

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:ΩΜΦΤ46ΜΠ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

1.ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ

ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

2.ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ

ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ

ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ

ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Β΄

ΤΜΗΜΑ Ζ΄

Καρ. Σερβίας 10 10184 Αθήνα 210-3375312 210-3375001

ΘΕΜΑ: «Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2018».

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της Α.1037/25.1.2019 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (Β΄ 213/1.2.2019), με την οποία ορίσθηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2018, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

I. ΓΕΝΙΚΑ

Το έντυπο φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 είναι ενιαίο για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης των βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων (με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Παρόλα αυτά, κατά την υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου της δήλωσης δεν επιτρέπεται η συμπλήρωση όλων των κωδικών και πινάκων, αλλά συμπληρώνονται μόνο αυτοί που αφορούν στα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με βάση την εξής κατηγοριοποίηση:

- α) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία
- β) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με διπλογραφικά βιβλία
- γ) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- δ) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. ή με βάση τα Ε.Λ.Π.

Στην ηλεκτρονική εφαρμογή υποβολής των δηλώσεων έκαστου φορολογικού έτους, είναι ενεργοί και ισχύουν μόνο οι κωδικοί που ορίζονται στην αντίστοιχη Απόφαση για τον τύπο και το περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

1. Οι κωδικοί **116, 117, 118 και 119** συμπληρώνονται από όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους είτε με βάση τα Δ.Λ.Π. είτε με τα Ε.Λ.Π. Επισημαίνεται ότι οι κωδικοί **118** και **119** συμπληρώνονται μόνο από αυτούς που εμφανίζουν διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, καθόσον διαφορετικά συμπληρώνονται μόνο οι κωδικοί **116** και **117**, αντίστοιχα.

2. Στον κωδικό **455** μεταφέρεται το σύνολο των μη εκπιπτόμενων δαπανών από την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, καθόσον η ανάλυση, σε επιμέρους κωδικούς, των αντίστοιχων δαπανών καταχωρείται πλέον μόνο στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης από όπου μεταφέρεται το συνολικό ποσό αυτών στη δήλωση.

Επιπλέον, στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης (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).

Επίσης, στον κωδικό (ΚΑ) 2025 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης αναγράφεται το ποσό της πολιτιστικής χορηγίας που υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.3525/2007.

3. Στον κωδικό **453** αναγράφεται το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994 όπως αυτό εμφανίζεται στις 31.12.2017 και αφορά τις χρήσεις που έληξαν στις 31.12.2013 μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που αφορούν χρήσεις πριν την 31.12.2013 και έλαβαν χώρα μέχρι την 31.12.2017 το οποίο μεταφέρεται αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού. Σε περίπτωση που μία επιχείρηση κλείνει ισολογισμό με ημερομηνία διαφορετική της 31^{ης} Δεκεμβρίου π.χ. 30.6, το υπόλοιπο του υπόψη λογαριασμού, όπως αυτό εμφανίζεται στις 30.6.2017 και αφορά τις χρήσεις που έληξαν στις 30.6.2014, μεταφέρεται αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους που λήγει στις 30.6.2019 που ακολουθεί την πενταετία μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα έως και το προηγούμενο φορολογικό έτος (ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ2015/21.10.2015 έγγραφό μας).

4. Ο κωδικός **457** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις για τις οποίες προκύπτει χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου κατά το πρώτο φορολογικό έτος από τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 27 του ν.4172/2013. Στον σχετικό κωδικό δηλώνονται το τρέχον φορολογικό έτος τα 14/15 της προκύπτουσας διαφοράς, προκειμένου να μπορέσει να εκπεσθεί το 1/15.

Για τα επόμενα φορολογικά έτη, το σχετικό ποσό αναγράφεται μόνο στον κωδικό **473** προκειμένου να εκπίπτει κατ' έτος από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το 1/15 της προκύπτουσας χρεωστικής διαφοράς.

Επίσης, από τις ίδιες επιχειρήσεις και μόνο κατά το πρώτο φορολογικό έτος εφαρμογής της διάταξης, συμπληρώνονται πρώτα οι κωδικοί αριθμοί **811, 812 και 813 (Πίνακας VII)** προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το ποσό απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς του

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

Περαιτέρω, σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα εφαρμόσουν για το τρέχον φορολογικό έτος τις διατάξεις του άρθρου 27Α του ν.4172/2013, καταχωρούν στον κωδικό **995** το ποσό της φορολογικής απαίτησης του έτους αυτού το οποίο συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο (ΚΑ:004). Σε περίπτωση που το ποσό του ΚΑ: 995 είναι μεγαλύτερο του ΚΑ:004, το υπόλοιπό του ή το συνολικό ποσό (ζημιογόνα αποτελέσματα) εμφανίζεται στον κωδικό **996** καθόσον το ποσό της φορολογικής απαίτησης κατά το μέρος που δεν συμψηφίζεται είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27Α του ν.4172/2013, άμεσα εισπράξιμο από το Ελληνικό Δημόσιο. Επισημαίνεται ότι αν το νομικό πρόσωπο έχει κάνει χρήση των φορολογικών κινήτρων του ν.4399/2016, του ν.3908/2011 και του ν.4030/2011 (παρ. Β2 άρθρου 43 και παρ. Β2 άρθρου 44) το ποσό της φορολογικής απαίτησης συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο (ΚΑ: 004) μειωμένο με το ποσό των κωδικών 574, 579 και 575, αντίστοιχα.

