

Αθήνα, 22/3/2017

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α', Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας: 101 84

Πληροφορίες: Στ. Πίνη- Ι. Μπάρλας-Θ. Σαφαρής Β. Γιοβά-Μ. Χαπίδης

Τηλέφωνο: 210 3375314-8

Fax: 210 3375001

E-mail: d12.a@yo.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

ΠΟΛ 1043/2017

ΘΕΜΑ: Οδηγίες συμπλήρωσης έντυπου Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2016.

Α) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (Ε3)

Για το έντυπο Ε3 του φορολογικού έτους 2016, δίδονται οι ακόλουθες οδηγίες και επισημάνσεις για την ορθή συμπλήρωσή του:

1. Ο **κωδικός 019**, στην πρώτη σελίδα, που αφορά κατηγορία βιβλίων και ο **κωδικός 705** που αφορά τον Κωδικό Αριθμό Κύριας Δραστηριότητας, συμπληρώνονται με βάση τα αρχεία του μητρώου της Υπηρεσίας.

Ο **κωδικός 598**, επίσης στη πρώτη σελίδα, αφορά τους ασκούντες αγροτική δραστηριότητα και μη υπαγόμενους σε καθεστώς Φ.Π.Α. δηλαδή, τους μη υπαγόμενους ούτε στο κανονικό ούτε στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. Τα πρόσωπα αυτά δηλώνουν εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκύκλιος) το οποίο μεταφέρεται από τον **κωδ.347** του πίνακα Ζ' στους ανάλογους κωδικούς της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1). Σ' αυτή την περίπτωση δεν συμπληρώνεται ο Κ.Α.Δ.

Περαιτέρω επισημαίνεται ότι με βάση την ΠΟΛ.1157/26.11.2008 εγκύκλιο, η αντιστοίχιση των Κωδικών Αριθμών Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσα σε ένα έτος περίπου από την ισχύ της απόφασης. Η

αντιστοίχιση των Κ.Α.Δ. γίνεται ηλεκτρονικά από την ιστοσελίδα www.gsis.gr «Υπηρεσίες προς Επιχειρήσεις» και από την επιλογή «Δήλωση Αλλαγής Κ.Α.Δ.»

2. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

Ως προς τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων φορολογικού έτους 2016, ισχύουν τα ακόλουθα:

Οι επιχειρήσεις ως απογραφή έναρξης του φορολογικού έτους 2016, λαμβάνουν τα δεδομένα πραγματικής απογραφής, εφόσον διενήργησαν προαιρετικά ή υποχρεωτικά απογραφή και σε διαφορετική περίπτωση μη διενέργειας απογραφής, μηδενικό αρχικό απόθεμα. Σαν απογραφή τέλους φορολογικού έτους 2016, λαμβάνουν την πραγματική απογραφή σε περίπτωση προαιρετικής ή υποχρεωτικής απογραφής και μηδενικό τελικό απόθεμα όταν δεν έχουν προβεί σε απογραφή.

Δηλαδή, αν για το φορολογικό έτος 2016, η επιχείρηση δεν είναι υπόχρεη σε σύνταξη απογραφής και δεν έχει προβεί σε προαιρετική απογραφή βάσει των διατάξεων του ν. 4308/2014, το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μόνο από τις αγορές, με μηδενικό απόθεμα τέλους και τυχόν απόθεμα αρχής, εφόσον υπήρχε. Τέλος, αν η επιχείρηση στο τέλος του φορολογικού έτους 2016, υποχρεούται σε σύνταξη απογραφής ή προαιρετικά συντάξει απογραφή, λαμβάνει τα δεδομένα αυτά, ενώ ως αρχικό απόθεμα φορολογικού έτους 2016, θεωρείται μηδενικό μόνο αν δεν έχει διενεργηθεί πραγματική απογραφή το προηγούμενο φορολογικό έτος.

