ύπαρξη « Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών»

« 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 (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 φορολογουμένου, θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις..» ***(άρθρου 66 του ν.4172/2013 )***

## 9.2 Βήμα 2 : [ (4) Ν- 452 ] Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν.4172/2013)

Στον **κωδικό 452** αναγράφεται το μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του .4172/2013 και με βάση τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1076/17.3.2014 εγκύκλιο.

**Δείτε :**

α) **Ε.2071/2019**

β) **ΠΟΛ.1076/17.3.2014 - Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν.4172/2013**

## 9.3 Βήμα 3 : [ (21) Ν- 478 ] Διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (άρθ. 66 ν.4172/2013)

Στον **κωδικό Ν-478** καταχωρούνται τα ποσά που είχαν υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη με βάση τις διατάξεις του

άρθρου 66 του ν.4172/2013 (ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες - CFC) 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.

# 10. Στάδιο Ένατο:

# Υπολογισμός Αφορολόγητων Εσόδων

## 10.1 Έντυπο Ν : Πίνακα « Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ .." - ( Υποπίνακας ) Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται ..

### (1) Βήμα 1 : (3) Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου

Στον κωδικό 458 αναγράφεται η υπερτίμηση που προκύπτει από τυχόν αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου η οποία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, όπως διευκρινίσθηκε στην ΠΟΛ.1059/18.3.2015 ..

### (2) Βήμα 2 : ( 4,5,7,8 ) Αφορολόγητες Υπεραξίες και Τόκοι [ Κωδ. Ν-465, 466,463, 467 ]

**Υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (ν.3156/2003) και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ**

**(4)** Στον **κωδικό Ν-465** αναγράφεται η υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή του ν.3156/2003, καθώς και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες με έδρα σε χώρες της Ε.Ε και του ΕΟΧ/ΕΖΕΣ, όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1032/26.1.2015 εγκύκλιό

**Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ)**

**(5)** Στον **κωδικό Ν-466** αναγράφεται η υπεραξία που προκύπτει από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ/ΕΖΕΣ), όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιό μας, καθώς και τα διανεμόμενα κέρδη από μερίδια ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ/ΕΖΕΣ) με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιό μας.

Για τα ως άνω ποσά, σε περίπτωση διανομής τους από τους δικαιούχους, δεν οφείλεται φόρος νομικού προσώπου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, καθόσον κατισχύουν οι ειδικότερες διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 103 του ν. 4099/2012, από τις οποίες προκύπτει ότι οι μεριδιούχοι ή μέτοχοι, κατά περίπτωση, των ΟΣΕΚΑ απαλλάσσονται από κάθε φόρο, δεδομένου ότι με την καταβολή του φόρου

στο επίπεδο του ΟΣΕΚΑ (ειδικός φόρος επί του ενεργητικού του), εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των ΟΣΕΚΑ και των μεριδιούχων ή μετόχων του. Στον ίδιο κωδικό αναγράφεται και το ποσό των μερισμάτων που εισπράττουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν.2778/1999, για τα οποία επίσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση τυχόν διανομής τους κατά το τρέχον φορολογικό έτος (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦΒ 1097106 ΕΞ 2016/24.6.2016 έγγραφό μας).

Επισημαίνεται ότι η τυχόν ζημία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ, θα πρέπει να καταχωρηθεί στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη.

**Τόκοι ομολόγων που εκδίδονται από ΕΤΧΣ κατ' εφαρμογή του προγράμματος P.S.I.**

**(7)** Στον **κωδικό Ν-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 αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, οι οποίοι απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

**Κεφαλαιακά κέρδη από ανταλλαγή ομολόγων (παρ.5 άρθρου 47 ν.4172/2013)**

(**8)** Στον **κωδικό Ν-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 αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

Στον ίδιο κωδικό καταχωρούνται τα κεφαλαιακά κέρδη που έχουν προκύψει στο πλαίσιο του προγράμματος ανταλλαγής τίτλων βάσει της αριθμ. 1332/15.11.2017 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, καθόσον, όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ.1174/2017 εγκύκλιο, αποτελούν μέρος του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού δημόσιου χρέους.

Σε περίπτωση διανομής των ως άνω ποσών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

## (3) Βήμα 3 : ( 6 ) Υπεραξία από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου [ Κωδ. Ν-470]

**(6)** Στον **κωδικό Ν-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 ν. 4172/2013στις πωλήτριες επιχειρήσεις. Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση διανομής του ως άνω ποσού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1128/2015).

## (4) Βήμα 4 : (9) Κέρδη από διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (παρ. 5 άρθ. 58 ν.4172/201 [ Κωδ. Ν-459 ]

Ο **κωδικός Ν-459** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 58 του ν.4172/2013.

## (5) Βήμα 5 : (15) Ωφέλεια από τη διαγραφή χρέους στο πλαίσιο εξωδικαστικού συμβιβασμού ή σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης (άρθρο 62 ν.4389/2016) [ Κωδ. Ν-475 ]

Συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αποκτούν ωφέλεια από τη διαγραφή μέρους ή του συνόλου του χρέους τους, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4389/2016.
Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση διανομής του ως άνω ποσού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.
**Δείτε :**
**ΣΛΟΤ 2502/2019 Αποθεματικό από διαγραφή χρέους**

### (6) Βήμα 6 : (19) Αντιστάθμισμα νησιωτικού κόστους (Α.ΝΗ.ΚΟ.) του ν.4551/2018 [ Κωδ. Ν-479 ]

Στον κωδικό αυτό καταχωρείται και το Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους (Α.ΝΗ.ΚΟ.) (Μεταφορικό ισοδύναμο)του ν.4551/2018 το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 7 του νόμου αυτού είναι αφορολόγητο.
Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση διανομής των ως άνω ποσών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013

## 10.2 Έντυπο Ν : Πίνακας « Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ …" - ( Υποπίνακας ) ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΏΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ , Κ.ΛΠ ...

