

φορ. έτος
2015

Ετήσια έκδοση, Τιμή 9€

ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Οδηγίες συμπλήρωσης φορολογικών δηλώσεων

• Νίκος Σγουρινάκης • Βαγγέλης Μιχελινάκης • Λάμπρος Στεφανής, Λογιστές - Φοροτεχνικοί

Έκδοση
2016

- ☒ Έντυπο Ν (Ηλεκτρονική υποβολή φορολογικής δήλωσης νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων)
- ☒ Ε3 (Οικονομικά στοιχεία από επιχειρηματική δραστηριότητα)
- ☒ Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης
- ☒ Πρακτικά παραδείγματα
- ☒ Συμπλήρωση δήλωσης Δικηγορικής Εταιρείας
- ☒ Νομικά πρόσωπα με υπερδωδεκάμηνη χρήση
- ☒ Νομοθεσία



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑ
άρθρου 45

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

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ
ΕΠΩΝΥΜΙΑ

Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ

ΔΙΕΥΘ



15374

ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΤΙΤΛΟΣ

ΤΗΛΕΦΩΝΟ

φορ. έτος
2015

ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Οδηγίες συμπλήρωσης φορολογικών δηλώσεων
(ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ, Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα)

• Νίκος Σγουρινάκης • Βαγγέλης Μιχελινάκης • Λάμπρος Στεφανής, Λογιστές - Φοροτεχνικοί

- ☒ Έντυπο Ν (Ηλεκτρονική υποβολή φορολογικής δήλωσης νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων)
- ☒ Ε3 (Οικονομικά στοιχεία από επιχειρηματική δραστηριότητα)
 - ☒ Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης
 - ☒ Πρακτικά παραδείγματα
- ☒ Συμπλήρωση δήλωσης Δικηγορικής Εταιρείας
 - ☒ Νομοθεσία



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Δηλώσεις Νομικών Προσώπων φορ. έτους 2015
Tax Returns of Legal Entities for fiscal year 2015

ISBN 978-960-562-559-7

ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ



Μαυρομικάλη 23, 106 80 Αθήνα
Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org

Αθήνα: Μαυρομικάλη 2, 106 79 • Τηλ.: 210 3607 521
Πειραιάς: Φίλωνος 107-109, 185 36 • Τηλ: 210 4184 212
Πάτρα: Κανάρη 15, 262 22 • Τηλ.: 2610 361 600
Θεσ/νίκη: Φράγκων 1, 546 26 • Τηλ.: 2310 532 134

Σύμφωνα με το Ν. 2121/93 για την Πνευματική Ιδιοκτησία απαγορεύεται η αναδημοσίευση και γενικά η αναπαραγωγή του παρόντος έργου, η αποθήκευσή του σε βάση δεδομένων, η αναμετάδοσή του σε ηλεκτρονική ή οποιαδήποτε άλλη μορφή και η φωτοανατύπωσή του με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς γραπτή άδεια του εκδότη.

ΔΗΛΩΣΗ ΕΚΔΟΤΙΚΟΥ ΟΙΚΟΥ

Το περιεχόμενο του παρόντος έργου έχει τύχει επιμελούς και αναλυτικής επιστημονικής επεξεργασίας. Ο εκδοτικός οίκος και οι συντάκτες δεν παρέχουν διά του παρόντος νομικές συμβουλές ή παρεμφερείς συμβουλευτικές υπηρεσίες, ουδεμία δε ευθύνη φέρουν για τυχόν ζημία τρίτου λόγω ενέργειας ή παράλειψης που βασίστηκε εν όλω ή εν μέρει στο περιεχόμενο του παρόντος έργου.

Art Director: Θεόδωρος Μαστρογιάννης
Υπεύθυνος Παραγωγής: Ανδρέας Μενούνος
Φωτοστοιχειοθεσία: Χρυσούλα Ζια
Παραγωγή: NB Production AM310516M23

NOMIKI BIBLIOTHIKI GROUP

23, Mavromichali Str., 106 80 Athens Greece
Tel.: +30 210 3678 800 • Fax: +30 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org



All rights reserved. No part of this publication may be reproduced by any means, without prior permission of the publisher.



member of Europe's 500
diplomatic enterprises



Committed to excellence

Πρόλογος

Οι φετινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων συνδυάζονται αναπόφευκτα με το πρώτο κλείσιμο της χρήσης τους σύμφωνα με το νέο λογιστικό πλαίσιο που εισήγαγε ο Ν 4308/2014, δηλαδή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σύμφωνα με αυτό, η συμφωνία των λογιστικών και των φορολογικών δεδομένων δεν πραγματοποιείται στη φορολογική δήλωση, όπως συνέβαινε κατά το παρελθόν, αλλά αποτελεί μέρος των λογιστικών αρχείων που τηρεί η επιχείρηση. Αυτό επιτυγχάνεται με την παράλληλη απεικόνιση στο τέλος της χρήσης του λογιστικού και του φορολογικού υπολοίπου του κάθε λογαριασμού, αλλά και της μεταξύ τους διαφοράς. Της απεικόνισης δηλαδή της λογιστικής και της φορολογικής βάσης κάθε λογαριασμού. Νέο στοιχείο είναι επίσης η υποχρέωση μεταφοράς των δεδομένων της κατάστασης διαφορών λογιστικής - φορολογικής βάσης των λογαριασμών στη φορολογική δήλωση, συγκεντρωτικά και με διάκριση των διαφορών αυτών σε μόνιμες και προσωρινές. Οι μόνιμες μεταφέρονται στη γνωστή μας από το παρελθόν κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, ενώ οι προσωρινές αναγράφονται στον νέο πίνακα Κ του εντύπου Ε3. Και στις δύο περιπτώσεις το αποτέλεσμα μεταφέρεται στο έντυπο Ν σε διακεκριμένους κωδικούς.