3. ΠΙΝΑΚΑΣ Ε': ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΕΝΟΙΚΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ - ΔΩΡΕΑΝ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ

Όσον αφορά στον τρόπο δήλωσης των αγροτικών επιδοτήσεων και αποζημιώσεων στον Πίνακα Ε', σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 112 (Μέρος Β, παράγραφος 3) του ν. 4387/2016, που αντικαθιστά το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι βεβαιώσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ για τις επιδοτήσεις που αφορούν στο έτος 2016 θα φέρουν ακριβή χαρακτηρισμό για τον ορθό φορολογικό χειρισμό τους.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η βασική ενίσχυση φορολογείται από το πρώτο ευρώ ενώ οι πράσινες και οι συνδεδεμένες φορολογούνται μόνο κατά το μέρος που, αθροιζόμενες, υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ. Ωστόσο κάθε περίπτωση αγροτικής επιδότησης/ενίσχυσης φέρει υποχρέωση αναγραφής στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε3, αρχικά, για πληροφοριακούς σκοπούς (**Πίνακας Ε', κωδικοί 901, 902, 903, 907, 908, 910, 911, 912, 913 και 914**). Το ποσό της βασικής ενίσχυσης (**κωδ.901**) από το πρώτο ευρώ καθώς και το άθροισμα των πράσινων

(**κωδ.902**) και συνδεδεμένων ενισχύσεων (**κωδ.903**) για το μέρος άνω των 12.000 ευρώ, μεταφέρεται στη δεύτερη σελίδα του εντύπου για να προσμετρηθούν στη διαμόρφωση του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (**Πίνακας ΣΤ' κωδικός 644**). Σημειώνεται ότι οι τρεις αυτές κατηγορίες αποτελούν εισοδηματικές ενισχύσεις ενώ όλες οι περιπτώσεις των επενδυτικών επιδοτήσεων (**κωδικοί 907, 910 και 913**) καθώς και οι λοιπές περιπτώσεις των εισοδηματικών ενισχύσεων (**κωδικοί 908, 911 και 914**) δεν λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετικό το 175019/01.12.2016 έγγραφο του ΟΠΕΚΕΠΕ).

Οι υπόλοιπες κατηγορίες των εισοδηματικών αγροτικών επιδοτήσεων (λοιπές περιπτώσεις επιδοτήσεων/ενισχύσεων, **κωδικοί 908, 911 και 914**) καθώς και το μέρος των πράσινων και συνδεδεμένων που δεν λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (αθροιζόμενες δηλαδή μέχρι τις 12.000 ευρώ), δύνανται να καλύπτουν τεκμήρια, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκυκλίου. Για αυτό τον λόγο, τα ποσά αυτά, αναγράφονται στους **κωδ. 659/660** του Εντύπου Ε1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τα ποσά των επενδυτικών ενισχύσεων/επιδοτήσεων (**κωδικοί 907, 910 και 913**) τα οποία συμπληρώνονται για πληροφοριακούς λόγους. Η κατηγορία της πρόωρης συνταξιοδότησης (**κωδικός 912**), αν και δεν προσμετράται στον προσδιορισμό του κέρδους, αντιμετωπίζεται φορολογικά όπως οι εισοδηματικές ενισχύσεις/επιδοτήσεις, δύναται δηλαδή να καλύπτει τεκμήρια και ως εκ τούτου αναγράφεται στους **κωδικούς 659-660** του εντύπου Ε1. Κατ' ανάλογη εφαρμογή με όσα ισχύουν για την επιχειρηματική δραστηριότητα γενικά, οι αγροτικές αποζημιώσεις (**κωδικός 909**) δεν δύνανται να καλύπτουν τεκμήριο (σχετ. η ΠΟΛ.1116/10.6.2015).