### (1) Βήμα 1 : ( 4 ) Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 71Α ν.4172/2013 [ Κωδ. Ν-041 ]

Καταχωρείται το ποσό που απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 71Α του ν. 4172/2013, με βάση τις οδηγίες και τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1145/2018 εγκύκλιό.
« 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.

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.» ( **Άρθρο 71Α. Κίνητρα Ευρεσιτεχνίας** )

**Επισήμανση**

**Δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν**

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 αριθμ. πρωτ. οικ. 52738/ΔΕΚΝΤ55/2018 (Β΄ 1843) κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Ανάπτυξης, Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

# 11. Στάδιο Δέκατο: Μερίσματα Εισπραττόμενα

## 11.1 Βήμα 1 : Κατηγορίες εισπραττόμενων μερισμάτων

Για τα εισπραττόμενα μερίσματα εφαρμόζεται :

- **είτε η μέθοδος της απαλλαγής,**

( ισχύει για τα ενδοομιλικά μερίσματα από εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης(Ε.Ε.)και για τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εφόσον βέβαια πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013 )

Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, το οποίο όμως δεν φέρει τον όρο «αφορολόγητο». Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό θα αφαιρείται κατ' ανάγκη από τα καθαρά κέρδη προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, χωρίς να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού.

Επισημαίνεται, ότι η απαλλαγή επεκτείνεται και στις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ζημιογόνα αποτελέσματα και δεν μπορούν να σχηματίσουν αποθεματικό, καθόσον το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι.

Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, δηλαδή αυτό δεν προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4172/2013, γιατί θεωρείται ότι εμπίπτει στην έννοια των μερισμάτων (διανεμομένων κερδών),με βάση τις διατάξεις των άρθρων 39 και 64 του ίδιου νόμου.

- **είτε η μέθοδος της πίστωσης φόρου.**

**α)** για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, καθιερώνεται η μέθοδος της

πίστωσης του φόρου ως τρόπος φορολογικής μεταχείρισης των εισπραττόμενων μερισμάτων.
Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 προβλέπεται ότι 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 του μερίσματος.
**β)** Επίσης, η μέθοδος της πίστωσης εφαρμόζεται και για τα εισπραττόμενα μερίσματα από αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα.
Διευκρινίζεται, ότι για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής ισχύει ο περιορισμός της παρ.2 του άρθρου 9 του ν.4172/2013, δηλαδή ότι η μείωση του φόρου δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου, που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.
Για τα εισπραττόμενα μερίσματα από αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα εφαρμόζεται, επίσης, η μέθοδος της πίστωσης, αλλά στην περίπτωση αυτή, από τον αναλογούντα φόρο του νομικού προσώπου εκπίπτει μόνο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.
Αν όμως με βάση τις διατάξεις της σχετικής Σ.Α.Δ.Φ.επιτρέπεται η έκπτωση του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, τότε συμψηφίζεται και ο φόρος νομικού προσώπου, καθόσον οι σχετικές διατάξεις κατισχύουν της εσωτερικής νομοθεσίας (αριθ. ΠΟΛ. 1232/2015-ΑΔΑ: 7Τ9ΔΗ-Λ76εγκύκλιοςτης Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών).

## 11.2 Βήμα 2 : Έλεγχος των Λογαριασμών της Λογιστικής για τυχόν ύπαρξη τέτοιων κονδυλίων

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

76.00 Έσοδα συμμετοχών

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

74 Έσοδα συμμετοχών

## 11.3 Βήμα 3 : Διαδικασία τεκμηρίωσης της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 48του ν.4172/2013,προκειμένου να εφαρμοστεί η μέθοδος της απαλλαγής

Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 48 του ν.4172/2013το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα συμπληρώνει ειδικό πίνακα (Πίνακας 4) στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν)

**Πίνακας 4: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 Ν.4172/2013**

**Πίνακας 4Α: ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ**

| α/α | Χώρα | Α.Φ.Μ. | Επωνυμία | Πλήρης Διεύθυνση | % Συμ-μετοχής | Ημ/νία κτήσης της συμμετοχής | Ποσό |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1. | | | | | | | |
| 2. | | | | | | | |
| 3. | | | | | | | |
| 4. | | | | | | | |
| 5. | | | | | | | |
| | | | | | | ΣΥΝΟΛΑ | |

**Πίνακας 4Β: ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013**

| | | |
|---|---|---|
| 1. Ο δικαιούχος (νομικό πρόσωπο) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%, επί τουλάχιστον δύο (2) έτη, της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που προβαίνει στη διανομή. | ΝΑΙ | 1 |
| | ΟΧΙ | 1 |
| 2. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) περιλαμβάνεται στους τύπους των εταιρειών που απαριθμούνται στο Μέρος Α του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ. | ΝΑΙ | 1 |
| | ΟΧΙ | 1 |
| 3. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος. | ΝΑΙ | 1 |
| | ΟΧΙ | 1 |
| 4. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς. | ΝΑΙ | 1 |
| | ΟΧΙ | 1 |

**ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ / ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ**

Δηλώνω ότι πληρείται η ως άνω προϋπόθεση 1 του Πίνακα 4Β και ότι θα προσκομίσω στην ελεγκτική αρχή, όταν μου ζητηθεί τα σχετικά έγγραφα που βεβαιώνουν τις προϋποθέσεις 2, 3 και 4 του Πίνακα 4Β.

| | |
|---|---|
| ΝΑΙ | 1 |

**Πίνακας 4Γ: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΓΓΥΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ**

| | | | |
|---|---|---|---|
| Ποσό εισπραττόμενων κερδών | | ΠΟΣΑ | |
| Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης | | | |
| Ποσό εγγύησης προς τη Φορολογική Αρχή | | | |
| Ημερομηνία και αριθμός της εγγυητικής επιστολής | __/__/____ | | |