Γνωρίζουμε ήδη από την εμπειρία μας, αλλά και από την επικοινωνία με τους συναδέλφους μέσω του βήματος λογιστών ή των σεμιναρίων που έχουμε πραγματοποιήσει, ότι η προσαρμογή στους νέους αυτούς λογιστικούς κανόνες δημιουργεί προβλήματα τα οποία επιτείνονται και εξαιτίας των αλληλεπληθώνων αλλαγών στη φορολογία, αλλά και της ασάφειας που με ευθύνη της ίδιας της πολιτείας καλλιιεργήθηκε επί μακρόν περί προαιρετικής ή και αναβολής της εφαρμογής των ΕΛΠ στο κομμάτι του κλεισίματος της χρήσης και των λογιστικών καταστάσεων. Για αυτό ακριβώς το λόγο φέτος έχουμε αφιερώσει ένα μεγάλο μέρος του οδηγού σε αυτό ακριβώς το κομμάτι εστιάζοντας κυρίως στην ανάλυση των μη εκπιπόμενων δαπανών, στην διάκρισή των διαφορών σε μόνιμες ή προσωρινές, στην κατάσταση διαφορών λογιστικής - φορολογικής βάσης και τελικά στην ορθή μεταφορά όλων των παραπάνω στη φορολογική δήλωση.

Επιπλέον στην παρούσα έκδοση, πέρα της παρουσίας των κωδικών του εντύπου Ν, του Ε3 και της Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης, προχωράμε όπως πάντα παραπέρα και αναλύουμε με τη χρήση παραδειγμάτων και εφαρμογών περιπτώσεις που συνήθως κρύβουν δυσκολίες, όπως:

- Τη φορολόγηση διανεμόμενων αποθεματικών, προηγούμενων ετών.
- Τον φορολογικό χειρισμό ενδοομιλικών μερισμάτων τόσο των συνδεδεμένων κατά το άρθρο 48 του ΚΦΕ οντοτήτων, όσο και των λοιπών.
- Τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος και την συμπλήρωση του σχετικού πίνακα 2 από τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα.
- Τη φορολόγηση των νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.
- Τον υπολογισμό της προκαταβολής του φόρου.
- Τον υπολογισμό τελικά της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης που προκύπτει για κάθε μορφή νομικού προσώπου ή οντότητας, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Ελπίζουμε λοιπόν για μία ακόμα χρονιά ο οδηγός αυτός να αποτελέσει ένα χρήσιμο πρακτικό εργαλείο στα χέρια κάθε επαγγελματία φοροτεχνικού και παράλληλα να αποτελέσει το έναυσμα για την εμπάθυνση των γνώσεων και της ενασχόλησής του με τη φορολογία εισοδήματος και πέρα από τις φορολογικές δηλώσεις.

Ευχαριστούμε όλο το προσωπικό της Νομικής Βιβλιοθήκης για τη συμβολή του στην παρούσα έκδοση.

Ευχόμαστε σε όλους σας καλή ανάγνωση και καλή δύναμη!

Αθήνα, Ιούνιος 2016

Βαγγέλης Μιχελινάκης, Νίκος Σγουρινάκης, Λάμπρος Στεφανής

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	3
----------------	---

I. Γενικά

A. Θέματα υποβολής της φορολογικής δήλωσης	7
B. Τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τα ΔΛΠ.....	10
Γ. Κατάσταση δαπανών ακινήτων	10
Δ. Νομικά πρόσωπα που είχαν υπερδωδεκάμηνη χρήση.....	10
Ε. Τρόπος υποβολής	10

II. Έντυπο Ν

A. Πρώτο μέρος της πρώτης σελίδας

1. Αναγνωριστικά στοιχεία	12
2. Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο	12
3. Εφαρμογή ΔΛΠ/ΕΛΠ.....	13

B. Δεύτερο μέρος της πρώτης σελίδας

1. Αναγραφή ποσών για την εκκαθάριση του φόρου, τελών κ.λπ.	15
2. Υπολογισμός προκαταβολής τρέχουσας χρήσης.....	15

Γ. Το εσωτερικό του Εντύπου Ν

1. Φορολογική αναμόρφωση λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως»	21
2. Η φορολογική αναμόρφωση, σύμφωνα με τα ΕΛΠ	25
3. Το δικαίωμα έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών.....	26
4. Διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης	41
5. Οι λοιπές περιπτώσεις αναμόρφωσης των κερδών	49
6. Υπολογισμός προκαταβολής τρέχοντος φορολογικού έτους.....	70
7. Εισόδημα αλλοδαπής	74
8. Φορολογική απαλλογική (Ν 3908/2011).....	75
9. Χρεωστική διαφορά λόγω συμμετοχής στο πρόγραμμα ανταλλογής ομολόγων - P.S.I. (Ν 4046/2012)	75
10. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3, άρθρου 27, Ν 4172/2013).....	75

