



ΑΔΑ: 7Ξ74Η-ΣΣΥ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 19 Μαρτίου 2015

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α' - ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β'**

ΠΟΛ: 1060

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Θ. Κακλαμάνης

Τηλέφωνο: 210 – 3375312

ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 68 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'167) σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, την καταβολή του φόρου και την πίστωση φόρου αλλοδαπής, καθώς και του άρθρου 71 του ίδιου νόμου αναφορικά με την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρα 68 και 9

Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου, καθώς και πίστωση φόρου αλλοδαπής

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 ορίζεται ρητά, ότι όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά νοούνται στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου και τα οποία είναι υποκείμενα φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά για όλα τα εισοδήματά τους, ανεξαρτήτως αν τα εν λόγω εισοδήματα υπόκεινται ή όχι σε φορολογία, με εξαίρεση τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.27/1975, για τα οποία έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση ότι δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το απαλλασσόμενο κατά τις διατάξεις αυτές εισόδημα (σχετ. το Δ12Β 1168995 ΕΞ2014/19.12.2014 έγγραφό μας). Διευκρινίζεται, ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υφίσταται και στην περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες δεν αποκτούν εισόδημα.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η άτυπη ένωση ιδιοκτητών και ενοίκων πολυκατοικίας ή άλλου κτιρίου δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εισόδημα από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση κοινοχρήστων χώρων σε ακίνητα, καθ' όσον το εισόδημα αυτό φορολογείται στο όνομα των ιδιοκτητών των διηρημένων ιδιοκτησιών κατά το ποσοστό συμμετοχής καθενός στους κοινόχρηστους χώρους βάσει του κανονισμού της πολυκατοικίας και οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες επιμερίζονται στα μέλη της ένωσης. Σε περίπτωση όμως που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι **η δήλωση φορολογίας υποβάλλεται** μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 8 του ίδιου νόμου. Για τον υπολογισμό της εκπνοής της προθεσμίας αυτής εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν.4174/2013.

Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος από 1.01.2014 έως 31.12.2014 υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 30.06.2015, ενώ με φορολογικό έτος από 1.07.2014 έως 30.06.2015 υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31.12.2015.

Αντίστοιχα, ημεδαπή Α.Ε. που ανήκει σε ποσοστό που υπερβαίνει το 50% σε αλλοδαπή εταιρεία και χρησιμοποιεί το φορολογικό έτος αυτής που λήγει στις 30.11.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31.05.2016.

Διευκρινίζεται, ότι τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο/ νομική οντότητα τίθεται σε εκκαθάριση, για το φορολογικό έτος πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ.1084/24.03.2014 εγκύκλιο, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) λογίζεται η ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής απόφασης των αρμόδιων οργάνων (γενική συνέλευση μετόχων ή εταίρων) στο Γ.Ε.ΜΗ. (Γενικό Εμπορικό Μητρώο), ενώ για τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.), η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης των μελών ή εταίρων ή του καταστατικού λύσης της εταιρείας. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η επομένη της ημερομηνίας λήξης της διάρκειάς της. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας με δικαστική απόφαση, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία που προσδιορίζεται από τη δικαστική απόφαση.

Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2014 και η οποία τίθεται σε εκκαθάριση στις 14.05.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 30.11.2015 για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (ήτοι, από 1.01.2015 έως 13.05.2015). Αντίστοιχα, σε περίπτωση που το φορολογικό έτος της Α.Ε. λήγει στις 30.06.2015 και τεθεί σε εκκαθάριση στις 15.09.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31.03.2016 για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (ήτοι, από 1.07.2015 έως 14.09.2015).

