



## Φορολογικά | Οικονομικά

### ::: επιγραμματικά:::

#### - ΠΟΛ.1103/11.5.2015

Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο

κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013

#### - ΠΟΛ.1104/13.5.2015

Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή

#### - ΠΟΛ.1099/5.5.2015

Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τον υπολογισμό των δόσεων κατά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013

### Αρ.Πρωτ. Γ36/02/119

**Συμπληρωματικές οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 19 του Ν. 4324/2015 που αφορούν στην παράταση της προθεσμίας υπαγωγής στο καθεστώς ρύθμισης του αρ.28 του Ν.4321/2015**

ΣΧΕΤ.: Εγκύκλιοι 14/2015 και 21/2015

**Σ**ε συνέχεια των ανωτέρω σχετικών εγκυκλίων και μετά από σχετικές διευκρινήσεις του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης σας γνωρίζουμε ότι η παράταση υποβολής αιτήσεων ρύθμισης που προβλέπεται στο άρθρο 19 του Ν.4324/2015 για την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4321/2015, ισχύει για όλους τους οφειλέτες, αδιακρίτως νομικής μορφής.

Επομένως και οι οφειλέτες που αναφέρονται στην παρ. 8 του άρθρου 28 του Ν. 4321/2015 δύνανται να υποβάλλουν αίτηση υπαγωγής στην ισχύουσα ρύθμιση έως 02/06/2015 και να ρυθμίσουν οφειλές που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες την 1/4/2015.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ  
ΕΛΛΗ ΚΟΡΔΕΛΛΟΥ  
ΡΟΒΕΡΤΟΙ ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ



**Αν ενδιαφέρεστε να προβάλετε την  
επιχείρησή σας επικοινωνήστε στο  
210 8253445**

ή

**email: pofee@otenet.gr**

## Φορολογικά | Οικονομικά

ΠΟΛ.1103/11.5.2015**Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013**

**Μ**ε αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, ο όρος εισόδημα από ακίνητη περιουσία σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικά το εισόδημα σε είδος αποτιμάται, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, στην αγοραία αξία.

2. Όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1069/23.3.2015 εγκύκλιό μας, στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, και το εισόδημα σε είδος που αποκτά ο κύριος, επικαρπωτής, κ.λπ. εκμισθούμενου ακινήτου, χωρίς καταβολή μισθώματος σε χρήμα βάσει της σύμβασης μίσθωσης ή προφορικής συμφωνίας.

Ειδικότερα, στην περίπτωση συμβάσεων, με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος (μίσθωμα σε είδος), όταν δηλαδή υπάρχει ανταλλαγή μέρους του μισθώματος με βελτιώσεις, επεκτάσεις οικοδομών, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία λογίζεται τόσο το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και το κόστος των βελτιώσεων, επεκτάσεων.

Περαιτέρω με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι το ετήσιο εισόδημα στις πιο πάνω περιπτώσεις προσδιορίζεται μετά τη διαίρεση των δαπανών που έχουν προϋπολογισθεί και καταχωρηθεί υποχρεωτικά στη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας κατά το χρόνο έναρξης της μίσθωσης, διά του αριθμού των ετών της μίσθωσης όπως αυτά προκύπτουν από τη σύμβαση μίσθωσης ή την προφορική συμφωνία. Για τα έτη που υπολείπονται από το πέρας των εργασιών μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, το κόστος των δαπανών επεκτάσεως ή βελτιώσεως που προκύπτει από τα βιβλία του μισθωτή ή από τα παραστατικά που εκδόθηκαν σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων, μετά την αφαίρεση των δαπανών προϋπολογισμού που δηλώθηκαν μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσης των εργασιών αυτών κατά περίπτωση, διαιρούμενο με τον αριθμό των υπολειπόμενων ετών της μίσθωσης,

αναπροσαρμόζει το ετήσιο δηλούμενο εισόδημα ακίνητης περιουσίας των υπολειπόμενων ετών.