11. Πίνακας 2: Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.....	76
12. Πίνακας 3Α1: Μερίσματα (άρθρο 36 Ν 4172/2013).....	80
13. Πίνακας 3Α2: Τόκοι (άρθρο 37 Ν 4172/2013) - Πίνακας 3Α3: Δικαιώματα (άρθρο 38 Ν 4172/2013).....	82
14. Πίνακας 3Α4: Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (άρθρο 39 Ν 4172/2013).....	84
15. Πίνακας 3Β: Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	84
16. Πίνακας 3Β1: Μεταβίβαση Ακίνητης Περιουσίας (άρθρο 41, Ν 4172/2013).....	85
17. Πίνακας 3Β2: Μεταβίβαση Τίτλων (άρθρο 42, Ν 4172/2013)	86
Δ. Η συμπλήρωση του Εντύπου Ε3 για τα Νομικά Πρόσωπα	88
1. Το έντυπο Ε3 των Νομικών Προσώπων με απλογραφικά βιβλία.....	92
Ε. Εφαρμογές	94
1. Παράδειγμα δικηγορικής εταιρείας	94
2. Παράδειγμα ανώνυμης εμπορικής εταιρείας, με τήρηση βιβλίων σύμφωνα με ΕΛΠ κατά το 2015.....	101
3. ΕΠΕ με βιοτεχνικό κλάδο.....	109

Η οντότητα υποχρεούται με βάση τον πίνακα 1 και να χορηγήσει και σχετικές βεβαιώσεις στους εταίρους, προκειμένου να συμπληρώσουν την φορολογική τους δήλωση. Στην περίπτωση αυτή ο πίνακας θα συμπληρωθεί ως εξής:

Πίνακας 1: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ περ. β' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013							
Στοιχεία Εταίρων / Μελών - Κατανομή Κερδών στους Εταίρους / Μέλη Ν.Π. που τηρούν Απλογραφικά Βιβλία							
α/α	Α.Φ.Μ. Μελών	Ονοματεπώνυμο ή Επωνυμία	% Συμμετοχής	Ιδιότητα	Κέρδη Φορολογούμενα στο όνομα της εταιρείας, κ.λπ. (προ φόρου) (α)	Κύριος Φόρος Εταιρείας, κ.λπ. (β)	Καθαρό Ποσό Κερδών Εταίρων/Μελών (γ) = (α) - (β)
1.	XXXX	A	30	ΟΜ	45.000	13.800	31.200
2.	XXXX	B	30	ΟΜ	45.000	13.800	31.200
3.	XXXX	Γ	40	ΟΜ	60.000	18.400	41.600
ΣΥΝΟΛΑ					150.000	46.000	104.000

Η κατανομή των κερδών γίνεται με βάση τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρείας (κωδικός 016), αφαιρουμένου όμως του φόρου εισοδήματος που αναλογεί (κωδικοί 004 και 523), κατά τα ποσοστά συμμετοχής των μελών στην εταιρεία, όπως αυτά έχουν καταχωριστεί στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ., ως ποσοστά συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο (όχι συμμετοχή στα αποτελέσματα).

Επισημαίνεται ότι αν η εταιρεία μεταφέρει λογιστικές ζημιές από προηγούμενα έτη αυτές πρέπει να αφαιρούνται

και εν συνεχεία να ακολουθεί η κατανομή των υπολειπόμενων κερδών στα μέλη. Υπό την έννοια αυτή, τα σχετικά πεδία του πίνακα 1, ως άνω, όπου αναγράφονται τα κέρδη, παραμένει ανοικτό για να γίνονται οι σχετικές προσαρμογές²².

22. ΔΕΑΦΒ 1089508 ΕΞ2015/29.6.2015 Έγγραφο της Διοίκησης.

6. Υπολογισμός προκαταβολής τρέχοντος φορολογικού έτους

II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ				
ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή)	950	ΝΑΙ	1	Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας επιχ.):
1. Φόρος κερδών x 75% ή 100%				049
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος από πηγή Ελλάδος				050
3. Προκαταβολή τρέχοντος φορολογικού έτους				051

α) Γενικά περί προκαταβολής φόρου

Στους κωδικούς 049, 050 και 051 υπολογίζεται η προκαταβολή του τρέχοντος φορολογικού έτους.

Σύμφωνα με το άρθρο 71 του ΚΦΕ και με βάση την φορολογική δήλωση που θα υποβάλει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2015, βεβαιώνεται ως προκαταβολή φόρου, **ποσό ίσο με το 100%** του φόρου που προκύπτει. Η προκαταβολή αυτή αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους 2016. Ισχύει για ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ (2015 και εφεξής).

Ο παραπάνω συντελεστής προκαταβολής φόρου ισχύει, μετά τις αλλαγές που έγιναν με τον Ν 4336/2015 και για τα νομικά πρόσωπα που έχουν την μορφή της προσωπικής εταιρείας (ημεδαπής ή αλλοδαπής), καθώς και για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην Ελλή-

δα ή στο εξωτερικό (με εγκατάσταση στη χώρα μας) και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα (εφόσον προκύπτει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα), για τις κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών. Ωστόσο, για το φορολογικό έτος 2015 **το ποσοστό υπολογισμού της προκαταβολής θα είναι 75%, για αυτά τα νομικά πρόσωπα** (παρ. 36, άρθρο 72 ΚΦΕ, βλ. και την Πολ. 1159/2015).