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή και σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους (ήτοι, πέραν των δώδεκα μηνών), υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για το χρονικό διάστημα που βρίσκεται σε εκκαθάριση (για παράδειγμα, από 14.05.2015 μέχρι 20.02.2017), υποχρεούται σε υποβολή προσωρινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 13.06.2016 για τα

εισοδήματα του έτους από 14.05.2015 έως 13.05.2016 και σε υποβολή οριστικής δήλωσης μέχρι τις 20.03.2017 για τα εισοδήματα ολόκληρης της περιόδου της εκκαθάρισης.

Όσον αφορά στο χρόνο λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό με την ΠΟΛ.1045/10.02.2015 εγκύκλιο ότι για τις κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία, λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης.

Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση (π.χ. υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία που εδρεύει στην αλλοδαπή, αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και δραστηριοποιείται μόνο μέσω ακινήτου που βρίσκεται στην ημεδαπή, το οποίο στη συνέχεια το πουλάει), η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση (ήτοι, μέσα σε ένα μήνα από την πώληση του ακινήτου – περιουσιακού στοιχείου). Επισημαίνεται, ότι στην περίπτωση που προσωπική εταιρεία λύεται χωρίς να ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθάρισης, ως ημερομηνία διακοπής λογίζεται η ημερομηνία λύσης της κατά περίπτωση (π.χ. η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης των μελών ή εταίρων ή του καταστατικού λύσης της, η ημερομηνία που προσδιορίζεται από δικαστική απόφαση, κλπ.). Στην περίπτωση διακοπής εργασιών νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας των οποίων το έγγραφο σύστασης καταχωρείται σε άλλο Μητρώο εκτός Γ.Ε.ΜΗ. (π.χ. ναυτικές εταιρείες πλοίων αναψυχής, δικηγορικές και συμβολαιογραφικές εταιρείες, κλπ.), ως ημερομηνία διακοπής των εργασιών λογίζεται η ημερομηνία λύσης τους ή η ημερομηνία του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης (όταν τη λύση ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης), κατά περίπτωση.

Επισημαίνεται, ότι στις περιπτώσεις που η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης διακοπής ή λήξης της εκκαθάρισης λήγει σε ημερομηνία προγενέστερη αυτής της δήλωσης του τελευταίου φορολογικού έτους πριν από τη διακοπή ή την έναρξη της εκκαθάρισης, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι η τελευταία αυτή δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέχρι την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης διακοπής ή λήξης της εκκαθάρισης, αντίστοιχα.

Για παράδειγμα, σε περίπτωση που ημεδαπή ομόρρυθμη εταιρεία με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2014 λυθεί χωρίς να ακολουθήσει στάδιο εκκαθάρισης στις 20.02.2015 (ημερομηνία διακοπής εργασιών), υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας μέχρι τις 20.03.2015 για το τελευταίο φορολογικό έτος που έληξε (ήτοι, από 1.01.2015 έως 20.02.2015). Ωστόσο, η υποβολή της δήλωσης φορολογίας του προηγούμενου φορολογικού έτους (ήτοι, από 1.01.2014 έως 31.12.2014) που σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. θα έπρεπε να υποβληθεί μέχρι τις 30.06.2015, θα πρέπει να προηγηθεί της

υποβολής της δήλωσης του τελευταίου φορολογικού έτους όπου η Ο.Ε. διέκοψε τις εργασίες της, ήτοι θα πρέπει αυτή να υποβληθεί υποχρεωτικά μέχρι τις 20.03.2015.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού **προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος** νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 (άμεσος προσδιορισμός του φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης) και 32 (διοικητικός προσδιορισμός του φόρου) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), **μετά την έκπτωση:**

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε και

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με βάση το άρθρο 9 του ν.4172/2013.

Επισημαίνεται, ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και πριν από την έκπτωση των παραπάνω ποσών (περιπτώσεις α', β' και γ') αφαιρείται το ποσό της απαλλαγής από την καταβολή φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, στα πλαίσια 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), για επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση των εν λόγω κινήτρων.