Ωστόσο δεν αλλάζουν οι φορολογικές υποχρεώσεις των αγροτικών επιδοτήσεων, όπου αυτές υπάρχουν, όσον αφορά στο χρόνο που αυτές βαρύνουν. Συγκεκριμένα, και κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκυκλίου, οι αγροτικές επιδοτήσεις αντιμετωπίζονται φορολογικά στο έτος που αφορούν. Συνεπώς, οι επιδοτήσεις που αφορούν στα έτη 2015 και προηγούμενα θα ακολουθούν τον αντίστοιχο χαρακτηρισμό ούτως ώστε να αντιμετωπιστούν φορολογικά με το εκάστοτε φορολογικό πλαίσιο (σχετική και η ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκύκλιος).

4. ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ': ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ / ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ

Επισημαίνεται ότι προστέθηκε **νέος κωδικός 275** στον Πίνακα ΣΤ', στο τέλος του υποπίνακα γ', ο οποίος συμπληρώνεται από όσους διενεργούν πωλήσεις για λογαριασμό (κατ'εντολή) τρίτων. Ο κωδικός προστέθηκε για πληροφοριακούς - στατιστικούς λόγους και δεν επηρεάζει το αποτέλεσμα. Εδώ συμπληρώνονται τα ποσά από τις πωλήσεις που διενεργήθηκαν για λογαριασμό τρίτων.

Επιπλέον, προστέθηκαν στον Πίνακα ΣΤ , στον υποπίνακα ζ , **νέοι κωδικοί 572, 573, 574 και 575**. Στους κωδικούς αυτούς θα αναγράφονται τα έσοδα που απαλλάσσονται από τον φόρο. Τα έσοδα αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης και έχουν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες στήλες εσόδων του πίνακα ΣΤ' και συνεπώς πρέπει να αφαιρεθούν από τα κέρδη που προσδιορίστηκαν λογιστικά προκειμένου να

μην φορολογηθούν. Επισημαίνεται ότι η συμπλήρωση των εν λόγω κωδικών πραγματοποιείται μόνο από τις ατομικές επιχειρήσεις.

5. ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ': ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Τα φυσικά πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία, μετά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος στον υποπίνακα ζ' του πίνακα ΣΤ' του εντύπου Ε3, αναμορφώνουν τα κέρδη τους, κατά περίπτωση, στον Πίνακα Ζ' (**κωδικοί 319, 318, 312, 382, 324, 325, 342, 317, 320, 321, 592, 313**) και το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα των **κωδικοί 346, 347 και 348** κατά περίπτωση, μεταφέρεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1).

Επισημαίνεται ότι ο **κωδ. 319** του Πίνακα Ζ', συμπληρώνεται για τελευταία χρονιά και αφορά στους συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαρακτές για τους οποίους βάσει των διατάξεων της παρ.7 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 το καθαρό τους εισόδημα κατανέμεται για να φορολογηθεί μέχρις ότου «εξαντληθεί» η ισχύς της διάταξης, δηλαδή φορολογηθεί και το τελευταίο τέταρτο του εισοδήματος στο αντίστοιχο φορολογικό έτος. Ο κωδικός αυτός λειτουργεί συνδυαστικά με τον **κωδ.593** στην 1η σελίδα του εντύπου Ε3.