Συνεπώς, ο συντελεστής 100% ισχύει εφεξής για όλες τις μορφές των εταιρειών και οντοτήτων, ενώ για τα νομικά πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου, για το 2015, η προκαταβολή θα υπολογιστεί με συντελεστή 75%.

Περαιτέρω, το ποσοστό 100% ή 75% μειώνεται κατά 50%, για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα 3 πρώτα οικονομικά (φορολογικά) έτη, από την δήλωση έναρξης εργασιών τους η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν 2859/2000 «περί Κώδικα Φ.Π.Α.» (ΦΕΚ Α' 248).

Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου. Επομένως, όταν μία Α.Ε. προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλης εταιρείας είτε με βάση τις διατάξεις αναπτυξιακού νόμου (ΝΔ 1297/1972, Ν 2166/1993, άρθρα 52 έως 55 του Ν 4172/2013, κλπ.) ή με τις γενικές διατάξεις (ΚΝ 2190/1920), σε βάρος της βεβαιώνεται το κανονικό ποσό προκαταβολής. Αν όμως σε μία νεοϊδρυόμενη Α.Ε. εισφέρεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΝΔ 1297/1972, κάποιος κλάδος (βιομηχανικός, εμπορικός ή παροχής υπηρεσιών) ή τμήμα αυτού άλλης λειτουργούσας - με οποιαδήποτε μορφή - επιχείρησης, τότε πρέπει να βεβαιώνεται το μειωμένο ποσοστό προκαταβολής, γιατί στην προκειμένη περίπτωση έχουμε τη σύσταση καινούριας εταιρείας και περαιτέρω, αυτή προέρχεται από εισφορά κλάδου και όχι από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων, ώστε να μην τυγχάνουν εφαρμογής οι ως άνω διατάξεις περί μειωμένης προκαταβολής.

Επίσης, δεν θεωρείται νέα επιχείρηση και δεν μειώνεται ο συντελεστής προκαταβολής φόρου για τις προσωπικές εταιρείες που κάνουν έναρξη δραστηριότητας μετά από εικονική λύση ή διακοπή άλλης επιχείρησης. Ως εικονική θεωρείται η περίπτωση κατά την οποία κάνει έναρξη δραστηριότητας στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση που ασκούσαν δραστηριότητα ατομική επιχείρηση που διέκοψε ή εταιρεία που λύθηκε, νέα εταιρεία με άλλη μορφή και με τους ίδιους εταίρους της λυθείσας ή συμμετοχή σ' αυτή του φυσικού προσώπου που ασκούσε την ατομική επιχείρηση που διέκοψε.

Από το ποσό που βεβαιώνεται ως προκαταβολή φόρου, εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται από πηγή εισοδήματος Ελλάδος, εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, δηλαδή δεν έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, για τον υπολογισμό της προκαταβολής δεν αφαιρείται ο φόρος μερισμάτων, τόκων, κλπ. που έχει παρακρατηθεί στην αλλοδαπή, αλλά μόνο τα ποσά που έχουν παρακρατηθεί στην πηγή με βάση την

εσωτερική μας νομοθεσία (π.χ. παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από κεφάλαιο).

Παράδειγμα

Ανώνυμη εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2015 παρουσιάζει λογιστικά κέρδη 50.000 ευρώ. Μετά την προσθήκη της διαφοράς λογιστικής - φορολογικής βάσης, τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται στο ποσό των 60.000 ευρώ. Στα έσοδα της εταιρείας περιλαμβάνονται και τόκοι προθεσμιακής κατάθεσης μικτού ποσού 8.000 ευρώ. Ο φόρος που παρακρατήθηκε από την τράπεζα είναι 1.200 ευρώ (8.000 x 15%).

Ο φορολογικός συντελεστής, για την φορολόγηση των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, είναι 29% (άρθρο 58 ΚΦΕ).

Έχουμε:

Φόρος οφειλόμενος.....	60.000,00 x 29% =	17.400,00
Προκαταβολή φόρου .	17.400,00 x 100% =	17.400,00
Μείωση προκαταβολής φόρου		1.200,00
Υπόλοιπο προκαταβολής		16.200,00

β) Εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης

Δεν υπολογίζεται προκαταβολή στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μετά την παρέλευση του φορολογικού έτους για το οποίο αυτή βεβαιώνεται. Για παράδειγμα, αν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (1.1.2015 - 31.12.2015) εκπρόθεσμα μέσα στο φορολογικό έτος 2017 δεν θα υπολογισθεί προκαταβολή φόρου εισοδήματος, γιατί το φορολογικό έτος 2016 έναντι του οποίου θα γινόταν η βεβαίωση της προκαταβολής έχει παρέλθει.