5. Στον κωδικό **452** αναγράφεται το μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν.4172/2013 και με βάση τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1076/2014 εγκύκλιο.

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

7. Στους κωδικούς **495, 474, 458, 465, 466, 470, 463, 467, 459, 468, 471, 469, 559, 752, 475, 473, 462, 476, 477** και **478** αναγράφονται τα έσοδα που με βάση τις αναφερόμενες στους οικείους κωδικούς διατάξεις του ν.4172/2013 απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος. Επισημαίνεται ότι οι ως άνω κωδικοί συμπληρώνονται χωρίς να ελέγχεται η επάρκεια κερδών με βάση το ποσό του κωδικού 016. Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των ως άνω κωδικών από τον κωδικό 024 προκύψει ζημία, η ζημία αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που προσαυξάνονται οι ζημίες του κωδικού 224 λόγω της αφαίρεσης των πιο πάνω κωδικών.

Ειδικότερα:

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

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

β) 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 συντελεστή 29%) καθόσον με την επιβολή της αυτοτελούς φορολόγησης (15% ή 19%), εξαντλήθηκε κάθε φορολογική υποχρέωση και των μετόχων ή εταίρων που τα απέκτησαν.

Επιπλέον, στον κωδικό αυτό αναγράφονται και τα ποσά των πλεονασμάτων των αγροτικών συνεταιρισμών του ν.4384/2016, 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 29 του

ν.4384/2016 (σχετ. το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ2016/ 26.4.2016 έγγραφό μας).

- γ) Στον κωδικό **458** αναγράφεται η υπερτίμηση που προκύπτει από τυχόν αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου η οποία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, όπως διευκρινίσθηκε στην ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιό μας.
- δ) Στον κωδικό **465** αναγράφεται η υπεραξία που προκύπτει από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή του ν.3156/2003, καθώς και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες με έδρα σε χώρες της Ε.Ε και του ΕΟΧ/ΕΖΕΣ, όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιό μας.
- ε) Στον κωδικό **466** αναγράφεται η υπεραξία που προκύπτει από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ/ΕΖΕΣ), όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1032/2015 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. ΔΕΑΦ Β 1097106 ΕΞ2016/24.6.2016 έγγραφό μας).

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

- στ) Στον κωδικό **470** αναγράφεται το ποσό της υπεραξίας από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου ΙΧ του ν.δ.1146/1972 νομικού προσώπου με απλογραφικά βιβλία, σε περίπτωση που έχει επιλεγεί η αυτοτελής

φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το σχετικό ποσό έχει καταχωρηθεί στα βιβλία του.

- ζ) Στον κωδικό **463** αναγράφεται το ποσό της υπεραξίας σε περίπτωση εισφοράς ενεργητικού ή συγχώνευσης με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 του ν.4172/2013, αντίστοιχα, η οποία με βάση τις ίδιες διατάξεις δεν φορολογείται κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού.
- η) Στον κωδικό **467** αναγράφεται το ποσό των τόκων που προκύπτουν από ομόλογα που εκδόθηκαν από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (ΕΤΧΣ), κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, οι οποίοι απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.
- θ) Ο κωδικός **459** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 58 του ν.4172/2013.
- ι) Στον κωδικό **468** αναγράφονται τα απαλλασσόμενα έσοδα των φορέων γενικής κυβέρνησης που είναι κεφαλαιουχικές εταιρείες και στις οποίες συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό 100%, προκειμένου τα υπόψη νομικά πρόσωπα να φορολογηθούν για το εισόδημά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 46 του 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).
- ια) Στον κωδικό **471** αναγράφονται τα έσοδα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα (π.χ. συνδρομές και εγγραφές των μελών, χορηγίες ή δωρεές προς τις εταιρείες, κ.λπ.) και τα οποία όπως έχει γίνει δεκτό με την ΠΟΛ.1059/2015 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.

- ιβ) Στον κωδικό **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 τεχνικών εταιρειών του άρθρου 9 του ν.4171/1961, απαλλασσόμενα έσοδα αεροπορικών εταιρειών κατ' εφαρμογή Σ.Α.Δ.Φ, απαλλασσόμενα έσοδα ανωνύμων εταιριών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν.2778/1999). 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.
- ιγ) Στον κωδικό **559** αναγράφονται τα έσοδα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων η φορολόγηση των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν.27/1975, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ.14 και 15 του άρθρου 72 του ν.4172/2013. 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.

- ιδ) Στον ίδιο κωδικό (559) καταχωρούνται και τα τυχόν έσοδα που αποκτούν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες από τη συμμετοχή τους στις ναυτιλιακές εταιρείες του ν.27/1975, δεδομένου ότι από τις σχετικές διατάξεις προκύπτει η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των μετόχων/εταίρων των εν λόγω εταιρειών. Τα ίδια ισχύουν και για τους μετόχους ή εταίρους των ως άνω εταιρειών, για το εισόδημα που αποκτούν με τη μορφή διανομής καθαρών κερδών ή μερισμάτων, είτε απευθείας είτε από εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies), ανεξαρτήτως του αριθμού των εταιρειών χαρτοφυλακίου που

παρεμβάλλονται μεταξύ της πλοιοκτήτριας εταιρείας και του τελικού μετόχου ή εταίρου (ΠΟΛ.1073/1992 εγκύκλιος και άρθρο 26 ν.27/1975).