Τέλος, σε περίπτωση πρόωρης λύσης της σύμβασης μίσθωσης, το σύνολο του υπολειπόμενου ποσού των δαπανών που έχει καταβληθεί για τη βελτίωση ή επέκταση που απομένει προς κατανομή θα δηλωθεί εφάπαξ ως εισόδημα από ακίνητα στο φορολογικό έτος που επήλθε η λύση.

3. Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος στις περιπτώσεις συμβάσεων με διακριτή αναφορά τόσο σε συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα όσο και σε μίσθωμα έναντι ανταλλάγματος, έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις στις οποίες το κόστος δαπανών βελτιώσεων ή επεκτάσεων επηρεάζει το συμφωνηθέν χρηματικό μίσθωμα, ανεξάρτητα από το αν γίνεται διακριτή αναφορά ή όχι σε μίσθωμα σε είδος στη σχετική σύμβαση. Είναι προφανές ότι το αν το μίσθωμα επηρεάζεται ή είναι ανεξάρτητο από τις βελτιώσεις ή επεκτάσεις με δαπάνες του μισθωτή, δηλαδή αν αυτό θεωρείται εύλογο με βάση τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, αποτελεί ζήτημα πραγματικό το οποίο εναπόκειται στην αρμοδιότητα της ελεγκτικής αρχής.

4. Επίσης, διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται για το εισόδημα που αποκτάται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά για τις συμβάσεις μίσθωσης στις οποίες προβλέπεται η πραγματοποίηση βελτιώσεων και επεκτάσεων σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή και οι οποίες έχουν συναφθεί πριν την 1.1.2014 χωρίς μέχρι την ημερομηνία αυτή να έχουν πραγματοποιηθεί οι σχετικές βελτιώσεις ή επεκτάσεις, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι το εισόδημα σε είδος θα προσδιοριστεί για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα μετά τη διαίρεση των προϋπολογισθεισών δαπανών με τα υπολειπόμενα έτη της μίσθωσης. Στην περίπτωση αυτή και δεδομένου ότι για τις συμβάσεις αυτές δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με βάση την ΠΟΛ.1013/7.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, οι προϋπολογισθείσες δαπάνες προσδιορίζονται με κάθε πρόσφορο μέσο.

Στις περιπτώσεις βελτιώσεων ή επεκτάσε-

ων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν την 1.1.2014 και έχει ήδη προσδιοριστεί εισόδημα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994, ο εκμισθωτής συνεχίζει να κατανέμει με τον ίδιο τρόπο το εισόδημα σε είδος που αποκτά στα λοιπά φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης.

5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι δαπάνες ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή δεν διαφέρουν ουσιαστικά από τις δαπάνες βελτιώσεων και επεκτάσεων που πραγματοποιεί ο μισθωτής σε μισθωμένο ακίνητο, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1069/23.3.2015 εγκύκλιό μας, καθώς και όσα διευκρινίσθηκαν πιο πάνω, σχετικά με τον χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος, έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή. Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία σε είδος, το οποίο υπόκειται σε φορολογία είτε ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 4172/2013, είτε ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα, προκειμένου για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 του ίδιου νόμου.

6. Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, δεν εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 39 και όσα αναφέρονται ανωτέρω, τότε αποτελούν για τον εκμισθωτή (φυσικό πρόσωπο) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 41, εφόσον το κτίσμα περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις παραμένουν σε όφελος του ακινήτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης και εφόσον το εισόδημα αυτό δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σε περίπτωση που ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα αντίστοιχα εισοδήματα από ανέγερση κτίσματος με δαπάνες του μισθωτή και από βελτιώσεις και επεκτάσεις με δαπάνες του μισθωτή (όταν δεν εμπίπτουν στις διατά-

συνέχεια στην επομένη σελίδα

## Φορολογικά | Οικονομικά

### ΠΟΛ.1103/11.5.2015

## Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013

ξεις του άρθρου 39) θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται κατά το χρόνο λήξης ή διακοπής της μισθωτικής σχέσης με τις διατάξεις του άρθρου 47 ή 21, αντίστοιχα, εφόσον το κτίσμα περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις παραμένουν σε όφελος του ακινήτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης. Ως εισόδημα λαμβάνεται η αγοραία αξία του κτίσματος ή των βελτιώσεων και επεκτάσεων, κατά τον ως άνω χρόνο, όπως προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο.

7. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε ενδεικτικά τα ακόλουθα παραδείγματα:

### Παράδειγμα 1

Σε σύμβαση 10ετούς μίσθωσης, η οποία συνάπτεται το φορολογικό έτος 2014, συμφωνείται η εκμίσθωση ακινήτου στο οποίο ο μισθωτής, με δαπάνες του, θα εγκαταστήσει ανελκυστήρα. Το χρηματικό μίσθωμα ανέρχεται σε 7.000€ ετησίως, ενώ το προϋπολογισθέν κόστος εγκατάστασης του ανελκυστήρα υπολογίζεται σε 15.000€, το οποίο συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα. Στην περίπτωση αυτή, ο εκμισθωτής αποκτά εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, το οποίο αποτελείται από το ετήσιο χρηματικό μίσθωμα των 7.000€ και το μίσθωμα σε είδος 1.500€ (15.000€ / 10 έτη μίσθωσης), αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2014 (έναρξη μίσθωσης) και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης και ανεξάρτητα από το χρόνο ολοκλήρωσης της εγκατάστασης του ανελκυστήρα. Κατά την ολοκλήρωση της εγκατάστασης του ανελκυστήρα, το πραγματικό κόστος συμπίπτει με το προϋπολογισθέν και συνεπώς, δεν απαιτείται τροποποίηση του υπολογισθέντος μισθώματος σε είδος (1.500€) στα υπολειπόμενα από την ολοκλήρωση της εγκατάστασης έτη.

### Παράδειγμα 2

Σε σύμβαση 25ετούς μίσθωσης, η οποία συνάπτεται το φορολογικό έτος 2014, συμφωνείται η εκμίσθωση αγροτεμαχίου με ετήσιο χρηματικό μίσθωμα 10.000€. Ο μισθωτής θα ανεγείρει σιδηροκατασκευή (πρόκτ κτίσμα), κόστους 100.000€, το οποίο

δεν συμφωνείται ως ανταλλαγή μέρους του μισθώματος, δηλαδή δεν αποτελεί συμπληρωματικό μίσθωμα. Κατά τη λήξη της μίσθωσης, το αγροτεμάχιο θα παραδοθεί στον εκμισθωτή χωρίς την ανωτέρω κατασκευή. Στην περίπτωση αυτή, μόνο το ετήσιο χρηματικό μίσθωμα των 10.000€ αποτελεί για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2014 (έναρξη μίσθωσης) και μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ενώ δεν συνυπολογίζεται ετήσιο μίσθωμα σε είδος.

Αν η σιδηροκατασκευή περιέλθει τελικά στην κατοχή του εκμισθωτή, τότε: α) αν ο εκμισθωτής είναι φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το πρόσωπο αυτό θα αποκτήσει κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 και β) αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα αυτό συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτός θα αποκτήσει κατά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 ή 21 του ν. 4172/2013 στην αγοραία αξία της σιδηροκατασκευής κατά το χρόνο αυτό.

8. Περαιτέρω και όσον αφορά στη διενέργεια αποσβέσεων από τον εκμισθωτή, όταν αυτός είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα από ακίνητα συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, αποτελούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία για τον εκμισθωτή (μίσθωμα σε είδος) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39, θα έχουν εφαρμογή όσα διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.1073/31.3.2015 εγκύκλιό μας, δηλαδή ο εκμισθωτής θα διενεργεί αποσβέσεις με βάση το άρθρο 24 επί του πραγματοποιηθέντος κόστους ανέγερσης ή βελτιώσεων και επεκτάσεων, αρχής γενομένης από το χρόνο ολοκλήρωσης της ανέγερσης ή από το χρόνο πραγματοποίησης των δαπανών βελτιώσεων και επεκτάσεων, και

β) στην περίπτωση που η ανέγερση κτίσματος, καθώς επίσης και οι βελτιώσεις και επεκτάσεις, με δαπάνες του μισθωτή, δεν αποτελούν για τον εκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39, αλλά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτάται κατά τη λήξη της μίσθωσης, τότε ο εκμισθωτής θα διενεργεί αποσβέσεις από το χρόνο λήξης της μίσθωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24, επί της αγοραίας αξίας του κτίσματος ή των βελτιώσεων και επεκτάσεων κατά το χρόνο αυτό.