Όσον αφορά στη σειρά έκπτωσης των φόρων που προβλέπονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α', β' και γ' και δεδομένου, ότι οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ.3 του ν.4172/2013 περιλαμβάνουν ρυθμίσεις ουσιωδώς όμοιες με εκείνες των προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 4 και 5 του ν. 2238/1994, για την ερμηνεία των οποίων έχουν εκδοθεί οι δεσμευτικές για τη Διοίκηση υπ' αριθμ. 1765/2014, 2988/2014 και 2539/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, διευκρινίζεται ότι αυτοί θα πρέπει να εκπίπτουν από το συνολικό ποσό φόρου με την σειρά που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις, ήτοι, πρώτα ο φόρος που παρακρατήθηκε, μετά ο προκαταβλητέος φόρος και τέλος ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επισημαίνεται, ότι στην έννοια του φόρου που παρακρατήθηκε (περίπτωση α'), περιλαμβάνεται τόσο ο φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα του τρέχοντος φορολογικού έτους, όπως για παράδειγμα ο φόρος που παρακρατήθηκε από τη μεσολαβούσα τράπεζα ως φορέα πληρωμής στο εισόδημα από τόκους αλλοδαπής, καθώς

και τυχόν παρακρατηθείς φόρος στο εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής, όσο και ο φόρος που είχε παρακρατηθεί σε εισοδήματα προηγούμενων φορολογικών ετών φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994, τα οποία εμφανίσθηκαν σε λογαριασμό αποθεματικού (κατά το μέρος που δεν διανεμήθηκαν) και τα οποία σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής τους θεωρούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 (κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων).

Για παράδειγμα, ημεδαπή Α.Ε. που έχει αποκτήσει εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 και τα οποία εμφανίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού (ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό), σε περίπτωση που με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων προβεί στη διανομή ή κεφαλαιοποίηση ολόκληρου ή μέρους αυτού, εντός του έτους 2014, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 47 και του άρθρου 64 (περί παρακράτησης φόρου 10%) του ν.4172/2013. Επομένως, στην περίπτωση αυτή το εν λόγω αποθεματικό αποτελεί κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπάγεται σε φορολογία στο φορολογικό έτος 2014, συναθροιζόμενο με τα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας και ο φόρος που παρακρατήθηκε θα εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος.

Όσον αφορά στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των οικοδομικών επιχειρήσεων, για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν από την 1.1.2006, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 24 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, οι διατάξεις του ν.2238/1994. Επομένως, σε περίπτωση πώλησης ημιτελών οικοδομών στα φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 1.1.2014 και η άδεια οικοδομής είχε εκδοθεί πριν την 1.1.2006, θα εξακολουθήσουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, δηλαδή τα κέρδη θα προσδιορίζονται τεκμαρτά (άρθρο 34 του ν. 2238/1994) και θα συμπεριλαμβάνονται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών που διαρκεί η ανέγερση της οικοδομής. Περαιτέρω, στο φορολογικό έτος μέσα στο οποίο ολοκληρώνεται η οικοδομή, θα υποβάλλεται η οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία πλέον θα δηλώνεται το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα. Από τον προκύπτοντα με βάση την υπόψη δήλωση φόρο εισοδήματος, θα εκπίπτει ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η ανέγερση.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, γιατί, σε αντίθετη περίπτωση, θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας.

4. Όσον αφορά στην **πίστωση του φόρου αλλοδαπής**, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4172/2013 προβλέπεται, ότι εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 4, 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 (άρθρο 16 του ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.01.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170Β'). Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια 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.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η μείωση αυτή του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου, το ποσό αυτό δεν επιστρέφεται, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση (επιστροφής) δεν θα είχαμε επιστροφή φόρου, αφού αυτός δεν θα είχε αποδοθεί προηγουμένως στο Ελληνικό Δημόσιο (όπως συμβαίνει με τους παρακρατούμενους ή την προκαταβολή), αλλά απλώς μία καταβολή ποσού από το Δημόσιο προς το νομικό πρόσωπο μη προβλεπόμενη από το νόμο.