ιε) Ο κωδικός **752** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις (νομικά πρόσωπα των περ. α' και δ' του άρθρου 45, ήτοι κεφαλαιουχικές εταιρείες, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών) για τις οποίες η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος τους από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει ισόποσα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Επίσης, από τις ίδιες επιχειρήσεις συμπληρώνονται οι κωδικοί **746, 747, 753** και **748 (Πίνακας VI)**, προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις, το ποσό απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση, αντίστοιχα.

ιστ) Ο κωδικός **475** συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αποκτούν ωφέλεια από τη διαγραφή μέρους ή του συνόλου του χρέους τους, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4389/2016.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση διανομής του ως άνω ποσού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

ιζ) 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.

ιη) Στον κωδικό **476** αναγράφονται τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ'

εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

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

Επίσης, στον κωδικό αυτό καταχωρείται και το Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους (Α.ΝΗ.ΚΟ.) 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.

ιθ) 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 μας).

ιι) Στον κωδικό **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.

8. Στους κωδικούς **379, 380** και **381** καταχωρούνται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους, όπως περιγράφονται στους αντίστοιχους κωδικούς.

Ειδικότερα:

- α) Στον κωδικό **379** αναγράφονται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, δηλαδή κέρδη που έχουν προκύψει από αντίστοιχα έσοδα που υπάγονται σε φορολόγηση με τις διατάξεις του ν.4172/2013 με την προϋπόθεση ότι αυτά δεν υπερκαλύπτονται από μεταφερόμενες ζημίες παρελθουσών χρήσεων. Στην περίπτωση που συμβαίνει το αντίθετο, το αντίστοιχο ποσό αναγράφεται στον κωδικό 380 για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.
- β) Στον κωδικό **380** αναγράφονται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους που προκύπτουν από έσοδα για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, δηλαδή κέρδη που έχουν προκύψει από αντίστοιχα έσοδα που δεν υπάγονται σε φορολόγηση με βάση διατάξεις του ν.4172/2013 (π.χ. τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 37 του ν.4172/2013) ή ειδικότερες διατάξεις νόμων (π.χ. υπεραξία από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3156/2003, υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4099/2012, Αντιστάθμισμα Νησιωτικού Κόστους (Α.ΝΗ.ΚΟ.) του ν.4551/2018), διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων που προκύπτουν βάσει Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π., κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη, καθώς επίσης και διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων λόγω ύπαρξης φορολογικών ζημιών.
- γ) Στον κωδικό **381** αναγράφονται τα διανεμόμενα κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, δηλαδή τα κέρδη που έχουν προκύψει από έσοδα πέραν αυτών που αφορούν στα έσοδα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επισημαίνεται ότι και οι τρεις κωδικοί δεν επηρεάζουν την εκκαθάριση φόρου, αλλά σε κάθε περίπτωση η συμπλήρωσή τους είναι υποχρεωτική από τους υπόχρεους εφόσον υφίστανται αντίστοιχα ποσά.

9. Στον κωδικό **382** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων κερδών του τρέχοντος φορολογικού έτους για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, δηλαδή τα ποσά που έχουν αναγραφεί στους κωδικούς 380 και 381 και περαιτέρω, στον κωδικό **383** το ίδιο ποσό ανάγεται σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

10. Στον κωδικό **384** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, ήτοι εισπραττόμενα μερίσματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013 (κωδικός 495), υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου (κωδικός 458), υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (κωδικός 466), έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (κωδικός 474), έσοδα ναυτιλιακών επιχειρήσεων η φορολόγηση των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν.27/1975, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 14 και 15 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (κωδικός 559) και το διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (κωδικός 478). Τα ποσά που αναγράφονται στον κωδικό αυτό δεν προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενα με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

11. Στον κωδικό **385** καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ.12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, καθώς επίσης και το ποσό των διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013 και απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος και τα οποία φορολογούνται κατά το έτος διανομής τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ίδιου νόμου και περαιτέρω, στον κωδικό **386** το ίδιο ποσό ανάγεται σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Τα ως άνω ποσά διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων κερδών (πλην του κωδικού 384), θεωρούνται φορολογικά κέρδη του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση και φορολογούνται συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από επιχειρηματική δραστηριότητα.

12. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους είναι ζημιογόνα (είτε λόγω ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων χρήσεων είτε για άλλο λόγο) και ταυτόχρονα πραγματοποιηθεί διανομή κερδών, έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιο.

Ειδικότερα, το ποσό των κερδών που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται θα μεταφερθεί από τον κωδικό **387** στον κωδικό **079** προκειμένου να υπαχθεί

ξεχωριστά (αυτοτελώς) σε φορολόγηση κατά την εκκαθάριση του φόρου (μετά την αναγωγή του σε μικτό) και ο σχετικός φόρος υπολογίζεται στον κωδικό **080**. Σε περίπτωση που το διανεμηθέν ή κεφαλαιοποιηθέν ποσό προέρχεται από κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους (ΚΑ: 382 & 383) προστίθεται στις μεταφερόμενες ζημίες και ειδικότερα στον κωδικό 078, ενώ εάν αφορά κέρδη παρελθουσών χρήσεων (αποθεματικών) (ΚΑ: 385 & 386) τα ποσά αυτά δεν μεταφέρονται στο κωδικό **078** καθόσον δεν προστίθενται στις φορολογικές αναγνωρίσιμες ζημίες, με βάση τα αναφερόμενα στην ίδια εγκύκλιο (ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιος).