**Συμπλήρωση Κωδικών στο έντυπο Ν**

**α) Κωδικοί (655,656) [ Στην πρώτη σελίδα του Εντύπου Ν ]**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **655** | Υποβολή δήλωσης για εισπραπ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 48 ν. 4172/2013) | ΝΑΙ | 1 | ΟΧΙ | 2 |
| **656** | Κατάθεση εγγυητικής επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013) | ΝΑΙ | 1 | ΟΧΙ | 2 |

Αφορούν την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληρούται η προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ΚΦΕ
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 με την ένδειξη «ΟΧΙ») και στη συνέχεια θα πρέπει να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση, χωρίς κυρώσεις, για το ίδιο φορολογικό έτος μόλις συμπληρωθεί η προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (2 έτη) προκειμένου να φορολογηθεί με τη μέθοδο της απαλλαγής. Τυχόν επιπλέον χρεωστικά ποσά που προκύπτουν από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης βεβαιώνονται

**β) Αυτόματη συμπλήρωση κωδικού 495 στο έντυπο Ν.**

Στον κωδικό 495 « **Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθ. 48 ν.4172/2013)** » αναγράφεται το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 4172/2013. Στην ηλεκτρονική εφαρμογή ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται αυτόματα από τον «Πίνακα 4 ».

## 11.4 Βήμα 4 : Συμπλήρωση Πίνακα Μερισμάτων ( πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013 )

**3Α: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

**3Α1: ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (άρθ. 36 ν.4172/2013)**

**Πίνακας 3Α1α: Μερίσματα ημεδαπής πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013**

| α/α | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. | Παρακρατηθείς Φόρος |
|---|---|---|---|---|
| 1. | | | | |
| 2. | | | | |
| 3. | | | | |
| | **ΣΥΝΟΛΑ** | | | |

**Πίνακας 3Α1β: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013**

| α/α | Χώρα | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. | Παρακρατηθείς Φόρος |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. | | | | | |
| 2. | | | | | |
| 3. | | | | | |
| | | **ΣΥΝΟΛΑ** | | | |

**Πίνακας 3Α1γ: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής τρίτων χωρών**

| α/α | Χώρα | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. (βάσει Σ.Α.Δ.Φ.) | Παρακρατηθείς Φόρος |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. | | | | | |
| 2. | | | | | |
| 3. | | | | | |
| | | **ΣΥΝΟΛΑ** | | | |

**Πίνακας 3Α1δ: Μερίσματα ημεδαπής από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013**

| α/α | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. | Παρακρατηθείς Φόρος |
|---|---|---|---|---|
| 1. | | | | |
| 2. | | | | |
| 3. | | | | |
| | **ΣΥΝΟΛΑ** | | | |

**Πίνακας 3Α1ε: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013**

| α/α | Χώρα | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. | Παρακρατηθείς Φόρος |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. | | | | | |
| 2. | | | | | |
| 3. | | | | | |
| | | **ΣΥΝΟΛΑ** | | | |

**Πίνακας 3Α1α: Μερίσματα ημεδαπής πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013**

Αφορά Μερίσματα, που η επιχείρηση έλαβε από την συμμετοχή της σε άλλη επιχείρηση που εδρεύει εντός της Ελληνικής επικράτειας και για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή τους από φόρο σύμφωνα με το άρθρο 48 του ΚΦΕ.

**Πίνακας 3Α1β: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013**

Αφορά Μερίσματα που η επιχείρηση έλαβε από την συμμετοχή της σε άλλη επιχείρηση που εδρεύει στην αλλοδαπή και εντός της Ε.Ε. και για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή τους από φόρο σύμφωνα με το άρθρο 48 του ΚΦΕ.

**Πίνακας 3Α1γ: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής τρίτων χωρών**

Στον πίνακα 3Α1γ «Μερίσματα αλλοδαπής τρίτων χωρών» προστέθηκε στήλη προκειμένου να αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, για τις περιπτώσεις που τα εισπραττόμενα μερίσματα αποκτώνται από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία με έδρα σε τρίτη χώρα με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), με βάση την οποία επιτρέπεται ο συμψηφισμός του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος (ΠΟΛ.1232/21.10.2015 εγκύκλιος).

**Πίνακας 3Α1δ: Μερίσματα ημεδαπής από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013**

Αφορά Μερίσματα, που η επιχείρηση έλαβε από την συμμετοχή της σε άλλη επιχείρηση από κέρδη παρελθουσών χρήσεων και που εδρεύει εντός της Ελληνικής επικράτειας και για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή τους από φόρο σύμφωνα με το άρθρο 48 του ΚΦΕ.

**Προσοχή**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1042/21.1.2015 στην έννοια της διανομής κερδών περιλαμβάνεται και η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων, των αποθεματικών που δεν υπάγονται στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, καθώς και των αποθεματικών που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013). Ειδικά για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ΕΠΕ τα οποία έχουν σχηματισθεί **μέχρι 31.12.2010** (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009, σε περίπτωση ομαλής διαχειριστικής περιόδου), δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 (παρ. 4 άρθρου 28, όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές), **με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή των υπόψη κερδών μετά την 1.1.2014**, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των προσωπικών εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθόσον αυτά θεωρείται ότι έχουν ήδη αποκτηθεί και δηλωθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 (παρ. 4 άρθρου 28, όπως ίσχυε για τις χρήσεις

αυτές).

**Ειδικά για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013** στα οποία υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους και πραγματοποιήθηκε διανομή μέρους των κερδών τους (παρ. 1 άρθρου 10 ν.2238/1994, όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 του ν.4110/2013), για τα οποία διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, είναι αυτονόητο ότι παρακράτηση φόρου θα ενεργείται στο υπόλοιπο αδιανέμητο ποσό των κερδών της χρήσης αυτής κατά τη διανομή. Επισημαίνεται , ότι σε περίπτωση που για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013 δεν υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, ο φόρος έχει ήδη παρακρατηθεί στο σύνολο των κερδών, καθόσον αυτά θεωρούντο ως διανεμόμενα.