Είναι προφανές ότι, σε περίπτωση ανέγερσης κτίσματος ή πραγματοποίησης βελτιώσεων και επεκτάσεων, με δαπάνες του μισθωτή, όταν ο εκμισθωτής δεν αποκτά εισόδημα από μίσθωμα σε είδος κατά τη διάρκεια της μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 39 ή από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τη λήξη της μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 47 ή 21 (το κτίσμα δεν περιέρχεται στην κατοχή του εκμισθωτή ή οι βελτιώσεις και επεκτάσεις δεν παραμένουν σε όφελος του ακινήτου), δεν θα διενεργούνται αποσβέσεις από τον εκμισθωτή ούτε κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ούτε μετά τη λήξη αυτής.

9. Τέλος, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου, στην παράγραφο 5.δ της ΠΟΛ.1073/31.3.2015 εγκυκλίου μας αναφέρεται ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου. Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμερίζομενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη. Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιαστικά από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), ανακαλουμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της ΠΟΛ.1073/31.3.2015.

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ  
ΕΣΟΔΩΝ  
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ



## Φορολογικά | Οικονομικά

### ΠΟΛ.1104/13.5.2015

# Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή

#### Άρθρο 1

#### Υποβολή εμπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ

1. Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεγαλύτερο από τριάντα ευρώ (30,00 €), το οποίο προκύπτει από εμπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση η οποία υποβάλλεται λόγω εσφαλμένου προσδιορισμού χρεωστικού ποσού σε προηγούμενη/ες δήλωση/εις για την ίδια φορολογική περίοδο, διαγράφει αντίστοιχα την δημιουργηθείσα οφειλή και σε περίπτωση καταβολής μέρους ή όλης της οφειλής το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται.

2. Για την διαγραφή απαιτείται αίτηση του υποκειμένου και το πιστωτικό υπόλοιπο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση. Σε περίπτωση μη υποβολής αίτησης η οφειλή που έχει δημιουργηθεί καταβάλλεται εις ολόκληρον και το πιστωτικό υπόλοιπο της τροποποιητικής δήλωσης μπορεί να μεταφερθεί στην επόμενη περίοδο για έκπτωση.

3. Για την διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή εκδίδεται από την Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Δ.ΗΛΕ.Δ. ΓΓΔΕ), απόφαση και Ατομικό Φύλλο έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) τα οποία φέρουν μηχανικό αποτύπωμα της υπογραφής του. Ο τύπος και το περιεχόμενο αυτών ορίζονται ως το συνημμένο υπόδειγμα Ι το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας.

4. Η απόφαση και το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδονται με ημερομηνία την ημερομηνία υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης. Το Α.Φ.ΕΚ. εκκαθαρίζεται από τη Δ.ΗΛΕ.Δ. Η Δ.Η.ΛΕ.Δ δημιουργεί κεντρικά και αποστέλλει ηλεκτρονικά στις Δ.Ο.Υ. Φύλλα Έκπτωσης ατομικά ή συγκεντρωτικά, τα οποία διακρίνονται κατά περίπτωση σε:

α) Φύλλα Έκπτωσης, τα οποία περιλαμβάνουν τους φορολογούμενους για τους οποίους έχει προκύψει μείωση - συνολικά ή εν μέρει - του αρχικά βεβαιωθέντος φόρου και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης του τίτλου μείωσης είναι μόνο διαγραφή.

Τα Φύλλα Έκπτωσης αυτά εκδίδονται και αποστέλλονται εκκαθαρισμένα και δύνανται να εκτυπωθούν είτε συγκεντρωτικά είτε ατομικά ανά Α.Φ.Μ.

