

Αγαπητές και αγαπητοί Συνάδελφοι,

Εν όψει της δεδομένης – λόγω της σημαντικής καθυστέρησης στην έναρξη της σχετικής διαδικασίας – παράτασης υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, που θα σημάνει την κορύφωση της ως άνω διαδικασίας, ο Δικηγορικός Σύλλογος Αθηνών εκδίδει, για μια ακόμη χρονιά, τον Φορολογικό Οδηγό των Δικηγόρων.

Ο ανωτέρω Οδηγός στόχο έχει αφενός να παρουσιάσει τα βασικότερα ζητήματα της φορολογίας εισοδήματος, που αφορούν στους Δικηγόρους, ιδίως μετά την εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), που επέφερε ουσιώδεις αλλαγές στο φορολογικό τοπίο, και αφετέρου να συνδράμει στη συμπλήρωση του εντύπου της φορολογικής δήλωσης από τους Συναδέλφους, χωρίς να υποκαθιστά τις επίσημες οδηγίες της Γ.Γ.Δ.Ε.

Το χρονικό σημείο της έκδοσής του συνδέεται με την ανάγκη ενημέρωσής του με το πλήθος των εγκυκλίων διαταγών, που εκδόθηκαν σε εφαρμογή του Ν. 4172/2013, με πιο πρόσφατη την ΠΟΛ. 1132/2015 για την έκπτωση των δαπανών από το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όσο και με τις νομοθετικές τροποποιήσεις του ως άνω Νόμου, με πιο πρόσφατη αυτή με το Ν. 4330/2015.

Η σύνταξη και η επιμέλεια του εν λόγω Οδηγού ανήκουν στον Φορολογικό Σύμβουλο του Δ.Σ.Α. και της Ολομέλειας των Προέδρων των Δικηγορικών Συλλόγων Ελλάδος, κ. Ευστάθιο Μπακάλη, στον οποίο και απευθύνονται ευχαριστίες για το πόνημα αυτό και την εν γένει προσφορά του στους Συναδέλφους.

Ο Δ.Σ.Α. και η Ολομέλεια των Προέδρων των Δικηγορικών Συλλόγων Ελλάδος παρακολουθούν στενά τις εξελίξεις στον φορολογικό τομέα και με δράσεις, πρωτοβουλίες και παρεμβάσεις μάχονται για την εδραίωση ενός δίκαιου, ορθολογικού και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος.

Ευελπιστούμε ότι ο παρών Οδηγός θα αποτελέσει ένα χρήσιμο και πρακτικό βοήθημα για τους Συναδέλφους.

Μετά τιμής,

Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.Α.

Βασίλης Αλεξανδρής

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α – ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1. Ασκούντες ελεύθερη δικηγορία

1.1. Χαρακτηρισμός του εισοδήματος

Το καθαρό εισόδημα, που αποκτούν οι ασκούντες ελεύθερη δικηγορία Δικηγόροι, φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 21 επ. του Ν. 4172/2013 και με βάση την κλίμακα, που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 4174/2013.

Σύμφωνα, δε, με τη διάταξη του άρθρου 21§1 του Ν. 4172/2013, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Επομένως, η αναφορά στον Ν. 4172/2013 και τις κανονιστικές αποφάσεις και ερμηνευτικές εγκυκλίους αυτού σε «*επιχείρηση*» και «*επιχειρηματική δραστηριότητα*» αφορά, εφ' όσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα, και στους Δικηγόρους.

1.2. Κλίμακα φορολογήσεως

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29§1 του Ν. 4172/2013, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο Εισόδημα (σε Ευρώ)	Συντελεστής Φορολογήσεως (%)
< 50.000	26
> 50.000	33

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29§2 του Ν. 4172/2013, για τα φυσικά πρόσωπα με πρώτη δήλωση ενάρξεως επιτηδεύματος από 1ης Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη ασκήσεως της δραστηριότητός τους, ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παρ. 1 μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), εφ' όσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημά τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) Ευρώ.