γ) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες υπό εκκαθάριση

Τα παραπάνω αναφερόμενα, περί βεβαίωσης προκαταβολής, ισχύουν και για τις προσωρινές φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση. Κατά συνέπεια, το ποσό της προκαταβολής που βεβαιώνεται και καταβάλλεται κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης, εκπίπτει, κανονικά, από τον αναλο-

γούντα φόρο που προκύπτει βάσει της πρώτης προσωρινής δήλωσης του ευρισκόμενου σε εκκαθάριση νομικού προσώπου/ νομικής οντότητας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. Τα ίδια ισχύουν και για το ποσό της προκαταβολής που βεβαιώνεται και καταβάλλεται και κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, βάσει των προσωρινών φορολογικών δηλώσεων του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, αντίστοιχα (ήτοι, έκπτωση της προκαταβολής του φόρου που βεβαιώνεται και καταβάλλεται με την πρώτη προσωρινή δήλωση από τον αναλογούντα φόρο που προκύπτει βάσει της δεύτερης προσωρινής δήλωσης, κ.ο.κ.).

δ) Μείωση φορολογητέου εισοδήματος

Αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 70 του Ν 4172/2013, σχετικά με τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα. Δηλαδή, θα πρέπει να υποβληθεί αίτηση από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα με την οποία θα αιτείται τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου που βεβαιώθηκε με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του άρθρου 68, **για τις περιπτώσεις που έχουμε μείωση του εισοδήματος άνω του 25%**. Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης του νέου φορολογικού έτους. Στην περίπτωση που διαπιστώνεται βασιμότητα του αιτήματος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας περί μείωσης του προκαταβλητέου φόρου λόγω μείωσης του εισοδήματος του διανυόμενου φορολογικού έτους, με βάση τις δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται νέα εκκαθάριση του προκαταβλητέου φόρου και το ποσό της προκαταβολής που βεβαιώθηκε αρχικά θα μειώνεται ανάλογα με τη μείωση του εισοδήματος. Το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η προκαταβολή θα αφαιρείται από την προκαταβολή των δόσεων που οφείλονται κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης.

Για παράδειγμα, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2015 και του οποίου μειώνεται το φορολογητέο του εισόδημα, θα πρέπει να υποβάλει αίτηση για μείωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου μέχρι τις 30.9.2016 και σε κάθε περίπτωση μετά την ημερομηνία υποβολής της

δήλωσής του, ενώ αν το φορολογικό έτος λήγει στις 30.06.2016 θα πρέπει αντίστοιχα να υποβάλει τη σχετική αίτηση μέχρι τις 31.3.2017 και σε κάθε περίπτωση μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσής του.

ε) Προκαταβολή φόρου για αρχιτέκτονες, μηχανικούς και δικηγόρους

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 71 του ΚΦΕ προβλέπεται η αναλογική εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 4, 5 και 6 του άρθρου 69 του Ν 4172/2013 (προκαταβολή φόρου για αρχιτέκτονες, μηχανικούς και δικηγόρους) στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Σε περίπτωση που η προκαταβολή φόρου που υπολογίζεται με τις διατάξεις αυτές είναι μικρότερη αυτής που οφείλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ως προκαταβολή φόρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος στις παρακάτω περιπτώσεις:

α) για τις εταιρείες που μετασχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 του Ν 4172/2013 (εισφορά κλάδου δραστηριότητας, συγχωνεύσεις - διασπάσεις), καθώς και του ΝΔ 1297/1972 και του Ν 2166/1993, κατά περίπτωση.

Κατά συνέπεια, αν μία Ε.Π.Ε. (ή Ι.Κ.Ε.) μετατρέπεται σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του ΝΔ 1297/1972, δεν θα βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος. Τα ίδια ισχύουν και για τη συγχώνευση με τις διατάξεις του ΝΔ 1297/1972 ανωνύμων εταιρειών ή Ε.Π.Ε. (ή Ι.Κ.Ε.) και τη δημιουργία νέας ανώνυμης εταιρείας ή Ε.Π.Ε. (ή Ι.Κ.Ε.) (σύσταση νέου νομικού προσώπου), καθώς και όταν απορροφάται Ε.Π.Ε. (ή Ι.Κ.Ε.) ή ανώνυμη εταιρεία από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία. Ακόμη, δεν θα βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (ή Ι.Κ.Ε. ή ατομικές επιχειρήσεις ή προσωπικές εταιρείες ή συνεταιρισμούς ή κοινοπραξίες ή κοινωνίες αστικού δικαίου) ή ανώνυμες εταιρείες, καθώς και τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, που μετασχηματίζονται σε άλλες εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 6 του Ν 2166/1993.

Επομένως, αν μία Ε.Π.Ε. (ή Ι.Κ.Ε.) ή υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα μετασχηματίζεται σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν 2166/1993, δεν θα βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος της μετατρεπόμενης εταιρείας ή της μόνιμης εγκατάστασης. Τα ίδια θα ισχύουν και για τη συγχώνευση με τις διατάξεις του Ν 2166/1993 ανωνύμων εταιρειών ή Ε.Π.Ε. (ή Ι.Κ.Ε.) για τη δημιουργία νέας ανώνυμης εταιρείας ή Ε.Π.Ε. (ή Ι.Κ.Ε.) (σύσταση νέου νομικού προσώπου), καθώς και όταν απορροφάται Ε.Π.Ε. (ή Ι.Κ.Ε.) ή ανώνυμη εταιρεία από λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία ή όταν απορροφάται Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. από λειτουργούσα εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή Ι.Κ.Ε., αντίστοιχα.