β) Ατομικά Φύλλα Έκπτωσης φορολογούμενων για τους οποίους έχει προκύψει μείωση - συνολικά ή εν μέρει - του αρχικά βεβαιωθέντος φόρου και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης του τίτλου μπορεί να είναι διαγραφή και επιστροφή ή μόνο επιστροφή. Τα Φύλλα Έκπτωσης αυτά εκδίδονται και αποστέλλονται εκκαθαρισμένα και εκτυπώνονται ανά Α.Φ.Μ.

γ) Ατομικά Φύλλα Έκπτωσης φορολογούμενων για τους οποίους έχει προκύψει μείωση συνολικά ή εν μέρει του αρχικά βεβαιωθέντος φόρου ο οποίος είναι σε καθεστώς ρύθμισης. Τα Φύλλα Έκπτωσης αυτά εκδίδονται και αποστέλλονται προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ. και εκτυπώνονται μετά την εκκαθάριση τους ανά Α.Φ.Μ.

Τα φύλλα έκπτωσης που εκκαθαρίζονται κεντρικά και αποστέλλονται εκκαθαρισμένα φέρουν το μηχανικό αποτύπωμα της υπογραφής του ΓΓΔΕ στην θέση της σύνταξης, το οποίο ισχύει και για την εκκαθάριση. Τα Φύλλα Έκπτωσης που εκδίδονται κεντρικά και αποστέλλονται προς εκκαθάριση φέρουν στη θέση της σύνταξης το μηχανικό αποτύπωμα της υπογραφής του ΓΓΔΕ και στην θέση της εκκαθάρισης υπογράφονται από τον υπάλληλο, Προϊστάμενο του Τμήματος και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

5. Σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ή σε κάθε άλλη περίπτωση τεχνικής αδυναμίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εκδίδει απόφαση σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα ΙΙ και Α.Φ.ΕΚ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. 1027320/678/0006B/16.3.1998 όπως



ισχύει.

6. Το ποσό που διαγράφεται και τυχόν επιστρέφεται με την διαδικασία της παρούσας δεν μπορεί να υπερβεί το άθροισμα των χρεωστικών ποσών της αρχικής ή και τροποποιητικής/ων δηλώσεων που αφορούν την ίδια φορολογική περίοδο.

7. Για φορολογικές περιόδους από 1/4/2015 και εφεξής ως αίτηση διαγραφής ή και τυχόν επιστροφής λαμβάνεται η συμπλήρωση του αιτούμενου ποσού στον κωδικό «503» του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 TAXIS 050 ΦΠΑ έκδοση 2014.

#### Άρθρο 2

#### Υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ

1. Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεγαλύτερο από τριάντα ευρώ (30,00 €), το οποίο προκύπτει από εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση η οποία υποβάλλεται για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στο άρθρο 1 της παρούσας, διαγράφει αντίστοιχα την δημιουργηθείσα οφειλή και σε περίπτωση καταβολής μέρους ή όλης της οφειλής το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται υπό την προϋπόθεση της μη μεταφοράς του σε επόμενη περίοδο.

Η αίτηση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ, σύμφωνα με το υπόδειγμα ΙΙΙ που επισυνάπτεται στην παρούσα και η Απόφαση και το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 1.

συνέχεια στην επόμενη σελίδα

## Φορολογικά | Οικονομικά

### ΠΟΛ.1104/13.5.2015

# Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή

2. Η διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή διενεργείται χωρίς έλεγχο εφόσον πληρούνται τα κάτωθι κριτήρια:

α) η αρχική και η τροποποιητική έχουν υποβληθεί εντός του ίδιου ημερολογιακού μηνός,

β) Η αρχική και η τροποποιητική δεν έχουν υποβληθεί εντός του ίδιου μηνός αλλά το οφειλόμενο ποσό δεν έχει καταβληθεί εν όλω ή εν μέρει και συνεπώς δεν τίθεται πιθανότητα επιστροφής καταβληθέντος ποσού, αλλά μόνο διαγραφής μη καταβληθείσας οφειλής και ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει υποπέσει σε οποιαδήποτε από τις παραβάσεις που αναφέρονται στο παράρτημα Ι της παρούσας, για την διαχειριστική περίοδο στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογική περίοδος που αφορά η τροποποιητική δήλωση.