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.

5. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 περί απαλλαγής από το φόρο των ενδοομιλικών μερισμάτων, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για λογαριασμό της ημεδαπής ή της αλλοδαπής θυγατρικής της εταιρείας αντίστοιχα, για τα εν λόγω μερίσματα, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων καταχωρείται μικτό στα βιβλία του νομικού προσώπου με την προσθήκη του φόρου που καταβλήθηκε και του φόρου που παρακρατήθηκε, προκειμένου στη συνέχεια να γίνει η σχετική έκπτωση.

Διευκρινίζεται ότι ως «φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που καταβλήθηκε» νοείται σε κάθε περίπτωση ο φόρος που προκύπτει με βάση τα φορολογητέα κέρδη του διανεμόντος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (μειωμένος κατά τα ποσά τυχόν απαλλαγών ή εκπτώσεων φόρου, εκτός των ποσών των περιπτώσεων α' έως γ' της παρ.3 του άρθρου 68) και αναλογεί στα εισπραττόμενα μερίσματα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ.2 του άρθρου 9 περί φόρου αλλοδαπής.

Επιπλέον σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο «φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που καταβλήθηκε», όπως ορίσθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, περιορίζεται στο ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό με βάση τον ισχύοντα συντελεστή. Επομένως, ως μικτό ποσό λαμβάνεται για τις περιπτώσεις αυτές το ποσό του εισπραττόμενου μερίσματος με την προσθήκη σε αυτό του ποσού του φόρου, όπως έχει προκύψει μετά τον πιο πάνω περιορισμό.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν ήδη δοθεί για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.4172/2013 με την ΠΟΛ.1039/26.01.2015 εγκύκλιό μας αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών.

6. Όσον αφορά στο **χρόνο καταβολής του φόρου εισοδήματος**, η καταβολή αυτή γίνεται σε οκτώ (8), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία ημέρα του έβδομου μήνα από την υποβολή της δήλωσης, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται πριν από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της, καθώς και σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης (όταν αυτή υποβάλλεται εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης – παράγραφος 2 του άρθρου 19 του ν.4174/2013).

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου, ότι για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που το φορολογικό τους έτος λήγει στις 31.12.2014 (1.01.2014 – 31.12.2014) και τα οποία υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις 30.06.2015, ο προκύπτων φόρος πρέπει να καταβληθεί, κατά ρητή διατύπωση του νόμου μέχρι το τέλος του ίδιου φορολογικού έτους, προκύπτει ότι οι δόσεις στην περίπτωση αυτή ανέρχονται υποχρεωτικά σε επτά (7), από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους, ήτοι μέχρι τις 31.12.2015. Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος 1.01.2014 – 31.12.2014 που υποβάλλει την δήλωσή της στις 30.06.2015 και για την οποία προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή ύψους 70.000 ευρώ, θα καταβάλει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης την πρώτη δόση (1/7), ήτοι τα 10.000 ευρώ και το εναπομείναν υπόλοιπο, ήτοι τα 60.000 ευρώ, ισόποσα μέχρι την τελευταία ημέρα κάθε μήνα με την τελευταία δόση να καταβάλλεται μέχρι τις 31.12.2015 (ήτοι, 60.000 ευρώ/ 6 μήνες = 10.000 ευρώ το μήνα).