**Πίνακας 3Α1ε: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013**

Αφορά Μερίσματα, που η επιχείρηση έλαβε από την συμμετοχή της σε άλλη επιχείρηση που εδρεύει στην αλλοδαπή και εντός της Ε.Ε. και τα οποία προέρχονται από κέρδη παρελθουσών χρήσεων ενώ ταυτόχρονα για τα μερίσματα αυτά δεν συντρέχουν οι προυποθέσεις για την απαλλαγή τους από φόρο σύμφωνα με το άρθρο 48 του ΚΦΕ.

**Συμπλήρωση Κωδικών στο έντυπο Ν**

**Συμπλήρωση κωδικού 052 στο έντυπο Ν ( Πρώτη σελίδα ] .**

Στον **κωδικό 052** αναγράφεται το ποσό του φόρου που συμψηφίζεται με βάση την παρ.3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, 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 (ΠΟΛ.1147/2018 εγκύκλιος). Το τυχόν ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε, ως φόρος επί του μερίσματος για διανομή κερδών της ημεδαπής,

αναγράφεται στους **κωδικούς ή** ανάλογα αν υπάρχει ή όχι ηλεκτρονική πληροφόρηση. Επίσης, τα αντίστοιχα ποσά που συμψηφίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, για διανεμόμενα κέρδη της αλλοδαπής αναγράφονται στον **κωδικό** .
Τα υπόψη ποσά φόρων εμφανίζονται στους πίνακες και , 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 του **ΚΑ** μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α του ν. 4172/2013 (**ΚΑ: 995**), η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται, καθόσον με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 επιστρέφεται μόνο το επιπλέον ποσό που αντιστοιχεί στον φόρο που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε.
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.

## 11.5 Βήμα 5 : Εξέταση για ενδεχόμενη « Φορολογική Αναμόρφωση » στο έντυπο Κ.Φ..Α

Εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. **[ Δείτε ανωτέρω : Στάδιο 2 – Βήμα 13 ]**

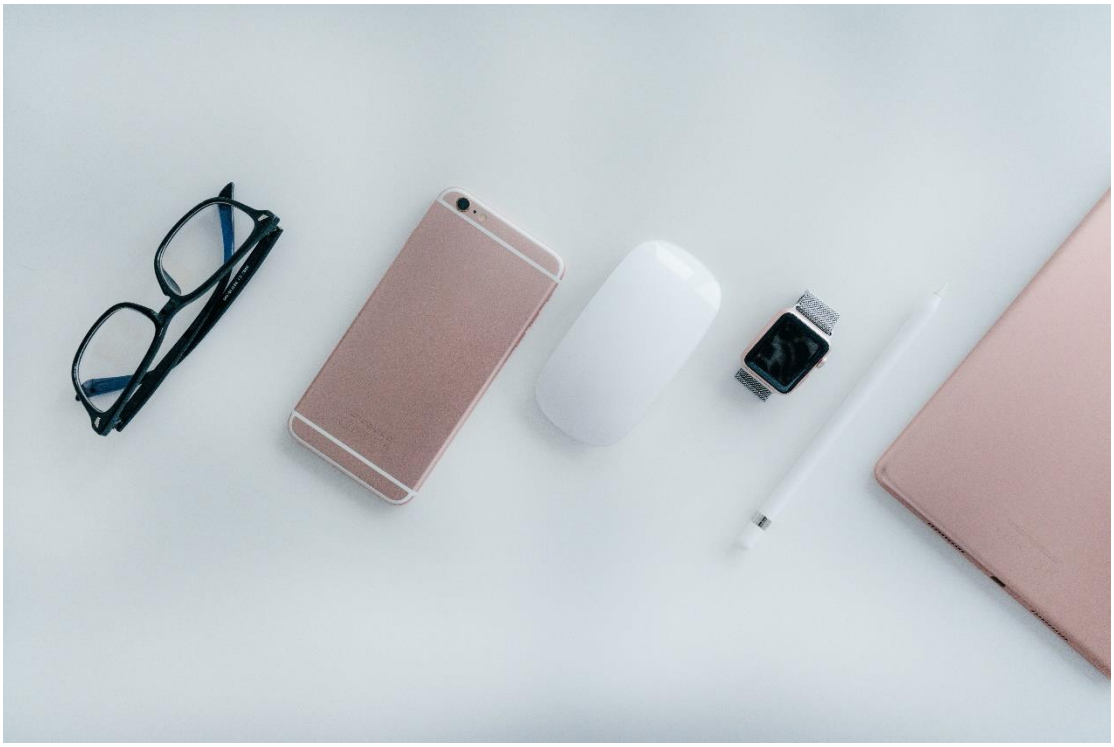
## 11.6 Βήμα 7 : (2) Έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' εφαρμογή των παρ.12 & 13 του άρθρου 72 ν.4172/2013

Στον **κωδικό 474** αναγράφεται το ποσό των **εσόδων λόγω συμμετοχής** που έχει αποκτήσει νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από αφορολόγητα έσοδα του ν.2238/1994, τα οποία φορολογήθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, προκειμένου κατά την

περαιτέρω διανομή τους να μην έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013 (φορολόγηση με τον ισχύοντα συντελεστή του άρθρου 58 του ν. 4172/2013) καθόσον με την επιβολή της αυτοτελούς φορολόγησης (15% ή 19%), εξαντλήθηκε κάθε φορολογική υποχρέωση και των μετόχων ή εταίρων που τα απέκτησαν.

**Δείτε :**

**Άρθρα (upd) Μερίσματα: «Ενδοομιλικά» και «Μη ενδοομιλικά» - Λογιστικός και Φορολογικός Χειρισμός - Συμπλήρωση εντύπου Ν (Παραδείγματα με όλες τις περιπτώσεις) - Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης και Λάμπρος Αθανασόπουλος**



# 12. Στάδιο Ενδέκατο: Αναπτυξιακά Κίνητρα ( Αφορολόγητα Αποθεματικά ή Μείωση Φόρων)

## 12.1 Αναπτυξιακά Κίνητρα, τα οποία προβλέπουν μείωση των φορολογητέων Κερδών

**Βήμα 1 : Έλεγχος για ενδεχόμενη περίπτωση τέτοιων περιπτώσεων**

Τυχόν επενδύσεις που είχαν υπαχθεί στους κατωτέρω Αναπτυξιακούς Νόμους.