Για όλες τις λοιπές περιπτώσεις η διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή διενεργείται ύστερα από την διενέργεια ελέγχου.

#### Άρθρο 3

#### Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων από 1.1.2014 έως την έκδοση της παρούσας.

1. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί για την ίδια ως άνω αιτία, ανεξαρτήτως ποσού, από 1/1/2014 έως και την έκδοση της παρούσας και εκκρεμούν σύμφωνα με την αναφερόμενη στην εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1107/14.4.2014 διαδικασία πρέπει να υποβληθεί έντυπη αίτηση στην Δ.Ο.Υ. για την διαγραφή της οφειλής κατά το μέρος που αυτή δεν έχει καταβληθεί, ή την επιστροφή τυχόν καταβληθέντος ποσού αχρεώστητα, σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα ΙΙΙ, και υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω ποσό δεν έχει μεταφερθεί προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο.

2. Για τις εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις η διαγραφή της αρχικής οφειλής καθώς και η τυχόν επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού πραγματοποιείται χωρίς έλεγχο. Για τις

εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 2. Η απόφαση και το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 1.

#### Άρθρο 4 Λοιπά θέματα

1. Τα αναφερόμενα στα άρθρα 1, 2 και 3 της παρούσας εφαρμόζονται αναλογικά και για τις τροποποιητικές που αφορούν έκτακτες δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλονται από πρόσωπα που δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς καθώς και τις τροποποιητικές εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.

2. Το ποσό της απόφασης και του ΑΦΕΚ που ορίζονται στην παρούσα δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο της οφειλής που έχει δημιουργηθεί για την ίδια φορολογική περίοδο. Όταν το πιστωτικό υπόλοιπο της τροποποιητικής δήλωσης είναι μεγαλύτερο από το ποσό της οφειλής που έχει δημιουργηθεί για την ίδια φορολογική περίοδο, σημαίνει ότι το επί πλέον ποσό προέρχεται από άλλη αιτία και μπορεί να επιστραφεί κατόπιν υποβολής ξεχωριστής αιτήσεως σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004, ΠΟΛ.1090/2.4.2012 και ΠΟΛ.1067/3.4.2013.

3. Το ποσό της προσαύξησης 2% που βεβαιώθηκε χωρίς να οφείλεται για τις εμπρόθεσμες χρεωστικές περιοδικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν από 1.1.2014 διαγράφεται και επιστρέφεται κατά περίπτωση, άμεσα, με την έκδοση Απόφασης σύμφωνα με το συνημμένο στην παρούσα υπόδειγμα ΙΙ και Α.Φ.ΕΚ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. 1027320/678/0006Β/16.3.1998 όπως ισχύει, χωρίς έλεγχο και κατόπιν υποβολής αίτησης του υποκειμένου.

4. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΑΙΚ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

#### Παράρτημα Ι Πίνακας παραβάσεων

1. Μη τήρηση βιβλίων πρωτογενών καταχωρήσεων ή τήρηση κατώτερης κατηγορίας ή μη τήρηση ισοζυγίου γενικού αναλυτικών καθολικών.
2. Μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παρ.5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ ή της παρ. 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. ή του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών καθώς και η μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα βιβλία αυτά.
3. Παρεμπόδιση του προληπτικού ελέγχου με θετικές ενέργειες ή μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων για δεύτερη και επόμενη φορά.
4. Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στοιχείων ή καταχώρηση ανύπαρκτης αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου.
5. Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση ως προς την ποσότητα στο Βιβλίο Απογραφών εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου ή καταχώρηση ανύπαρκτου στοιχείου απογραφής.
6. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβής έκδοσή του ή μη καταχώρηση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας.
7. Μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων.
8. Μη διαφύλαξη βιβλίων, στοιχείων και άλλων δικαιολογητικών εγγραφής καθώς και φορολογικών μηχανισμών.
9. Έκδοση πλαστών ή έκδοση – λήψη οικονομικών (μερικών ή ολικών) φορολογικών στοιχείων.
10. Νόθευση στοιχείων.
11. Μη εξόφληση στοιχείων λιανικής πώλησης με τον προσήκοντα τρόπο.
12. Παραβίαση ή παραποίηση φορολογικών μηχανισμών.
13. Έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από μη εγκεκριμένη ή μη δηλωμένη ή παραβιασμένη ΦΤΜ ή συστημάτων.