Τα ίδια ισχύουν και για τα λοιπά νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες των οποίων το φορολογικό έτος λήγει στις 30.06.2015 (1.07.2014 – 30.06.2015) και τα οποία υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις 31.12.2015. Δηλαδή και αυτά καταβάλλουν φόρο σε επτά (7) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους, ήτοι μέχρι τις 30.06.2016. Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος 1.07.2014 – 30.06.2015 που υποβάλλει την δήλωσή της στις 31.12.2015 και για την οποία προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή ύψους 70.000 ευρώ, θα καταβάλει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης την πρώτη δόση (1/7), ήτοι τα 10.000 ευρώ και το εναπομείναν υπόλοιπο, ήτοι τα 60.000 ευρώ, ισόποσα μέχρι την τελευταία ημέρα κάθε μήνα με την τελευταία δόση να καταβάλλεται μέχρι τις 30.06.2016 (ήτοι, 60.000 ευρώ/ 6 μήνες = 10.000 ευρώ το μήνα).

Αντίστοιχα, τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα τίθεται σε εκκαθάριση, για το φορολογικό έτος πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης.

Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2014 και η οποία τίθεται σε εκκαθάριση στις 14.05.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 30.11.2015 για το φορολογικό έτος που έληξε

πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (ήτοι, από 1.01.2015 έως 13.05.2015) και επομένως, θα πρέπει να καταβάλει την πρώτη δόση του φόρου ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης μέχρι τις 30.11.2015 και τις υπόλοιπες ισόποσες μηνιαίες δόσεις μέχρι τις 31.05.2016 (ήτοι, συνολικά επτά δόσεις φόρου).

Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση που ημεδαπή Α.Ε. ανήκει σε ποσοστό που υπερβαίνει το 50% σε αλλοδαπή εταιρεία και χρησιμοποιεί το φορολογικό έτος αυτής που λήγει στις 30.11.2015 (1.12.2014 – 30.11.2015), καθόσον υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας μέχρι τις 31.05.2016 και επομένως, θα πρέπει να καταβάλει την πρώτη δόση του φόρου ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης μέχρι τις 31.05.2016 και τις υπόλοιπες ισόποσες μηνιαίες δόσεις μέχρι την τελευταία ημέρα των επόμενων έξι (6) μηνών, ήτοι μέχρι τις 30.11.2016 (ημερομηνία λήξης του φορολογικού έτους από 1.12.2015 έως 30.11.2016).

Ακόμη, σε περίπτωση που ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος 1.01.2015 - 31.12.2015 και με καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στις 30.06.2016 υποβάλλει την δήλωσή της στις 18.03.2016, ο φόρος καταβάλλεται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία ημέρα των επόμενων επτά (7) μηνών (ήτοι, η δεύτερη δόση μέχρι τις 18.04.2016, κλπ. με την τελευταία δόση να καταβάλλεται μέχρι τις 18.10.2016).

Επιπλέον, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή υποβολής τροποποιητικής δήλωσης μετά την προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης αλλά πριν το πέρας του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο έπρεπε να υποβληθεί αρχικά, μετά την εφάπαξ καταβολή του ποσού που έχει καταστεί ληξιπρόθεσμο (συμπεριλαμβανομένων των οφειλόμενων τόκων και προστίμων), το μη ληξιπρόθεσμο ποσό φόρου καταβάλλεται κανονικά στις εναπομείνασες μηνιαίες δόσεις, με βάση τα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή υποβολής τροποποιητικής δήλωσης μετά το πέρας του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο έπρεπε να υποβληθεί η αρχική δήλωση, η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ.

Επομένως, σε περίπτωση που ημεδαπή Α.Ε. με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2014 υποβάλλει την δήλωση εκπρόθεσμα μετά τις 30.06.2015, για παράδειγμα στις 10.11.2015 ή υποβάλλει τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2014 την ίδια ημερομηνία, θα πρέπει, μετά την εφάπαξ καταβολή του ποσού που έχει καταστεί ληξιπρόθεσμο (συμπεριλαμβανομένων των οφειλόμενων τόκων και προστίμων), να καταβάλει το μη ληξιπρόθεσμο ποσό φόρου στις εναπομείνασες μηνιαίες δόσεις (ήτοι, μέχρι τις 30.11.2015 και τις 31.12.2015, αντίστοιχα). Σε περίπτωση που η εκπρόθεσμη ή

τροποποιητική δήλωση υποβληθεί μετά τις 31.12.2015, η καταβολή του συνολικού ποσού του φόρου γίνεται εφάπαξ (συμπεριλαμβανομένων των οφειλόμενων τόκων και προστίμων).