**Βήμα 2 : Συμπλήρωση Κωδικών στο έντυπο Ν.**

| α/α | Αναπτυξιακός Νόμος | Κωδικός |
|---|---|---|
| **1.** | Αφορολόγητο αποθεματικό ν.1892/1990 | **046** |
| **2.** | Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/1998 | **044** |
| **3.** | Αφορολόγητο αποθεματικό ν.3299/2004 | **045** |

Προϋπόθεση καταχώρησης στον αντίστοιχο κωδικό 045 του εντύπου Ν ποσών αφορολόγητου αποθεματικού του ν. 3299/2004 είναι όχι μόνο να εμφανίζονται ποσά στον κωδικό 016 «Φορολογικά κέρδη χρήσης» με βάση όσα είχαν αναφερθεί και στην ΠΟΛ.1070/6.6.2016 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2015, αλλά θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι τυχόν λογιστικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τη συμπλήρωση των κωδικών 046 «Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1892/1990» και 044 «Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998». ***( ΔΕΑΦ Β'1110127 ΕΞ 2016/ 18.7.2016 )***

**Αφορολόγητο αποθεματικό ν.1892/1990**

Πραγματοποιούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση. Αν δεν πραγματοποιηθούν κέρδη κατά τη διαχειριστική αυτή χρήση ή αν αυτά που πραγματοποιούνται δεν επαρκούν, η αφορολόγητη έκπτωση πραγματοποιείται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων διαχειριστικών χρήσεων.

**Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/1998**

Σχηματίζεται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση . Αν δεν πραγματοποιηθούν κέρδη κατά τη διαχειριστική αυτή χρήση ή αν αυτά που πραγματοποιούνται δεν επαρκούν, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων διαχειριστικών χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή και της αξίας του εξοπλισμού που η χρήση του αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση, οι οποίες δεν μπορούν να υπερβούν τις δέκα διαχειριστικές χρήσεις.

**Αφορολόγητο αποθεματικό ν.3299/2004**

Σχηματίζεται από τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η επένδυση. Αν δεν πραγματοποιηθούν κέρδη κατά τη διαχειριστική αυτή περίοδο ή αν αυτά που πραγματοποιήθηκαν δεν επαρκούν, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων διαχειριστικών περιόδων μέχρι να καλυφθεί το ποσοστό της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή της αξίας κτήσης του εξοπλισμού που αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση και οι οποίες δεν μπορούν να υπερβούν τις δέκα (10) διαχειριστικές περιόδους.

**Επισήμανση**

**Δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν**

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.).

## 12.2 Αναπτυξιακά Κίνητρα, τα οποία προβλέπουν μείωση του Φόρου

**Βήμα 1 : Έλεγχος για ενδεχόμενη περίπτωση τέτοιων περιπτώσεων**

Τυχόν επενδύσεις που είχαν υπαχθεί στους κατωτέρω Αναπτυξιακούς Νόμους.

**Βήμα 2 : Συμπλήρωση Κωδικών στο έντυπο Ν.**

## α) Πίνακες IV και V

| IV. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (v.3908/2011) | | |
|---|---|---|
| Συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης ολοκλήρωσης | 576 | |
| Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος | 577 | |
| Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου | 578 | |
| **V. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (v.4399/2016)** | | |
| Συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης ολοκλήρωσης | 571 | |
| Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος | 572 | |
| Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου | 573 | |

## β) Κωδικοί για την μείωση του φόρου

| α/α | Αναπτυξιακός Νόμος | Κωδικός |
|---|---|---|
| 1 | Απαλλαγή καταβολής φόρου v.3908/2011 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων) | 579 |
| 2 | Απαλλαγή καταβολής φόρου v.4399/2016 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων) | 574 |

Οι **κωδικοί 579 και 574** 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) 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 την πιστοποίηση της υλοποίησης του 50% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου από το αρμόδιο όργανο ελέγχου. 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, εναπομείναν 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.

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 1.1.2019-31.12.2019 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 (**ΚΑ 048**) στο ποσό των 1.800.000 ευρώ.

Έστω ότι η ίδια εταιρεία κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο 1.1.202031.12.2020 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 (**ΚΑ 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 2019 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 Χ 24%) | 432.000 |
| Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (400.000 Χ 24/76) | (126.316) |
| Φόρος που αναλογεί στην επιχείρηση | 305.684 |
| **2. Αφορολόγητο Αποθεματικό Επένδυσης** | |
| Ανώτατο ύψος μη καταβολής φόρου πρώτης χρήσης (1.200.000Χ1/3) | 400.000 |

Επομένως, το ποσό απαλλαγής από καταβολή φόρου που θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη χρήση 2019θα περιοριστεί στο ύψος των 305.684 ευρώ.

1.2 Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ο υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επένδυσης, για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής για το έτος 2020 είναι ο ακόλουθος:

| **Γ. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ** | |
|---|---|
| **1. Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος** | |
| Φορολογητέα κέρδη | 2.000.000 |
| Φόρος εισοδήματος (2.000.000 Χ 24%) | 480.000 |
| Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (200.000 Χ 24/76) | (63.158) |
| Φόρος που αναλογεί στην επιχείρηση | 416.842 |
| **2. Αφορολόγητο Αποθεματικό Επένδυσης** | |
| Ανώτατο ύψος μη καταβολής φόρου δεύτερης χρήσης (1.200.000 Χ 2/3) | 800.000 |

Επομένως, η Α.Ε δικαιούται να εμφανίσει το σύνολο του ποσού των 416.842 ευρώ, ως ποσό μη καταβολής φόρου για το έτος 2020 καθόσον για το ίδιο έτος το ανώτατο ποσό της απαλλαγής που δικαιούται η υπόψη εταιρεία ισούται με το ποσό των 494.316 ευρώ (800.000-305.684=494.316 ευρώ).