## Φορολογικά | Οικονομικά

### ΠΟΛ.1099/5.5.2015

## Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τον υπολογισμό των δόσεων κατά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013

**Α**ναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1060/19.3.2015 εγκυκλίου μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και την καταβολή του φόρου και δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. 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. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους 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 τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η καταβολή του φόρου 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. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

3. Κατόπιν των ανωτέρω και ενόψει της επικείμενης έναρξης λειτουργίας του συστήματος για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των νομικών προσώπων και νομικών

οντοτήτων μέσω διαδικτύου, στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες taxinet, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Η πρώτη δόση του φόρου καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και όχι αργότερα από την επόμενη εργάσιμη ημέρα.

Επίσης, για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες με φορολογικό έτος 1.01.2014 - 31.12.2014 που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος τον Μάιο του 2015, η καταβολή του φόρου γίνεται σε οκτώ (8) ισό-



ποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη (1η) καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία ημέρα των επόμενων μηνών από την υποβολή της, ήτοι η δεύτερη (2η) δόση μέχρι τις 30.06.2015, η τρίτη (3η) δόση μέχρι τις 31.07.2015, κ.ο.κ., με την τελευταία δόση να καταβάλλεται μέχρι τις 31.12.2015.

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες με φορολογικό έτος 1.01.2014 - 31.12.2014 που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος τον Ιούνιο του 2015, η καταβολή του φόρου γίνεται σε επτά (7) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη (1 η) καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες έξι (6) μέχρι την τελευταία ημέρα των επόμενων μηνών από την υποβολή της, ήτοι η δεύτερη (2η) δόση μέχρι τις 31.07.2015, η τρίτη (3η) δόση μέχρι τις 31.08.2015, κ.ο.κ., με την τελευταία δόση να καταβάλλεται μέχρι τις 31.12.2015, καθόσον, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, η καταβολή του φόρου δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες με φορολογικό έτος 1.07.2014 - 30.06.2015 και επομένως, όταν αυτά υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος τον Οκτώβριο του

2015, η καταβολή του φόρου γίνεται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη (1 η) καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία ημέρα των επόμενων μηνών από την υποβολή της, ήτοι η δεύτερη (2η) δόση μέχρι τις 30.11.2015, η τρίτη (3η) δόση μέχρι τις 31.12.2015 κ.ο.κ., με την τελευταία δόση να καταβάλλεται μέχρι τις 31.05.2016, καθόσον, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, η καταβολή του φόρου γίνεται σε οκτώ (8), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Αν η υποβολή της εν λόγω δήλωσης γίνει τον Δεκέμβριο του 2015, η καταβολή του φόρου γίνεται σε επτά (7) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη (1η) καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες έξι (6) μέχρι την τελευταία ημέρα των επόμενων μηνών από την υποβολή της, με την τελευταία δόση να καταβάλλεται μέχρι τις 30.06.2016, καθόσον, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, η καταβολή του φόρου δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή και ανήκει σε ποσοστό που υπερβαίνει το 50% σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, χρησιμοποιεί το φορολογικό έτος αυτού, το οποίο λήγει σε ημερομηνία διαφορετική της 31ης Δεκεμβρίου ή της 30ης Ιουνίου.

Σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις τα πρόσημα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υπολογίζονται, σε κάθε περίπτωση, από την επόμενη ημέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής της (ήτοι, μετά τις 30.06.2015 για φορολογικό έτος από 1.01.2014 έως 31.12.2014 ή μετά τις 31.12.2015 για φορολογικό έτος από 1.07.2014 έως 30.06.2015, αντίστοιχα).

Τονίζεται, ότι τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και επόμενων.

Η Γ. ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