Ο **κωδικός 325** του Πίνακα Ζ' «μείον αξία πώλησης οχήματος Δ.Χ (άρθρο 10 του ν. 2579/1998)» αφορά στην περίπτωση της μεταβίβασης με επαχθή αιτία, με εφάπαξ καταβολή άγιου ποσού φόρου πριν από τη μεταβίβαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2579/1998. Ο πωλητής θα καταβάλει μόνο τον τεκμαρτός προσδιοριζόμενο φόρο της παρ. 1 και 2 του άρθρου 10 του ν.2579/1998. Αναγράφεται η αξία του τιμολογίου πώλησης η οποία έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, προκειμένου να αφαιρεθεί από τα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης που θα μεταφερθούν στη δήλωση Ε1, καθόσον με την καταβολή του τεκμαρτού φόρου (ο τεκμαρτός φόρος υπολογίζεται με βάση τις θέσεις του λεωφορείου και τα έτη κυκλοφορίας) υπάρχει εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του πωλητή (ΠΟΛ.1128/15.6.2015 εγκύκλιος). Σε αυτή την περίπτωση το ποσό του τιμολογίου πώλησης θα καταχωρηθεί στους **κωδικούς 659-660** του εντύπου Ε1 προκειμένου να επιβληθεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Προστέθηκε στον παραπάνω πίνακα **νέος κωδ. 317**: «μείον αξία πώλησης οχήματος Ι.Χ (άρθρα 4 και 5 του ν.δ. 1146/1972)», ο οποίος συμπληρώνεται με το ποσό του τιμολογίου πώλησης προκειμένου να αφαιρεθεί από τα δηλωθέντα έσοδα. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις, συμψηφίζόμενου του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί βάσει αυτοτελούς φορολόγησης, αλλά θέλει να φορολογηθεί με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Η αξία του τιμολογίου πώλησης συμπληρώνεται τέλος, στους **κωδικούς 659-660** του εντύπου Ε1 προκειμένου να επιβληθεί η εισφορά αλληλεγγύης.

Επίσης, προστέθηκαν **νέοι κωδικοί 320 και 321**, στους οποίους θα μεταφέρονται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης (θετικές και αρνητικές) από τον Πίνακα Κ' όπου έχουν καταχωρηθεί αναλυτικά. Οι θετικές διαφορές του **κωδικού 797** του Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον **κωδικό 320** και θα προστίθενται στα λογιστικά κέρδη ενώ οι αρνητικές διαφορές του κωδικού 798 του

Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον κωδικό 321 και θα αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που έχουν προσδιοριστεί λογιστικά. Το τελικό αποτέλεσμα θα διαμορφώνει τα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (**κωδ. 346**).

Επισημαίνεται ότι για περιπτώσεις που δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης και δεν έχει συμπληρωθεί ο πίνακας Κ', οι ανωτέρω **κωδικοί 320 και 321** δεν χρησιμοποιούνται.

6. ΠΙΝΑΚΑΣ Θ': ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Περαιτέρω, όσον αφορά στους νέους κωδικούς που προστέθηκαν στον Πίνακα Θ', στον υποπίνακα ζ' και αφορούν αποκλειστικά σε ατομικές επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Στους **κωδικούς 489 και 490**, θα μεταφέρονται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης από τον Πίνακα Κ' όπου έχουν καταχωρηθεί αναλυτικά. Οι θετικές διαφορές του **κωδικού 797** του Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον **κωδικό 489** και θα προστίθενται στα λογιστικά κέρδη ενώ οι αρνητικές διαφορές του **κωδικού 798** του Πίνακα Κ' θα μεταφέρονται στον **κωδικό 490** και θα αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που έχουν προσδιοριστεί λογιστικά. Το τελικό αποτέλεσμα θα μεταφέρεται στον **κωδικό 481** (καθαρά κέρδη που φορολογούνται), αφού συμπεριληφθεί το ποσό του **κωδικού 196** που αφορά στη φορολογική αναμόρφωση και στο τέλος θα μεταφερθεί στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε1).

Τέλος, λόγω της αυτοτελούς φορολόγησης του αγροτικού εισοδήματος, προστέθηκε **νέος κωδικός 198** «Καθαρό αγροτικό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με διπλογραφικά βιβλία», στον οποίο συμπληρώνεται το καθαρό κέρδος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, όταν αυτό αποκτάται από ατομική επιχείρηση η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία (το ποσό του έχει ήδη συμπεριληφθεί στον **κωδικό 481**).

7. ΠΙΝΑΚΑΣ Ι': ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Σχετικά με τον προσδιορισμό καθαρών κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων, για τις οποίες μέχρι 31.12.2013 ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994, υπενθυμίζουμε τα εξής:

Ι) Με βάση τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 του ν.4172/2013, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων, εφαρμόζονται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1.1.2006 και μετά. Δηλαδή, για πωλήσεις οικοδομών από 1.1.2014 (ισχύς ν.4172/2013) και μετά, οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα όταν η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί από 1.1.2006 και μετά, ενώ για πωληθέντα ακίνητα με ημερομηνία έκδοσης της άδειας μέχρι 31.12.2005, εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994.