13. Στην περίπτωση ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας που εντάσσεται κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους στο καθεστώς του α.ν.89/67 και έχει ζημίες προηγούμενων φορολογικών ετών οι οποίες υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη του διαστήματος από την έναρξη του φορολογικού έτους μέχρι τον χρόνο ένταξης στις διατάξεις του α.ν.89/67, στον κωδικό **039** συμπληρώνεται ποσό μέχρι του ύψους των φορολογητέων κερδών του διαστήματος αυτού, καθόσον για το χρονικό διάστημα από τον χρόνο ένταξης στις διατάξεις του α.ν.89/67 και μετά εφαρμόζονται οι ειδικότερες διατάξεις του α.ν.89/67. Όσον αφορά τυχόν ζημία που προκύπτει το διάστημα από την έναρξη του φορολογικού έτους μέχρι τον χρόνο ένταξης στις ως άνω διατάξεις, η οποία δεν καλύπτεται από τα κέρδη του ίδιου διαστήματος, αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

14. Στους κωδικούς **046, 044, 045, 041, 099 και 057** καταχωρούνται ποσά κινήτρων, είτε βάσει αναπτυξιακών νόμων, είτε βάσει ειδικών διατάξεων νόμων προκειμένου τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες να τύχουν των ευεργετημάτων των σχετικών διατάξεων.

Επισημαίνεται ότι η αλλαγή της περιγραφής του κωδικού **041** από «Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 71 ν.3842/2010» σε «Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 71Α ν.4172/2013», δεν αφορά νέα ρύθμιση αλλά ουσιαστικά την ένταξη των υφιστάμενων ρυθμίσεων (άρθρο 71 ν.3842/2010) στον ΚΦΕ, ως νέο άρθρο (71Α).

Περαιτέρω, προστέθηκε νέος κωδικός **057**, προκειμένου να 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.

Προϋπόθεση καταχώρησης ποσών στους ως άνω κωδικούς είναι να εμφανίζονται αντίστοιχα ποσά στον κωδικό 016 «Φορολογικά κέρδη χρήσης».

Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των ως άνω κωδικών από τον κωδικό 040 προκύψει ζημία, η ζημία αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που προσαυξάνονται οι ζημίες του κωδικού 400, λόγω της αφαίρεσης των πιο πάνω κωδικών.

Αναφορικά με τη φύση των ποσών που καταχωρούνται στους ανωτέρω κωδικούς, έχουν δοθεί αναλυτικές οδηγίες και διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιό μας, ενώ ειδικά για την καταχώρηση ποσών των αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων στο έντυπο Ν, με το αριθ.ΔΕΑΦ Β 1110127 ΕΞ2016/18.7.2016 έγγραφό μας.

15. 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.

16. Οι κωδικοί **076** «Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου άρθρου 71Ε ν.4172/2013» και **054** «Έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν.4172/2013) (εξωλογιστικά)» μένουν ανενεργοί για το φορολογικό έτος 2018.

17. 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.

18. 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.

19. 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 2018, είναι εγγεγραμμένοι στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του ν.4430/2016.

20. Στον κωδικό **056** καταχωρούνται οι προσαυξημένες αποσβέσεις, με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 10 του άρθρου 24 του ν.4172/2013. Τα ποσά των προσαυξημένων αποσβέσεων αφαιρούνται από τα καθαρά φορολογητέα αποτελέσματα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. 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. Σε περίπτωση που μετά την αφαίρεση των ως άνω αποσβέσεων προκύψουν ζημίες, αυτές μεταφέρονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013.

Από τα ποσά που καταχωρούνται στους κωδικούς **060, 076, 071, 072, 053, 054 και 056** μόνο το ποσό των κωδικών **060, 076, 072, 054 και 056** συναθροιζόμενο με τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από επιχειρηματική δραστηριότητα του ίδιου φορολογικού έτους, δημιουργεί αναγνωρίσιμη φορολογικά ζημία.

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

- α) εμφανίζουν φορολογικά κέρδη (**ΚΑ:016**) ταυτόχρονα να καταχωρήσουν στον κωδικό **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 ΔΗΛΕΔ.

Επίσης, 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), καθώς και τα κέρδη των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που λειτουργούν με τη μορφή του Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού, τα οποία φορολογούνται στο όνομα των μελών τους.

22. 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 εγκύκλιό μας.

23. Στους κωδικούς **049**, **050** και **051** υπολογίζεται η προκαταβολή του τρέχοντος φορολογικού έτους. Επισημαίνεται ότι για τον φόρο επί των κερδών που υπολογίζεται στον κωδικό **080**, δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου (ΠΟΛ.1014/2018 εγκύκλιος).

24. Ο κωδικός **610** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που αποκτούν εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή, ο οποίος δηλώνεται στον κωδικό **620**.