**<u>Περίπτωση 2:</u>**

2.1 Κατά το έτος 2019 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 (1.200.000Χ 1/3) | 400.000 |
| **Β.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ** | |
| **1. Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος** | |
| Φορολογητέα κέρδη | 1.800.000 |
| Φόρος εισοδήματος (1.800.000 Χ 24%) | 432.000 |
| Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (400.000 Χ 24/76) | (126.316) |
| Φόρος που αναλογεί στην επιχείρηση | 305.684 |
| **2. Αφορολόγητο Αποθεματικό Επένδυσης** | |
| Ανώτατο ύψος μη καταβολής φόρου πρώτης χρήσης (1.200.000 Χ 1/3) | 400.000 |

Επομένως, το ποσό απαλλαγής από καταβολή φόρου που θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη χρήση 2019 ανέρχεται στο ύψος των 305.684 ευρώ. Τα δε επόμενα έτη και μέχρι την έκδοση της απόφασης ολοκλήρωσης, μπορεί να κάνει χρήση μόνο του υπόλοιπου ποσού ύψους 94.316 ευρώ (400.000 - 305.684).

2.2 Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ο υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επένδυσης, για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής για το έτος 2020 είναι ο ακόλουθος:

| Γ. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ | |
|---|---|
| **Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος** | |
| Φορολογητέα κέρδη | 2.000.000 |
| Φόρος εισοδήματος (2.000.000 Χ 24%) | 480.000 |
| Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (200.000 Χ 24/76) | (63.158) |
| Φόρος που αναλογεί στην επιχείρηση | 416.842 |

Επομένως, το ποσό απαλλαγής από καταβολή φόρου που θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη χρήση 2020 ανέρχεται στο ποσό των 94.316 ευρώ.

**Επισήμανση**

**Δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν**

**α)** 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 ΠΟΛ.1130/2006 (Β΄ 1860) απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 20 του άρθρου 7 του ν. 3299/2004, για επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής του νόμου αυτού.

**Β)** Τις οριζόμενες στην περίπτωση στ' της παραγράφου 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 ιδία πρωτοβουλία.

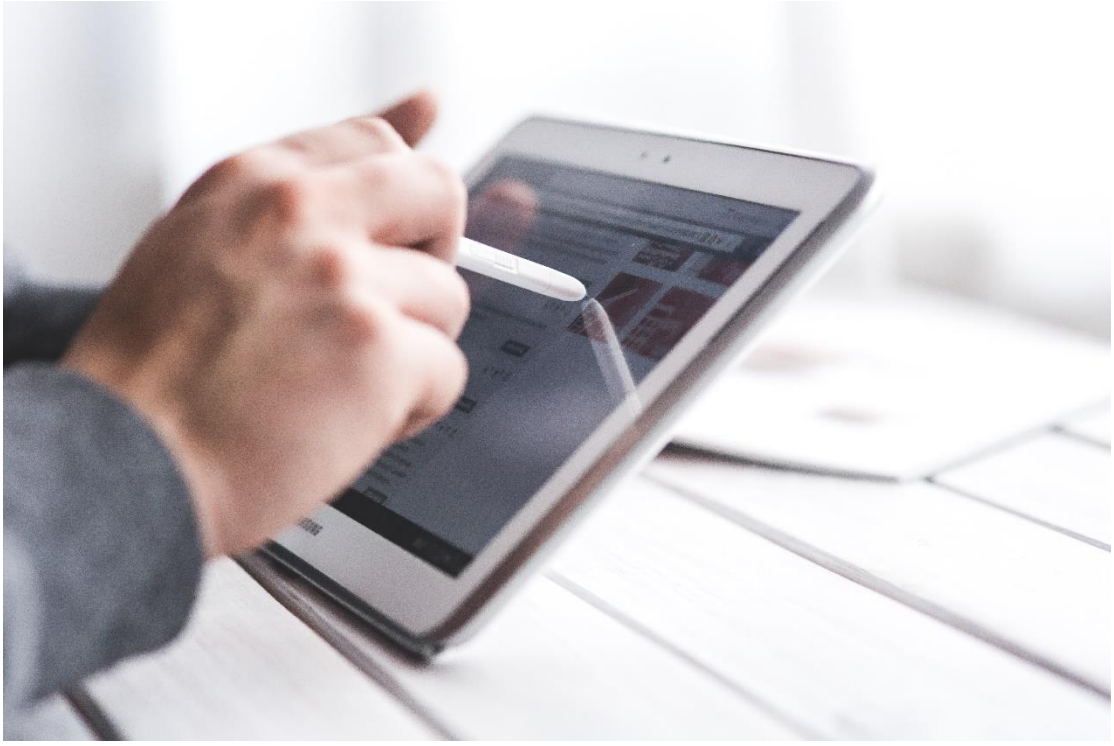
**γ)** απόφαση πιστοποίησης της υλοποίησης του 50% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου ή απόφαση ολοκλήρωσης και έναρξης παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης, για επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3908/2011 (Α΄ 8), για την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής.