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για οικοδομές που σύμφωνα με την παράγραφο 2 της 1024543/1717/389/Α0014/ΠΟΛ.1038/9.3.2006 Απόφασης, εξαιρέθηκαν από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), εφόσον είχαν καταθέσει πλήρη φάκελο στην πολεοδομία για την έκδοση ή την αναθεώρηση της άδειας και είχε υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, έστω και αν η άδεια οικοδομής εκδόθηκε μετά την 1.1.2006. Οι ανωτέρω οικοδομές εξακολουθούν να φορολογούνται με τον τεκμαρτό προσδιορισμό του άρθρου 34 του ν.2238/1994, καθόσον για αυτές δεν υπήρχε υποχρέωση προσδιορισμού του κόστους ανέγερσης κατά οικοδομή και δεν απαιτείται συλλογή των στοιχείων κόστους (δαπάνες ανέγερσης για κάθε οικοδομή).

II) Για πωλήσεις ακινήτων από 1.1.2014 (ισχύς ν.4172/2013) και μετά, των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε από 1.1.2006 και μετά, για να εξαχθεί ορθό λογιστικό αποτέλεσμα, σύμφωνα και με την ΠΟΛ.1097/28.4.2015 εγκύκλιο, λαμβάνονται υπόψη οι καταχωρηθείσες δαπάνες που αφορούν τα πωληθέντα ακίνητα, έστω και αν αυτές πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε προηγούμενο φορολογικό έτος, δηλαδή στο έτος ή στα έτη κατασκευής. Ειδικότερα, για τις οικοδομές που πωλήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2016, οι δαπάνες ανέγερσης (κόστος), που πραγματοποιήθηκαν από την έκδοση της άδειας και μέχρι την πώλησή τους, ανεξάρτητα εάν αυτές πραγματοποιήθηκαν πριν ή μετά την 31.12.2013, λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του αποτελέσματος του φορολογικού έτους 2016. Επισημαίνεται ότι δαπάνες που έχουν ήδη συμπεριληφθεί κατά τον υπολογισμό του αποτελέσματος των προηγούμενων φορολογικών ετών (2014 και 2015), δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη και κατά τον υπολογισμό του αποτελέσματος του φορολογικού έτους 2016, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση θα λαμβάνονταν υπόψη δύο φορές.

III) Για τις οικοδομικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών που προσδιορίζουν τα κέρδη τους λογιστικά με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013, είτε υποχρεούνται σε σύνταξη απογραφής, είτε συντάσσουν προαιρετικά απογραφή, είτε υπολογίζουν κόστος πωληθέντων χωρίς αρχικό και τελικό απόθεμα έτους (μη υπόχρεοι σε απογραφή), αρχικά το κόστος ανέγερσης από 1.1.2014 (έναρξη λογιστικού προσδιορισμού), όπως αυτό προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου οικοδομής, λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος (κέρδος/ζημία) διαμέσου του υπολογισμού του κόστους πωληθέντων. Ωστόσο, το αποτέλεσμα κάθε φορολογικού έτους (κέρδος ή ζημία) προκύπτει από την αντιστοίχιση του πραγματοποιηθέντος κόστους ανέγερσης του τμήματος της οικοδομής που έχει ανεγερθεί μέχρι και το τέλος του έτους και πωληθεί μέσα σ' αυτό.