Τονίζεται, ότι αν η μετατροπή γίνεται με βάση τις διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 (άρθρο 67 παρ. 2) ή του Ν 3190/1955 (άρθρο 53), χωρίς την εφαρμογή των πιο πάνω αναπτυξιακών νόμων, δεν γεννάται θέμα, γιατί έχουμε συνέχεια του νομικού προσώπου και υποβάλλεται μία δήλωση από την προερχόμενη από τη μετατροπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. για ολοκλήρωση τη χρήση εντός της οποίας ολοκληρώθηκε η μετατροπή.

β) για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται σε ανώνυμη εταιρεία ή διασπώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68, 80 και 81, κατά περίπτωση, του κ.ν.2190/1920,

γ) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που συγχωνεύονται σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν 3190/1955,

δ) για τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται σε νέα ή υφιστάμενη αγροτική συνεταιριστική

κή οργάνωση, καθώς και στις δευτεροβάθμιες ή τριτοβάθμιες αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που μετατρέπονται σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν 2810/2000,

ε) για τα νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου, σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις της ίδιας παραγράφου και στ) για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ανωνύμων εταιρειών, οι οποίες απαλλήσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος, ΤΑΙΠΕΔ Α.Ε.).

Τα ανωτέρω ισχύουν για μετατροπές και συγχωνεύσεις με ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού από 1.1.2015 και μετά ή με ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού από 1.1.2015 και μετά, κατά περίπτωση.

στ) Ηλεκτρονική συμπλήρωση

Τα περισσότερα πεδία συμπληρώνονται αυτόματα με βάση τα δεδομένα που έχουν ήδη καταχωριστεί στη δήλωση. Σε αυτό που πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή είναι η συμπλήρωση του κωδικού 050 με το ποσό του φόρου που έχει παρακρατηθεί από πηγή Ελλάδας.

Για παράδειγμα έστω επιχείρηση ΕΠΕ με φορολογητέα κέρδη 60.000 ευρώ, η οποία είχε εισόδημα από τόκους καταθέσεων επί του οποίου έχει παρακρατηθεί (σύμφωνα με τη βεβαίωση της τράπεζας) φόρος 1.500 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή ο πίνακας θα συμπληρωθεί ως εξής:

II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ				
ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή)	950	ΝΑΙ	1	Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας επιχ.):
1. Φόρος κερδών _____ x 75% ή 100%				049
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος από πηγή Ελλάδος				050
3. Προκαταβολή τρέχοντος φορολογικού έτους				051

Το ποσό του κωδικού 051 θα μεταφερθεί στον πίνακα εκκαθάρισης στον κωδ. 014.

7. Εισόδημα αλλοδαπής

III. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ		
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610	
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620	

Σύμφωνα με το άρθρο 9 του ΚΦΕ εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, **μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα**. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013).

Επιπλέον όμως η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στην Πολ. 1026/22.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 170). Τα δικαιολογητικά αυτά είναι:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.
- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.
- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

ΠΡΟΣΟΧΗ! Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει **την επισημείωση της Χάγης** [Ν 1497/1984 (ΦΕΚ Α' 188/27.11.1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. **Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση.**

Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην ελληνική γλώσσα.

Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολλάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που ο φόρος επί των εισοδημάτων ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας από την παροχή υπηρεσιών στην αλλοδαπή παρακρατείται από την αλλοδαπή εταιρεία κατά την εξόφληση των τιμολογίων, ήτοι στο επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου υπήχθησαν σε φορολογία τα υπόψη εισοδήματα στην Ελλάδα, ο παρακρατηθείς φόρος εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος του επόμενου αυτού έτους, υποβάλλοντας και τη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας αλλοδαπής φορολογικής αρχής. Αν όμως η παρακράτηση γίνει μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης της ημεδαπής επιχείρησης, τότε αυτή δικαιούται να αφαιρέσει τον παρακρατηθέντα φόρο από τον αναλογούντα φόρο της δήλωσης αυτής.

Το ποσό του εισοδήματος που αποκλήθηκε στην αλλοδαπή και ο φόρος που παρακρατήθηκε θα απεικονιστούν στον πίνακα III.

Ειδικά ο φόρος θα μεταφερθεί και στην αρχική σελίδα στον πίνακα εκκαθάρισης προκειμένου να αφαιρεθεί από το φόρο εισοδήματος που θα καταβάλει η επιχείρηση.

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.			
Φόρος που αναλογεί: [521]	x 29% x 26% ή 13%	004	
Φόρος που αναλογεί: [522]	x 33%	523	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)		579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)		575	
Αθροισμα: [(004) + (523)] - [(579) + (575)]		700	(α)
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση		009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε		090	
Φόρος που προκαταβλήθηκε		008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)		052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών		111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)		751	
Φόρος αλλοδαπής		600	
Αθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)		701	(β)

8. Φορολογική απαλλογική (Ν 3908/2011)

IV. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (ν.3908/2011)			
Συνολική δικαιούμενη απαλλογική από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης ολοκλήρωσης	576		
Απαλλογική καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος	577		
Υπόλοιπο απαλλογικής καταβολής φόρου	578		

Οι κωδικοί 576, 577 και 578 συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις, προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της εγκριθείσας συνολικής απαλλογικής από την καταβολή φόρου βάσει του αναπτυξιακού νομού Ν 3908/2011,

το ποσό απαλλογικής από την καταβολή φόρου του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της απαλλογικής καταβολής φόρου, αντίστοιχα.