25. Οι κωδικοί **576**, **577** και **578 (Πίνακας IV)** συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις, προκειμένου να δηλώσουν τη συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος, βάσει της εκδοθείσας απόφασης του αναπτυξιακού νομού ν.3908/2011, το ποσό απαλλαγής από την καταβολή φόρου του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της απαλλαγής καταβολής φόρου, αντίστοιχα.

26. Οι κωδικοί **571, 572 και 573 (Πίνακας V)** συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις, προκειμένου να δηλώσουν τη συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης του αναπτυξιακού νομού ν.4399/2016, το ποσό απαλλαγής από την καταβολή φόρου του τρέχοντος φορολογικού έτους και το υπολειπόμενο ποσό της απαλλαγής καταβολής φόρου, αντίστοιχα.

27. Ο **πίνακας 1** εμφανίζεται προσυμπληρωμένος με τα μέλη των νομικών προσώπων των περ. β' (προσωπικών εταιριών), ε' (κοινωνιών, αστικών εταιριών, συμμετοχικών και αφανών) και στ' (κοινοπραξιών) του άρθρου 45 του ν.4172/2013 με απλογραφικά βιβλία, που συμμετέχουν σε αυτά κατά τη λήξη του φορολογικού έτους.

Η κατανομή των κερδών γίνεται με βάση τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρίας (κωδικοί 016 και 100), αφαιρουμένου του φόρου εισοδήματος που αναλογεί (κωδικός 004), κατά το ποσοστό συμμετοχής των μελών στην υπόψη εταιρεία.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα εν λόγω νομικά πρόσωπα εμφανίζουν στα βιβλία τους ζημιά (λογιστική) από προηγούμενα έτη, αυτή θα πρέπει να αφαιρείται προκειμένου να γίνεται η κατανομή κερδών στους εταίρους/μέλη τους. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η σχετική πληροφορία δεν απεικονίζεται στο έντυπο Ν, το σχετικό πεδίο του Πίνακα 1 όπου αναγράφονται τα κέρδη, παραμένει ανοιχτό για τροποποίηση από το εκάστοτε νομικό πρόσωπο (σχετ. το ΔΕΑΦΒ 1089508 ΕΞ2015/29.6.2015 έγγραφό μας).

Επίσης, ανοιχτό παραμένει στον ίδιο πίνακα και το πεδίο (στήλη) όπου αναγράφεται το καθαρό ποσό των κερδών των εταίρων/μελών προκειμένου να καταχωρηθούν τα πραγματικά διανεμόμενα σε αυτούς ποσά, καθόσον αν και τα ποσοστά συμμετοχής που εμφανίζονται στον ως άνω πίνακα είναι αυτά που έχουν καταχωρηθεί στο υποσύστημα Μητρώου (ως ποσοστά επί του κεφαλαίου), υπάρχει η περίπτωση από το νόμιμα δημοσιευμένο καταστατικό να προβλέπονται ρητά διαφορετικά ποσοστά συμμετοχής των εταίρων - μελών στα κέρδη της εταιρείας.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και για τις δικηγορικές εταιρείες με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1146/2016 εγκύκλιό μας.

28. 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. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τα υπό ίδρυση ιδρύματα, η έγκριση της σύστασης των οποίων εκκρεμεί, εφόσον αποκτούν εισόδημα (από εκμίσθωση ακινήτων, τόκους, κ.λπ.), ως εν τοις πράγμασι νομίμως λειτουργούντα πρόσωπα στο πλαίσιο άσκησης των δραστηριοτήτων τους.

Ειδικότερα, στον **πίνακα 2Α** αναγράφεται το συνολικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία όπως μεταφέρεται από τον κωδικό 198 του πίνακα 3Α4, από το οποίο εκπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα (75% ή 100%) κατά περίπτωση, με βάση τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί στην ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιό μας, καθώς και η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη ιδιοχρησιμοποίησης στο σύνολό της. Το ποσό του κωδικού 198 στον πίνακα 3Α4 συγκρίνεται με το σύνολο των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στο έντυπο Ε2.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες για ακίνητα από τα οποία δεν αποκτούν εισόδημα (π.χ. κενά) και δεδομένου ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν θεωρούνται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν από το μηδενικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία με τους όρους και προϋποθέσεις της παρ.3 του άρθρου 39. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δαπάνες που αφορούν ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, οι οποίες με τις διατάξεις της περιπτ. στ' του άρθρου 46 του ν.4172/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 61 του ν.4465/2017, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος και δεδομένου ότι υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σε περίπτωση που αποκτούν εισοδήματα συμπληρώνουν ποσό δαπανών ίσο με τα δηλούμενα έσοδα κατά την συμπλήρωση του Πίνακα 2, προκειμένου κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να μην υπάγονται σε φορολόγηση (ΠΟΛ.1148/2017).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για τους ΟΤΑ, οι οποίοι με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4483/2017, απαλλάσσονται της φορολόγησης για το τεκμαρτό εισόδημα που αποκτούν από την δωρεάν παραχώρηση των ακινήτων τους, σε Ν.Π.Δ.Δ. και σε φορείς του Δημοσίου, και για την εξυπηρέτηση αναγκών που ρητά αναφέρονται στις διατάξεις αυτές. Επομένως, και στην περίπτωση αυτή τα υπόψη νομικά πρόσωπα

συμπληρώνουν ποσό δαπανών ίσο με τα δηλούμενα έσοδα κατά την συμπλήρωση του Πίνακα 2, προκειμένου κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να μην υπάγονται σε φορολόγηση για το σχετικό εισόδημα που απαλλάσσονται της φορολογίας (ΠΟΛ. 1157/2017 εγκύκλιος).