Το μικτό (λογιστικό) αποτέλεσμα του φορολογικού έτους προσδιορίζεται από το τμήμα που αναλογεί στο πραγματοποιούμενο μέχρι το τέλος του ίδιου έτους αντίστοιχο κόστος ανέγερσης του πωληθέντος κτιρίου ή τμήματός του. Το κόστος ανέγερσης που αφορά οικοδομές που τελικώς δεν θα πωληθούν μέσα στο κρινόμενο φορολογικό έτος, δεν επηρεάζει το αποτέλεσμα αυτού. Ειδικότερα, το κόστος ανέγερσης-κατασκευής αυτών (μη πωληθέντων), που παρακολουθείται ως «παραγωγή σε εξέλιξη», δεν θα συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων και κατά συνέπεια δεν επηρεάζει το αποτέλεσμα του φορολογικού έτους που πραγματοποιήθηκε, αλλά θα ληφθεί υπόψη μεταγενέστερα, στο έτος της πώλησης της οικοδομής. Επιπλέον, για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων θα ληφθούν υπόψη τα αποθέματα αρχής και τέλους του υπόψη φορολογικού έτους,

με αποτίμηση των ημιτελών καθώς και αποπερατωμένων κτισμάτων ή μηδενικά αποθέματα κατά περίπτωση.

Με την πιο πάνω διαδικασία προσδιορισμού του αποτελέσματος, θα υπάρξει τελικώς, με τη σταδιακή πώληση ολόκληρης της οικοδομής, πλήρης αντιστοίχιση - συσχέτιση του συνολικού κόστους ανέγερσης της οικοδομής με το συνολικό έσοδο. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανεξάρτητα αν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία. Επίσης, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό αποτελέσματος οικοδομικής επιχείρησης από την πώληση ημιτελών οικοδομών, όπου το κόστος αποπεράτωσης βαρύνει τον αγοραστή.

IV) Σε περίπτωση που το κόστος ανέγερσης κτισμάτων που πραγματοποιήθηκε μέχρι 31.12.2013 έχει συμπεριληφθεί στο κόστος πωληθέντων φορολογικού έτους 2014 και 2015, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη και κατά την πώληση κτισμάτων, προκειμένου το κόστος ανέγερσης να μην ληφθεί υπόψη δύο φορές στον υπολογισμό του αποτελέσματος (κέρδος/ ζημιά).

V) Το «έσοδο» που αποκτούν οι οικοδομικές επιχειρήσεις από πώληση ακινήτων (προσύμφωνο, σύνταξη οριστικού συμβολαίου) πριν την αποπεράτωσή τους θα καταχωρηθεί στο έτος που αυτό καθίσταται δεδουλευμένο, δηλαδή στο έτος ολοκλήρωσης και παράδοσης του ακινήτου προκειμένου να αντιστοιχηθεί με το πραγματοποιούμενο κόστος.

Επισημαίνεται, ότι ως έσοδο από την πώληση ακινήτων προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό αντίτιμο που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης και όχι η αντικειμενική αξία αυτών (ΔΕΑΦ Β 1083058 ΕΞ2015/18-6-2015 έγγραφό μας).

Τέλος, το κέρδος από την πώληση αγροτεμαχίου ή οικοπέδου, είτε θεωρηθεί «πάγιο» είτε «πρώτη ύλη» για την οικοδομική επιχείρηση, φορολογείται λογιστικά ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετ. ΔΕΑΦ Α 1142289 ΕΞ 2016 / 29.9.2016 έγγραφο).

8. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Οι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα), καθώς και τα πρόσωπα της περ. β' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ.) και της περ. στ' του ίδιου άρθρου και νόμου (κοινοπραξίες) στα οποία δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παρ.1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (πρώην Κ.Φ.Ε.), όταν αποκτούν εισόδημα από τεχνικά έργα μετά την 1.1.2014, προσδιορίζουν το εισόδημα αυτό σε κάθε περίπτωση λογιστικά, ανεξάρτητα της ημερομηνίας υπογραφής της σύμβασης. Τα ανωτέρω ισχύουν δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994 έχουν πάψει να ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά και περαιτέρω για τις τεχνικές επιχειρήσεις δεν υφίσταται μεταβατική διάταξη, όπως για τις οικοδομικές επιχειρήσεις (άρθρο 72 ν.4172/2013).