9. Χρεωστική διαφορά λόγω συμμετοχής στο πρόγραμμα ανταλλογικής ομολόγων - P.S.I. (Ν 4046/2012)

V. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΟΜΟΛΟΓΩΝ - P.S.I. (ν.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		

Ο πίνακας V αναφέρεται στην πρόβλεψη της παρ.5 του άρθρου 3 του Ν.4046/2012 σύμφωνα με την οποία η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων από την ανταλλογική ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει σε ίσες δόσεις από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων που μεσοβαδούν μέχρι τη λήξη των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου που δόθηκαν σε ανταλλογική, αρχής γενομένης από αυτή μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλογική των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησής τους. Η διάταξη αυτή αφορά κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών. Οι υπόχρεοι που εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να συμπληρώσουν και τον πίνακα V του εντύπου, ενώ το ποσό του κωδικού 753 θα μεταφερθεί και στον κωδικό 752 του πίνακα Ι.

Η διατάξη αυτή αφορά κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών. Οι υπόχρεοι που εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να συμπληρώσουν και τον πίνακα V του εντύπου, ενώ το ποσό του κωδικού 753 θα μεταφερθεί και στον κωδικό 752 του πίνακα Ι.

10. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3, άρθρου 27, Ν 4172/2013)

VI. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)			
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς	811		
Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους	812		
Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση	813		

Ο πίνακας VI αφορά τις επιχειρήσεις για τις οποίες προκύπτει χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου από τη διαγραφή χρεών οφειλόμενων τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 27 του Ν 4172/2013. Στους κωδικούς 811, 812 και 813 θα δηλωθούν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το ποσό απόσβε-

σης της χρεωστικής διαφοράς του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση, αντίστοιχα.

Στον κωδικό 457 του πίνακα I θα δηλωθούν το τρέχον φορολογικό έτος τα 14/15 της προκύπτουσας διαφοράς, προκειμένου να μπορέσει να εκπεσθεί το 1/15.

11. Πίνακας 2: Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

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 Ιδιοχρησιμοποίησης	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 ακινήτ. περιουσίας)				Κέρδος	Ζημία	
Εισόδημα από υπεραξία μεταβιβ. κεφαλαίου			Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI)			
Ζημία από μεταβίβαση κεφαλαίου						
Εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές						
ΣΥΝΟΛΟ						
Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα						
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων:						
Πίνακας 2Γ: Φορολογητέο Εισόδημα		Φορολογητέα Κέρδη:		Ζημία:		
Πίνακας 2Δ: Κατάσταση Εσόδων - Εξόδων						
Α. Ε Σ Ο Δ Α	Κινητές Αξίες	Εκμίσθωση Ακινήτων:		Β. Ε Ξ Ο Δ Α	Ενοίκια:	
		Μερίσματα:			Μισθοί:	
		Τόκοι:			Εργοδοτικές Εισφορές:	
		:			Αμοιβές Τρίτων:	
	Διαφημίσεις:				Φόροι, Τέλη Χαρτοσήμου:	
	Συνδρομές:				Ανέγερση Ακινήτων:	
	Χορηγίες:				Δαπάνες Ακινήτων:	
	Επιδότησεις Δημοσίου:				Για πραγματοποίηση σκοπού:	
	Λοιπά Έσοδα:				:	
	Σύνολο ΕΣΟΔΩΝ:				Σύνολο ΕΞΟΔΩΝ:	

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των μη κερδοσκοπικών οντοτήτων έχει προβλεφθεί η συμπλήρωση του πίνακα 2.

Ο πίνακας 2 συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν 4172/2013, καθώς και από τους Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που αποτελούν τέτοια πρόσωπα.

Ο πίνακας αυτός περιλαμβάνει:

Τον πίνακα 2Δ στον οποίο καταγράφονται όλα τα έσοδα και έξοδα των εν λόγω προσώπων, ανεξαρτήτως αν είναι φορολογητέα ή μη.

Τον πίνακα 2Α που αφορά το (φορολογητέο) εισόδημα από εκμετάλλευση ακίνητης περιουσίας.

Τον πίνακα 2Β που αφορά λοιπά φορολογητέα εισοδήματα.

Ειδικά, οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που είναι είτε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, είτε Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου δεν θα συμπληρώνουν το πεδίο που αφορά στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον τα υπόψη νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Τον πίνακα 2Γ στον οποίο συγκεντρώνονται τα δεδομένα των δύο παραπάνω πινάκων, ώστε να προκύψει το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα, το οποίο θα μεταφερθεί στον κωδικό 001 ή 003 της πρώτης σελίδας του εντύπου.