**δ)** απόφαση πιστοποίησης της υλοποίησης του 50% 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.

## 12.3 Αφορολόγητο αποθεματικό για την μετεγκατάσταση επιχειρήσεων σε επιχειρηματικά πάρκα (παρ. 3 άρθ. 62 ν.3982/2011) [ Κωδ. Ν-099 ]

« 3. Οι επιχειρήσεις του Δεύτερου Μέρους του παρόντος, καθώς και οι επιχειρήσεις του άρθρου 1 του ν. 4302/2014 που μετεγκαθίστανται σε επιχειρηματικά πάρκα, απαλλάσσονται από την καταβολή φόρου

εισοδήματος για την υπεραξία που προκύπτει από την εκποίηση των ακινήτων και των λοιπών εγκαταστάσεών τους, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στο κόστος μετεγκατάστασής τους. Αν, μέσα σε πέντε (5) 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 που αντιστοιχεί σε ποσοστό μέχρι το ανώτατο επιτρεπόμενο όριο, που προβλέπεται από τον εκάστοτε ισχύοντα Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων για κάθε Περιφέρεια της Χώρας.¨» ***(άρθ. 62 ν.3982/2011 )***



# 13. Στάδιο Δωδέκατο:

# Έλεγχος για Δαπάνες οι οποίες «πριμοδοτούνται» (Προσδιορίζονται Εξωλογιστικά)

## 13.1 Βήμα 1 : Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθ. 22Α ν.4172/2013) (Εξωλογιστικά) [ Κωδ. Ν-060 ]

Ο **κωδικός 060** συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας προκειμένου, πέραν της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους, να αφαιρούν (εξωλογιστικά) και ποσοστό των δαπανών αυτών από τα καθαρά κέρδη τους.

**[ Ν. 4172/2013, Άρθρο 22$^{Α}$ Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας ]**

1. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησης 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, Έρευνας και Θρησκευμάτων 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 Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στην κοινή υπουργική απόφαση της παραγράφου 1.

**Δείτε :**

**α) ΠΟΛ.1210/2017 - Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ετών 2017 και επομένων.**

**β) Κ.Υ.Α. αριθμ. 109343/12/2017- Κριτήρια χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας των επιχειρήσεων**

**γ) ΔΕΔ 3176/2019 - Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας**

**Επισήμανση**

**Δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν**

Για τις εταιρείες που πραγματοποίησαν μέσα στο φορολογικό έτος 2019 δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 για την υποβολή των απαραίτητων δικαιολογητικών στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησαν.

## 13.2 Βήμα 2 : Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ. 10 άρθ. 4 ν.3522/2006) (Εξωλογιστ.) [ Κωδ. Ν-071 ]

« 10.Για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρούν, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη τους, τα οποία προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ποσό χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ, για κάθε άτομο που απασχολούν με ποσοστό αναπηρίας εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και άνω.»

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.

**Επισήμανση**

**Δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν**

Για τα νομικά πρόσωπα και για κάθε άτομο που απασχόλησαν από 01.01.2019 με ποσοστό αναπηρίας 67% και άνω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 4 του ν. 3522/2006 (Α΄ 276), υποβάλλονται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

αα. κατάσταση στην οποία θα εμφανίζονται τα στοιχεία των πιο πάνω ατόμων που απασχόλησαν,

ββ. γνωμάτευση της αρμόδιας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής του ΚΕΠΑ ή της ΑΣΥΕ, με την οποία διαπιστώνεται και βεβαιώνεται το ποσοστό αναπηρίας των πιο πάνω προσώπων,

γγ. 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.

## 13.3 Βήμα 3 : Έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά) [ Κωδ. Ν-054 ]

Έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν.4172/2013)» αφορούν ατομικές επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην έκπτωση προσαυξημένων κατά 50% εργοδοτικών εισφορών με βάση την ΠΟΛ.1244/2018 κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

« 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....» *( Άρθρο 71Δ. Κίνητρα για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης )*

**Επισήμανση**

**Δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν**

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 ΠΟΛ.1244/2018 (Β΄ 6044) κοινή υπουργική απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

## 13.4 Βήμα 4 : Προσαυξημένες αποσβέσεις για κόστος ενεργειακής απόδοσης (παρ. 10 άρθρο 24 ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά) [ Κωδ. Ν-056 ]

Καταχωρούνται οι προσαυξημένες αποσβέσεις για κόστος ενεργειακής απόδοσης, με βάση την περ. α' της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, που προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 117 του ν. 4549/2018.

Τα ποσά των προσαυξημένων αποσβέσεων αφαιρούνται από τα καθαρά φορολογητέα αποτελέσματα του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. 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).

**Επισήμανση**

**Δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν**

Για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, την έκθεση μηχανικού της παραγράφου 2 του άρθρου 2 της 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 παραγράφου 2 του άρθρου 3 της ίδιας απόφασης.

## 13.5 Βήμα 5 : Έλεγχος των Λογαριασμών της Λογιστικής για τυχόν ύπαρξη τέτοιων κονδυλίων

**α) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( ΕΓΛΣ ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

**β) Κωδικοί του Λογιστικού Σχεδίου ( Ε.Λ.Π ), στους οποίους συνήθως παρουσιάζονται τέτοιες δαπάνες :**

60 Παροχές σε εργαζόμενους

64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες

66 Αποσβέσεις

# 14. Στάδιο Δέκατο τρίτο: Δαπάνες που αναγνωρίζονται Φορολογικά στην Χρήση, ενώ είχαν γίνει σε προηγούμενες Χρήσεις

## 14.1 Βήμα 1 : «Προσωρινές Λογιστικές Διαφορές », προηγούμενων ετών

Δείτε ανωτέρω : Στάδια 3 και 5

## 14.2 Βήμα 2 : Χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος τους από την ανταλλαγή ομολόγων

**Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α' [ α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,] και δ' [ δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,] άρθ. 45 ν.4172/2013 [ Κωδ. Ν-752 ]**

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 του «Πίνακα 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.

| VI. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΟΜΟΛΟΓΩΝ - P.S.I. (v.4046/2012) | | |
|---|---|---|
| Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς | 746 | |
| Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις | 747 | |
| Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους | 753 | |
| Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση | 748 | |

### Βήμα 14.3 Βήμα 3 : [Κωδικός Ν-477 ] Υπέρβαση του κανόνα περιορισμού των τόκων ( Κανόνες Υποκεφαλαιοδότησης )

Δείτε ανωτέρω : Στάδιο 2 – Βήμα 14

### Βήμα 14.4 Βήμα 4 : Επιχειρήσεις ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν.4093/2012

Δείτε ανωτέρω : Στάδιο 6

## 15. Στάδιο Δέκατο τέταρτο : Υπολογισμός των «Φορολογικών Ζημιών » προηγούμενων ετών

**Στον κωδικό Ν-039 «Ζημία παρελθουσών χρήσεων» συμπληρώνεται το ποσό της ζημιάς παρελθουσών χρήσεων προς συμψηφισμό.**

**Μεταφορά φορολογικών ζημιών**

Σύμφωνα με το Άρθρο 27 του ν.4172/2013 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.