Στις περιπτώσεις αυτές, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων εφαρμόζονται για τις οικοδομικές επιχειρήσεις, οι δαπάνες που αφορούν εισοδήματα από τεχνικά έργα τα οποία θα φορολογηθούν από 1.1.2014 και μετά, και καταχωρήθηκαν σε

προγενέστερα έτη, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος.

9. ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Τα νομικά πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία δεν συμπληρώνουν τον πίνακα Ζ' καθόσον η αναμόρφωση των φορολογητέων κερδών τους γίνεται στο έντυπο Ν. Ως εκ τούτου, μετά τη συμπλήρωση των **κωδικών 551, 555, 559 και 563** του υποπίνακα ζ' του πίνακα ΣΤ' μεταφέρουν το αποτέλεσμά τους (**κωδικός 563**) στο έντυπο Ν για τυχόν φορολογική αναμόρφωση (δαπάνες μη εκπιπτόμενες, απαλλασσόμενα μερίσματα, κ.λ.π) και φορολόγηση στο έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ο **κωδικοί 567, 575 και 571** επίσης δεν συμπληρώνονται από τα νομικά πρόσωπα.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα (περιπτ.γ' άρθρου 45), σε περίπτωση που έχουν εισόδημα μόνο από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, δεν αναγράφουν ποσά στο έντυπο Ε3. Στην περίπτωση αυτή εφόσον συμπληρώνουν την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης (κατάσταση αποδοθέντων και οφειλόμενων φόρων εισοδήματος και έμμεσων φόρων) θα οριστικοποιούν το έντυπο Ε3 χωρίς να αναγράφουν ποσά. Αντίθετα, όταν τα ίδια νομικά πρόσωπα έχουν εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές, τότε υποχρεούνται και στη συμπλήρωση του εντύπου Ε3.

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες με διπλογραφικά βιβλία συμπληρώνουν τους πίνακες Η' και Θ', με βάση την σχετική περιγραφή που αναγράφεται στους κατ' είδους κωδικούς προκειμένου να προκύψει το αποτέλεσμα χρήσης (ΚΑ 479) το οποίο μεταφέρεται στο έντυπο Ν για φορολογική αναμόρφωση και φορολόγηση στο έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Επομένως, ο **κωδικός 196** (Συνολικό ποσό κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης) δεν συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα με διπλογραφικά βιβλία.

10. ΠΙΝΑΚΑΣ Κ': ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Στον πίνακα Κ' καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας, για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και φορολογικής αξίας όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013.

Ειδικότερα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (π.χ. ενσώματα πάγια, προβλέψεις κ.ο.κ) όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π) της επιχείρησης στην οποία υφίστανται διαφορές από την αντίστοιχη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013 και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση».

Στην συνέχεια, στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους **κωδικούς 787, 795**, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές-αρνητικές) για τους

λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς 771 και 779, ενώ στους κωδικούς 788, 796, υπολογίζονται οι αντίστοιχες διαφορές για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους κωδικούς 772 και 780, προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθεί το σύνολο των διαφορών (θετικών-αρνητικών) από τους κωδικούς 797 και 798 στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν. Τέλος, στους αντίστοιχους κωδικούς 781, 789, 782, 790, 783, 791, 784, 792, 785, 793, 786 και 794 δεν υπολογίζονται διαφορές με βάση τα δεδομένα της λογιστικής-φορολογικής βάσης καθόσον οι διαφορές αυτές αφορούν λογαριασμούς ενεργητικού-παθητικού, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογικών αποτελεσμάτων του τρέχοντος φορολογικού έτους στο έντυπο Ν.

Β) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ

Στον Πίνακα της Φορολογικής Αναμόρφωσης ενσωματώθηκε και η περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2016 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα και συνεπώς πρέπει να περιλαμβάνονται στη φορολογική αναμόρφωση.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