Επίσης, διευκρινίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στην έννοια των δαπανών που εκπίπτουν περιλαμβάνονται μόνο αυτές για τις οποίες βαρύνεται ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών και όχι τυχόν δαπάνες που βαρύνουν τον μισθωτή ή τον παραχωρησιούχο, αντίστοιχα (π.χ. δαπάνη για ηλεκτρισμό ή για νερό, κ.λπ.) (ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ2015/6.8.2015 έγγραφό μας).

Τέλος, διευκρινίζεται ότι στις δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα και εκπίπτουν (σε ποσοστό 75% ή 100%, κατά περίπτωση) περιλαμβάνονται και τυχόν δαπάνες επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίζουν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για τα μη εισπραχθέντα μισθώματα.

Στον πίνακα 2B αναγράφονται τα λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποτελούν αντικείμενο φόρου (πλην του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία), όπως και οι συνολικές αντίστοιχες δαπάνες προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα του σχετικού πίνακα.

Το εισόδημα αυτό συναθροιζόμενο με το αντίστοιχο εισόδημα του πίνακα 2Α θα διαμορφώσει το φορολογητέο εισόδημα και θα μεταφερθεί στους κωδικούς **029** ή **030** κατά περίπτωση.

Ειδικά, οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που είναι είτε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, είτε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου δεν συμπληρώνουν το πεδίο που αφορά στο εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές, καθώς τα υπόψη νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επιπλέον, στον πίνακα 2B αναγράφεται σε ειδικό πεδίο και η χρεωστική διαφορά (1/30) που έχει προκύψει σε βάρος των υπόψη νομικών προσώπων από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους. Επίσης, στην περίπτωση αυτή συμπληρώνονται οι κωδικοί 746, 747, 753 και 748 (Πίνακας V), προκειμένου να δηλώσουν το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς, το συνολικό ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις

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

Επίσης, στον πίνακα 2B και στο πεδίο «Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα» καταχωρούνται τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του 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.1044/2015 εγκύκλιος). Στον ίδιο πεδίο αναγράφονται και τα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην 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.

Τέλος, στον **πίνακα 2Δ** έχει ενσωματωθεί η κατάσταση Εσόδων-Εξόδων, προκειμένου να αναγράφονται τα συνολικά έσοδα και έξοδα των υπόψη νομικών προσώπων.

29. Στους **πίνακες 3Α και 3Β** αναγράφονται το εισόδημα από κεφάλαιο (Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα, Ακίνητη Περιουσία) και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου αντίστοιχα, με βάση την επιμέρους ανάλυση των αντίστοιχων υποπινάκων.

Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι για τα μερίσματα που εισπράττουν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (περ.γ' άρθρου 45 ν.4172/2013) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, καθόσον σε καμία περίπτωση τα υπόψη νομικά πρόσωπα δεν εμπίπτουν στην έννοια της εταιρείας και ως εκ τούτου, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, συμψηφιζομένου μόνο του παρακρατηθέντος φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 64 του ίδιου ως άνω νόμου. Επομένως, τα υπόψη νομικά πρόσωπα όταν συμπληρώνουν τους πίνακες 3 Α1α, 3 Α1β, 3 Α1γ, 3 Α1δ και 3 Α1ε, κατά περίπτωση, ως ακαθάριστο ποσό καταχωρούν το μικτό ποσό με την προσθήκη μόνο του παρακρατηθέντος φόρου,

συμπληρώνοντας παράλληλα το αντίστοιχο πεδίο του παρακρατηθέντος φόρου (ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ2015/6.8.2015 έγγραφό μας).

Στον **πίνακα 3Α1γ** «Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής τρίτων χωρών» αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για τα εισπραττόμενα μερίσματα που αποκτώνται από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία με έδρα σε τρίτη χώρα. Στο ίδιο πίνακα αναγράφεται και το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος στις περιπτώσεις που υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), με βάση την οποία επιτρέπεται ο συμψηφισμός του (ΠΟΛ.1232/2015 εγκύκλιος).

Στον πίνακα **3Α4** και στον κωδικό **209** καταχωρείται διακριτά το εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση, έτσι ώστε να συμβαδίζει η ανάλυσή του με αυτή του εντύπου Ε2, από το οποίο μεταφέρονται τα σχετικά ποσά στον αντίστοιχο πίνακα του εντύπου Ν.

ΙΙΙ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ

1. Στον κωδικό **004** υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό **001**. Στον κωδικό **004**, υπολογίζεται ο φόρος για το ποσό των κερδών που φορολογείται με συντελεστή 29% (νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων), καθώς επίσης και ο φόρος για το ποσό των κερδών που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών το οποίο φορολογείται με συντελεστή 13% (σχετ. ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιος). Επισημαίνεται ότι για να χρησιμοποιηθεί ο μειωμένος συντελεστής φορολόγησης 13% θα πρέπει να έχει ενεργοποιηθεί το αντίστοιχο πεδίο ότι ο υπόχρεος είναι εγγεγραμμένος στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016.