Διευκρινίζεται, ότι σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του φόρου, δεν παρέχεται επιπλέον έκπτωση επί του καταβαλλόμενου ποσού, ως μη προβλεπόμενη η έκπτωση αυτή από το νόμο.

Τέλος, για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, καθώς και για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η καταβολή του φόρου γίνεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης.

Για παράδειγμα, σε περίπτωση που ημεδαπή Α.Ε. με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2014 τεθεί σε εκκαθάριση στις 14.05.2015, η οποία θα διαρκέσει μέχρι τις 20.02.2017, θα πρέπει να καταβάλει το φόρο εφάπαξ για τα εισοδήματα του έτους από 14.05.2015 έως 13.05.2016 με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής δήλωσης, ήτοι μέχρι τις 13.06.2016 και για τα εισοδήματα ολόκληρης της περιόδου της εκκαθάρισης εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης οριστικής δήλωσης, ήτοι μέχρι τις 20.03.2017.

7. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται, ότι με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.

Άρθρο 71

Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα (κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, κοινοπραξίες, νομικές οντότητες του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πλην εκείνων που ορίζονται ρητά στο άρθρο 45) και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ήτοι, η πράξη εκτιμώμενου, διορθωτικού και προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, καθώς και οι λοιποί εκτελεστοί τίτλοι που απαριθμούνται στο άρθρο 45 του ν.4174/2013), βεβαιώνεται ποσό ίσο με το ογδόντα τοις εκατό (80%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Το εν λόγω ποσοστό αυξάνεται σε εκατό τοις εκατό (100%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα

αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Εάν το φορολογικό έτος είναι μικρότερο των δώδεκα (12) μηνών, ο προσδιορισμός της προκαταβολής γίνεται κανονικά, δηλαδή χωρίς καμία μείωση. Διευκρινίζεται ότι ως προς το χρόνο καταβολής της προκαταβολής ισχύουν τα οριζόμενα στην παρ.3 του άρθρου 68 περί καταβολής σε δόσεις.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι το παραπάνω ποσοστό περιορίζεται στο πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση ή υποκατάστημα στην Ελλάδα, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, τις κοινωνίες αστικού δικαίου, τις αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού προβλέπεται η υπό προϋποθέσεις μειωμένη προκαταβολή φόρου εισοδήματος που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 του Κ.Φ.Ε., για νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

Ειδικότερα, προβλέπεται η μείωση κατά πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος σήμερα ποσοστού 100% για τη βεβαίωση προκαταβολής στις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών, κατά πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος σήμερα ποσοστού 80% για τη βεβαίωση προκαταβολής στις κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, στους συνεταιρισμούς και τις ενώσεις αυτών, στις κοινοπραξίες, καθώς και στις νομικές οντότητες του άρθρου 2 (πλην εκείνων που ορίζονται ρητά στο άρθρο 45) και κατά πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος σήμερα ποσοστού 55% για τη βεβαίωση προκαταβολής στις προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, στις κοινωνίες αστικού δικαίου, στις αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, στις συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και στις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών.

Κατά συνέπεια, μετά την εφαρμογή της προβλεπόμενης πιο πάνω μείωσης, τα υπόψη ποσοστά διαμορφώνονται σε πενήντα τοις εκατό (50%), σαράντα τοις εκατό (40%) και είκοσι επτά και πενήντα τοις εκατό (27,50%), αντίστοιχα.