Οι διατάξεις του άρθρου 27 παρ 1 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.

Επίσης δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

**Παράδειγμα**

Έστω ότι επιχείρηση παρουσιάζει τα παρακάτω δεδομένα:

| Έτος | Κέρδη - Ζημίες επιχείρησης | Μεταφερόμενες και φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές |
|---|---|---|
| 2012 | (350.000,00) | (350.000,00) |
| 2013 | 72.000,00 | (278.000,00) |
| 2014 | 82.000,00 | (196.000,00) |
| 2015 | 109.000,00 | (87.000,00) |
| 2016 | (17.000,00) | (104.000,00) |
| 2017 | 83.000,00 | (21.000,00) |
| 2018 | 72.000,00 | Στο έτος 2018 η επιχείρηση θα συμψηφίσει ζημίες (17.000,00) επειδή η ζημία των (4.000,00) ευρώ από το έτος 2012 δεν μπορεί πλέον να συμψηφιστεί λόγω παρέλευσης πενταετίας στο έτος 2017. |

Στο έτος 2013, συμψηφίζονται τα κέρδη του έτους αυτού ποσού 72.000,00 ευρώ με το ποσό των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών (350.000,00) ευρώ του έτους 2012. Επομένως, προκύπτει ζημιά εις νέο (τρέχουσας χρήσης και παλαιότερων) αναγνωριζόμενη φορολογικά ύψους (278.000,00) ευρώ.
Στο έτος 2014, συμψηφίζονται τα κέρδη του έτους αυτού ποσού 82.000,00 ευρώ με το ποσό των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών (278.000,00) ευρώ από το προηγούμενο έτος 2013. Επομένως, προκύπτει ζημιά εις νέο (τρέχουσας χρήσης και παλαιότερων) αναγνωριζόμενη φορολογικά ύψους (196.000,00)ευρώ.
Στο έτος 2015, συμψηφίζονται τα κέρδη του έτους αυτού ποσού 109.000,00 ευρώ με το ποσό των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών (196.000,00) ευρώ από το προηγούμενο έτος 2014. Επομένως, προκύπτει ζημιά εις νέο (τρέχουσας χρήσης και παλαιότερων) αναγνωριζόμενη φορολογικά ύψους (87.000,00)ευρώ.
Στο έτος 2016, αθροίζεται η ζημιά του έτους αυτού ποσού (17.000,00) ευρώ με το ποσό των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών (87.000,00) ευρώ από το προηγούμενο έτος 2015. Επομένως, προκύπτει ζημιά εις νέο (τρέχουσας χρήσης και παλαιότερων) αναγνωριζόμενη φορολογικά ύψους (104.000,00) ευρώ.

Στο έτος 2017, συμψηφίζονται τα κέρδη του έτους αυτού ποσού 83.000,00 ευρώ με το ποσό των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών (104.000,00) ευρώ από το προηγούμενο έτος 2016. Επομένως, προκύπτει ζημιά εις νέο (τρέχουσας χρήσης και παλαιότερων) αναγνωριζόμενη φορολογικά ύψους (21.000,00) ευρώ.

Στο έτος 2018, συμψηφίζονται τα κέρδη του έτους αυτού ποσού 72.000,00 ευρώ με το ποσό των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών (17.000,00) ευρώ σε σχέση με την συνολική φορολογική ζημία των (21.000,00) ευρώ του προηγούμενου έτους 2017 επειδή η ζημία των (4.000,00) ευρώ από το έτος 2012 δεν μπορεί πλέον να συμψηφιστεί λόγω παρέλευσης πενταετίας στο έτος 2017.

**Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας**

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994.

**Μείωση μετοχικού κεφαλαίου με συμψηφισμό φορολογικών ζημιών**

Ελλείψει ρητής διάταξης που ορίζει κάτι διαφορετικό, σε περίπτωση επιχείρησης με λογιστικές ζημίες στα βιβλία της η οποία επιθυμεί να μειώσει το μετοχικό/εταιρικό της κεφάλαιο με συμψηφισμό των ζημιών αυτών, οι υπόψη ζημίες κατά το μέρος που αναγνωρίζονται φορολογικά εξακολουθούν για φορολογικούς σκοπούς να μεταφέρονται προς συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών (σχετ. οι υπ' αριθ. ΣτΕ 3733/2008, ΣτΕ 2614/2008 και ΣτΕ 2523/1991 αποφάσεις του Σ.τ.Ε.).

**Μη αναγνώριση ζημιάς από μεταβολή ΜΚ ή δικαιωμάτων ψήφου άνω του 33%**

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 συντελέσθηκε 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. (παρ 5 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013).

**Φορολογική μεταχείριση ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή**

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 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. (παρ 4 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013).

**<u>Δείτε :</u>**

**α) ΠΟΛ.1088/2016 - Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών**

**β) Ε.2167/2019 - 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)**

Η BDO Ορκωτοί Ελεγκτές ΑΕ, μία ελληνική ανώνυμη εταιρία, είναι μέλος της BDO International Limited, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, και αποτελεί μέλος του διεθνούς δικτύου ανεξάρτητων εταιριών - μελών της BDO.

BDO είναι η εμπορική επωνυμία για το δίκτυο της BDO και για καθεμιά από τις εταιρίες - μέλη της.

Η BDO Ορκωτοί Ελεγκτές ΑΕ είναι το αποκλειστικό μέλος της BDO International στην Ελλάδα.

© 2020 BDO GREECE. All rights reserved.

www.bdo.gr