2. Στον κωδικό **080** υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό **079**.

Ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, εφαρμοζομένων όσων έχουν διευκρινισθεί από τη Διοίκηση αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου νόμου (ΠΟΛ.1014/2018).

3. Οι κωδικοί **579** και **575** συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση των εν λόγω κινήτρων προκειμένου να αφαιρεθεί το ποσό της

απαλλαγής από την καταβολή φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, στο πλαίσιο των διατάξεων του ν.3908/2011 (φορολογική απαλλαγή ν.3908/2011), καθώς και το διπλάσιο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση ακινήτου στην περιοχή Γεράνι - Μεταξουργείο, με βάση τις διατάξεις της παρ. Β2 των άρθρων 43 και 44 του ν.4030/2011 (φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας), αντίστοιχα.

Ειδικά για τον κωδικό **579** (Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011) το ποσό της φορολογικής απαλλαγής υπολογίζεται μετά την αφαίρεση από τον αναλογούντα φόρο του φόρου που αναλογεί στα κέρδη που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους (μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό).

4. Προστέθηκε νέος κωδικός **574** (Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4399/2016) ο οποίος 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).

Με βάση τις διατάξεις της περιπτ.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.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι η καταβολή της ενίσχυσης ή η χρήση της ωφέλειας από το 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 δικαιούμενη ενίσχυση να μην υπερβαίνει, κατ' έτος, το είκοσι τοις εκατό (20%) 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 τυχόν εναπομείναν ποσό ενίσχυσης από προηγούμενα φορολογικά έτη προστίθεται στο ως άνω υπολογιζόμενο μέγιστο ετήσιο ποσό δικαιούμενης ενίσχυσης.

ββ. η δικαιούμενη ενίσχυση να μην υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) 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 1.1.2018-31.12.2018 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 εταιρία αναμόρφωσε το προκύψαν αποτέλεσμα του ισολογισμού διαμορφώνοντας τα φορολογητέα κέρδη της (ΚΑ 048) στο ποσό των 1.800.000 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ο υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού επένδυσης, για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής είναι ο ακόλουθος:

Περίπτωση 1:

Η Α.Ε. ολοκλήρωσε κατά το έτος 2018 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 διαδικασίας της νέας επένδυσης.

A.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΥΨΟΥΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

Εγκριθείσα επένδυση 3.000.000

Δικαιούμενη ενίσχυση 1.200.000

B.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

1. Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 1.800.000

Φόρος εισοδήματος (1.800.000 X 29%) 522.000

Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη

(400.000 X 29/71) (163.380)

Υπόλοιπο ποσό μη καταβαλλόμενου φόρου 358.620

2. Αφορολόγητο Αποθεματικό Επένδυσης

Ανώτατο ύψος μη καταβολής φόρου πρώτης χρήσης (1.200.000 X 20%)
240.000

Επομένως, το ποσό απαλλαγής από καταβολή φόρου που θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη χρήση 2018 ανέρχεται στο ύψος των **240.000** ευρώ.

Περίπτωση 2: Κατά το έτος 2018 πιστοποιήθηκε η υλοποίηση του 50% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου το οποίο έχει υπαχθεί σε καθεστώς ενίσχυσης για το κίνητρο της φορολογικής απαλλαγής.

A.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΥΨΟΥΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

Εγκριθείσα επένδυση 3.000.000

Δικαιούμενη ενίσχυση (1.200.000 X 50%) 600.000

B.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

1. Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 1.800.000

Φόρος εισοδήματος (1.800.000 X 29%) 522.000

Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (400.000 X 29/71)
(163.380)

Υπόλοιπο ποσό μη καταβαλλόμενου φόρου 358.620

2. Αφορολόγητο Αποθεματικό Επένδυσης

Ανώτατο ύψος μη καταβολής φόρου πρώτης χρήσης (600.000 X 20%) 120.000

Επομένως, το ποσό απαλλαγής από καταβολή φόρου που θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη χρήση 2018 ανέρχεται στο ύψος των **120.000** ευρώ.

5. Στον κωδικό **009** αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, τόσο για εισοδήματα του τρέχοντος φορολογικού έτους, όσο και για εισοδήματα προηγούμενων φορολογικών ετών (αποθεματικά) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους. Επίσης, στον κωδικό αυτό αναγράφεται και το ποσό που τυχόν καταβλήθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2579/1998, (μεταβίβαση άδειας κυκλοφορίας και οχήματος Δ.Χ.) σε περίπτωση που η υπεραξία από την ως άνω μεταβίβαση διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί και υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013, ο προκαταβλητέος φόρος μηχανικών και αρχιτεκτόνων της παρ. 4 του άρθρου 69 του ν.4172/2013, καθώς και ο φόρος που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.δ.1146/1972 από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου ΙΧ από επιχείρηση που τηρεί απλογραφικά βιβλία, σε περίπτωση που η προκύπτουσα υπεραξία φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις.