Τα πιο πάνω μειωμένα ποσοστά προκαταβολής φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται μόνο για τα πρώτα τρία (3) οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης των 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). Μετά την παρέλευση των τριών (3) πρώτων οικονομικών ετών από τη δήλωση έναρξης εργασιών του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, η προκαταβολή θα βεβαιώνεται πλέον με τα ποσοστά που ισχύουν για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, δηλαδή ογδόντα τοις εκατό (80%), πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) και εκατό τοις εκατό (100%), αντίστοιχα.

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 (ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993, άρθρα 52 έως 55 του ν. 4172/2013, κλπ.) ή με τις γενικές διατάξεις (κ.ν. 2190/1920), σε βάρος της βεβαιώνεται το κανονικό ποσό προκαταβολής. Αν όμως σε μία νεοϊδρυόμενη Α.Ε. εισφέρεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 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 στο 27,5% 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.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι η εν λόγω βεβαίωση γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος (για παράδειγμα αρχική ή τροποποιητική οριστική δήλωση ή οριστικό φύλλο ελέγχου ή άλλος τίτλος βεβαίωσης που προβλέπεται στο άρθρο 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία (δηλώσεων ή οριστικού τίτλου) του εγγύτερου φορολογικού έτους.

Επισημαίνεται, ότι 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 2014 (1.01.2014 – 31.12.2014) εκπρόθεσμα μέσα στο φορολογικό έτος 2016 δεν θα υπολογισθεί προκαταβολή φόρου εισοδήματος, γιατί το φορολογικό έτος 2015 έναντι του οποίου θα γινόταν η βεβαίωση της προκαταβολής έχει παρέλθει.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι τα ανωτέρω, περί βεβαίωσης προκαταβολής, ισχύουν και για τις προσωρινές 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 αναλογούντα 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 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.).

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται ότι από το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος, εφόσον συντρέχει περίπτωση. 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).

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι 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 31.12.2014 και του οποίου μειώνεται το φορολογητέο του εισόδημα, θα πρέπει να υποβάλει αίτηση για μείωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου μέχρι τις 30.09.2015 και σε κάθε περίπτωση μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσής του, ενώ αν το φορολογικό έτος λήγει στις 30.06.2015 θα πρέπει αντίστοιχα να υποβάλει τη σχετική αίτηση μέχρι τις 31.03.2016 και σε κάθε περίπτωση μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσής του.

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού 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.

9. 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 ν.δ. 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 ν.δ.1297/1972, δεν θα βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος. Τα ίδια ισχύουν και για τη συγχώνευση με τις διατάξεις του ν.δ.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 κ.ν.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 ολοκλήρη 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 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 απαλλάσσονται 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 1.01.2014 και μετά ή με ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού από 1.01.2014 και μετά, κατά περίπτωση.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) ορίζεται, ότι οι διατάξεις των εν λόγω άρθρων ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται

και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ήτοι για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και επόμενων.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις του
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσομένων (e-υπηρεσίες)
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
5. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Ομάδα Εισοδήματος για την μελέτη και ανάλυση των επιχειρησιακών απαιτήσεων των εφαρμογών Taxis – Taxisnet Ηλεκτρονικής Δ.Ο.Υ. & Υποστήριξης των Δ.Ο.Υ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθμ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Γενική Γραμματεία Εμπορίου, Γενική Δ/ση Εσωτ. Εμπορίου, Δ/ση Α.Ε. και Πίστewς - Τμήμα Α', Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ.105 62, Αθήνα
4. "ALLALOUF HELLAS LTD", Ακτή Μιαούλη 11, Τ.Κ.185 35, Πειραιάς
5. "ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΙΚΗ ΕΡΓΩΝ Α.Ε.", Αγίου Πέτρου 13, Τ.Κ.136 71, Αχαρνάι
6. Δημήτριο – Ανάργυρο Πρωτονοτάριο, Ανδρέα Κάλβου 109, Τ.Κ.142 31, Ν. Ιωνία
7. Ινστιτούτο Καταναλωτών Κρήτης, Γιαννουδοβαρδή 19, Τ.Κ.73400, Κίσσαμος, Χανιά Κρήτης