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των μη κερδοσκοπικών οντοτήτων ισχύουν τα εξής:

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως:

- οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, - τα έσοδα από εράνους,
- κρατικές επιχορηγήσεις,
- χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων,
- δωρεές τρίτων,
- ληξιοφόρους κληρώσεις,
- από διαφημίσεις που καταχωρίζονται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και
- τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η ΓνωμΝΣΚ 389/2000).

Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν 4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η υπ' αριθμ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους).

Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και:

- οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη,
- τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και
- από τις διαφημίσεις που καταχωρίζονται σε αυτά,

- τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων,
- τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ.,
- τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ. - εισοδήματα από ακίνητη περιουσία,
- από κεφάλαιο (τόκοι κ.λπ.), - από υπεραξία μεταβίβασης.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, δηλαδή για τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν 4172/2013, δεν έχουν εφαρμογή στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, καθόσον αποτελούν διακριτά υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου και δεν περιλαμβάνονται στα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν 4172/2013.

Όσον αφορά στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, ως ακαθάριστο εισόδημά τους, υποκείμενο σε φόρο, θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. τέληση δημόσιων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων, κ.λπ.). Αντίθετα, οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων για να φορολογηθούν. Τέλος, τα ποσά των χορηγιών που τους παρέχονται για την τέληση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς, μειώνουν το κόστος αυτών.

Ειδικά για το εισόδημα από ακίνητη περιουσία ισχύουν τα εξής:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία θεωρείται εκείνο που προέρχεται από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Στο εν λόγω εισόδημα που αποκτούν τα παραπάνω νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα περιλαμβάνεται και αυτό που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτου σε αντίθεση με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν 2238/1994, με βάση τις οποίες το παραπάνω εισόδημα δεν ήταν αντικείμενο φόρου.

Όσον αφορά την έκπτωση των δαπανών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ΚΦΕ. Δηλαδή, αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών τη χρήση γης ή ακινήτου είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή ίδρυμα (το οποίο συστήνεται με τις διατάξεις του Ν 4182/2013 ή με προεδρικό διάταγμα), εκπίπτουν: οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος σε ποσοστό 100%.

Επισημαίνεται, ότι στην έννοια των πάγιων και λειτουργικών δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του ακινήτου, οι οποίες υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν 4172/2013.

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι ένα κοινωνοφελές ίδρυμα έχει:

– έσοδα από ακίνητη περιουσία 30.000 ευρώ,

– έσοδα από μερίσματα και τόκους καταθέσεων 15.000 ευρώ και

– έσοδα πραγματοποιούμενα κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του 10.000 ευρώ (συνδρομές, εισφορές, χορηγίες, κ.λπ.), τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

Παράλληλα έχει πραγματοποιήσει δαπάνες ύψους 21.000 ευρώ μέσα στο φορολογικό έτος, εκ των οποίων:

– 10.000 ευρώ αφορούν την επισκευή και τη συντήρηση εκμισθωμένου ακινήτου,

– 6.000 ευρώ αφορούν πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου (αποσβέσεις, ασφάλιστρα ακινήτου, κ.λπ.) και

– 5.000 ευρώ δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του (χορήγηση υποτροφιών και δωρεών, καταβολή νοσηλίων, κ.λπ.).

Λύση:

Δικαιούται να εκπέσει από τα έσοδα από ακίνητη περιουσία σε ποσοστό 75% το ποσό των $(10.000 + 6.000) \times 75\% = 12.000$ ευρώ

Το υπόλοιπο ποσό των πιο πάνω δαπανών (25%) δεν εκπίπτει από τα λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του εν λόγω ιδρύματος (μερίσματα, τόκοι καταθέσεων), καθόσον, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, οι υπόψη δαπάνες εκπίπτουν κατά ποσοστό 75%.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και σε περίπτωση που ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών τη χρήση γης ή ακινήτου είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (περ. γ', παρ. 3, άρθρο 39).

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι για την έκπτωση όλων των παραπάνω δαπανών θα έχουν εφαρμογή οι όροι και οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013 (ήτοι, δαπάνες που αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, κ.λπ.), καθόσον σε κάθε περίπτωση τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Γενικά όσον αφορά στις δαπάνες που πραγματοποιούν τόσο τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα όσο και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες της παρ. ε' του άρθρου 45, γίνεται διάκριση ανάλογα με το αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα ή στην επι-

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ερμηνευτική προσέγγιση & παραδείγματα

Νέο ▶



Έκδοση 2015, Σελ. 336, Σχήμα 17x24

Τιμή: 35 € φ.π., 45 € ν.π.

Κατ' άρθρο ερμηνεία του Ν 4308/2014 ♦ Παραδείγματα - Εφαρμογές - Σχόλια

- Πεδίο εφαρμογής του Ν 4308/2014 και κατηγορίες των αντοτήτων βάσει μεγέθους • Λογιστικά αρχεία: Τα νέα λογιστικά βιβλία
 - Παραστατικά πωλήσεων - Τιμολόγια και αποδείξεις • Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων
 - Κανόνες επιμέτρησης - Τρόποι αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων
- Προσάρτημα (σημειώσεις) - Απαλλαγές και απλοποιήσεις • Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις • Ορισμοί
- Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων • Σχέδιο λογαριασμών • Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με χρηματοοικονομικές καταστάσεις