6. Στον κωδικό **090** αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση. Ο κωδικός είναι προσυμπληρωμένος μόνο για νομικά πρόσωπα με φορολογικό έτος 1/1 έως 31/12.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία

συμμετέχει και ο ίδιος, προκειμένου να εφαρμοστούν τα τέσσερα τελευταία εδάφια της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 θα πρέπει ο αρχικός ανάδοχος, εφόσον το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου (3%) έχει καταχωρηθεί στον κωδικό **090** (μέσω αποστολής του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων) να το διαγράψει από τον αντίστοιχο κωδικό έτσι ώστε αυτό να συμψηφισθεί, με σχετική βεβαίωση που θα χορηγήσει, από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας (σχετ. η ΠΟΛ.1045/2018 Απόφαση Α.Α.Δ.Ε.).

7. Στον κωδικό **008** αναγράφεται το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα το προηγούμενο φορολογικό έτος, το οποίο άλλωστε εμφανίζεται στον αντίστοιχο κωδικό από το σύστημα TAXIS.

8. Αναφορικά με τον κωδικό **052** για το φορολογικό έτος 2018, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκαν με την παρ. 16 του άρθρου 115 του ν.4549/2018 και ισχύουν από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, προκειμένου για τα εισπραττόμενα μερίσματα, για τα οποία δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ίδιου νόμου, εκπίπτει 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 ή της αλλοδαπής, καθώς επίσης και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος, και όχι το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος, όπως ίσχυε με τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Τα υπόψη ποσά φόρων εμφανίζονται στους πίνακες 3Α1α και 3Α1δ, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των κοινοπραξιών λόγω συμμετοχής τους σε αυτές (ΠΟΛ.1121/2015 εγκύκλιος).

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου του ΚΑ 004 μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α 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.

9. Στον κωδικό **111** αναγράφεται ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τα πρώην νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η ανέγερση, ανεξάρτητα από το αν η οικοδομική άδεια εκδόθηκε πριν ή μετά την 1.1.2006.

Ειδικά, τα πρώην νομικά πρόσωπα της παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 συμψηφίζουν φόρο που προέρχεται μόνο από πωλήσεις ημιτελών οικοδομών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2013, η κατασκευή των οικοδομών αυτών ολοκληρώθηκε το φορολογικό έτος 2017 και των οποίων η οικοδομική άδεια εκδόθηκε μετά την 1.1.2006.

10. Στον κωδικό **600** αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επισημαίνεται ότι αναλυτικές οδηγίες - διευκρινίσεις για την καταχώρηση των κωδικών **009, 008, 052, 111** και **600** έχουν δοθεί στην ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιό μας.

Ειδικά, το ποσό που είναι καταχωρημένο στον κωδικό **600** δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α ν.4172/2013 (ΚΑ: 995).

11. Ο κωδικός **751** συμπληρώνεται από τις τραπεζικές επιχειρήσεις και αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενων χρήσεων (οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017) που συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α ν.4172/2013 (ΚΑ: 995), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012. Περαιτέρω, στον κωδικό **749** αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει στο φορολογικό έτος 2018 και μεταφέρεται για συμψηφισμό με τον φόρο εισοδήματος των πέντε (5)

επόμενων φορολογικών ετών, προκειμένου να διαχωριστεί από το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή (κωδικός **750**).

12. Όσον αφορά τον κωδικό **006** και με αφορμή τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.4283/2014, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τυγχάνουν μισθωτές ακίνητης περιουσίας των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους, τα τέλη χαρτοσήμου αποδίδονται από τον μισθωτή όχι με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ του χειρόγραφα με καταληκτική ημερομηνία τη λήξη υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους που αφορούν.

13. Ο κωδικός **911** αφορά τους υπόχρεους καταβολής του τέλους επιτηδεύματος του ν.3986/2011, υπολογίζεται από το σύστημα και είναι προεκτυπωμένος στη φόρμα της δήλωσης, καθόσον συμβιβάζεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Συνεπώς, για τις εγκαταστάσεις που δεν νοούνται ως υποκαταστήματα για τις ανάγκες επιβολής του τέλους επιτηδεύματος και οι οποίες δηλώνονται στον κωδικό 008 του εντύπου Ε3, δεν υπολογίζεται τέλος επιτηδεύματος.

14. Ο κωδικός **649** συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις, οι οποίες δηλώνουν αν υπόκεινται σε έλεγχο υποχρεωτικό από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο.

15. Στον κωδικό **003** μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 448 και στον κωδικό **001** μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 048 και τυχόν ποσό που υφίσταται στον κωδικό 100. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που υπάρχει μεταφερόμενη ζημία στον κωδικό 448 και ταυτόχρονα είναι συμπληρωμένο ποσό στον κωδικό 100, τότε στον 001 μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 100 και στον κωδικό 003 το ποσό του κωδικού 448.

16. Καταργήθηκε ο κωδικός **653** «Υπάγεστε στο άρθρο 73 του ν.3842/2010», καθόσον οι σχετικές διατάξεις για τη μείωση του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος ως κίνητρο για τη διατήρηση θέσεων εργασίας, καταργήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 116 του ν.4549/2018.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
 2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
 3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
 4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών-Τμήμα Ε'
- (Με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
 2. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών
 3. Αποδέκτες πινάκων Α', Β' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
 4. ΔΤΔ - Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
 5. Υπουργείο Οικονομίας & Ανάπτυξης, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών
- Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα
6. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7 - 105 62, Αθήνα
 7. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης της Α.Α.Δ.Ε.
6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' , Β' , Γ' , Δ'