1.3. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Στις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 ορίζονται τα ακόλουθα: *«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»*

Όπως διευκρινίζεται και στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1132/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων, που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48 αναφορικά με τις δαπάνες, που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχειρήσεως ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περιπτώσεως αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχειρήσεως, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσεώς της στην αγορά, εφ' όσον αυτή ενεργείται στο πλαίσιο της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (βλ. ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη Φορολογική Αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (βλ. ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στον νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων, που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη, που δεν έχει πραγματοποιηθεί, άλλα έχει καταχωρισθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές, που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.03.2015 εγκύκλιος διαταγή της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχειρήσεως την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωριστεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους, που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί, με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως, ενδεικτικά, στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησεως κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απωλείας των πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπ' όψιν και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Κατόπιν όλων των προαναφερθέντων, συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφ' όσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παρ. 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με τον χρόνο εκπτώσεώς τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους, στο οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος εκπτώσεως ασφαλιστικών εισφορών κ.λπ.).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα εκπτώσεως των δαπανών, καθ' όσον, σύμφωνα και με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1132/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμοδία ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

1.4. Ασφαλιστικές εισφορές

1.4.1. Χρήση 2013

Με το υπ' αριθμ. πρωτ.: Δ12Α 1054299 ΕΞ/26.03.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως 2013 των ελευθέρων επαγγελματιών.» έγινε δεκτό ότι

τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών, που καταβλήθηκαν από ελεύθερους επαγγελματίες έως και την 31.03.2014 και αφορούν στη χρήση 2013, μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως αυτής.

Εν συνεχεία, δε, με το υπ' αριθμ. πρωτ.: **Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα δικηγόρων.*» έγινε δεκτό ότι, δεδομένου πως μετέπειτα δόθηκε από το Ε.Τ.Α.Α. - Τομέας Ασφάλισης Νομικών περαιτέρω παράταση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών πέραν της 31.03.2014 και, συγκεκριμένα, έως 30.06.2014, και τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών, που καταβλήθηκαν από Δικηγόρους κατά το χρονικό διάστημα από 01.04.2014 έως 30.06.2014 και αφορούν στη χρήση 2013, μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως αυτής (δηλαδή της χρήσεως 2013).

1.4.2. Φορολογικό έτος 2014

Με το υπ' αριθμ. πρωτ.: Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα δικηγόρων.*» έγιναν δεκτά, βάσει των οριζόμενων από τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, τα ακόλουθα:

α) Όσον αφορά στα «απούλοποιημένα» ένσημα, που καταβάλλονται διά της εκδόσεως του οικείου γραμματίου προκαταβολής, όπως προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις του Κώδικα Δικηγόρων, αυτά εκπίπτουν στον χρόνο πραγματικής καταβολής τους, δηλαδή στον χρόνο, κατά τον οποίο εκδόθηκε το ως άνω γραμμάτιο.

β) Όσον αφορά στα «κινητά» ένσημα, τα οποία έχουν αγορασθεί και χρησιμοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους και τα οποία επικολλώνται στο οικείο ασφαλιστικό βιβλιάριο, αυτά αποτελούν δαπάνη του ίδιου φορολογικού έτους με ημερομηνία 31/12.

γ) Η χρηματική διαφορά, που προκύπτει μεταξύ του ύψους των αγορασθέντων ενσήμων («απούλοποιημένων»-«κινητών») και του συνολικού ύψους της ασφαλιστικής υποχρεώσεως, όπως αυτή προσδιορίζεται κατ' έτος

από τον οικείο ασφαλιστικό φορέα, εκπίπτει στον χρόνο πραγματικής καταβολής της, δηλαδή στον χρόνο, στον οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική κατάθεση στον λογαριασμό του ασφαλιστικού φορέα.

δ) Τέλος, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων ίσχυσαν για τη χρήση 2013, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών των Δικηγόρων, που αφορούν στο φορολογικό έτος 2014 και τα οποία καταβάλλονται από 01.01.2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία, που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας, ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους αυτού (2014).

Στο ίδιο πλαίσιο, με το υπ' αριθμ. πρωτ.: **Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.01.2015 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε.** με θέμα «*Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.*» έγιναν δεκτά τα ακόλουθα:

α) Τα αναφερόμενα στο ως άνω, υπ' αριθμ. πρωτ.: Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014, έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. αναφορικά με τους Δικηγόρους ισχύουν γενικότερα για φυσικά πρόσωπα, που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, με αποτέλεσμα, κατ' ανάλογη εφαρμογή, να γίνεται δεκτό ότι τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών των φυσικών προσώπων, που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, τα οποία αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 - 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο έτος 2015 και, ειδικότερα, από 01.01.2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία, που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας, ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014.

β) Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 προκύπτει, ότι ειδικά για τις εισφορές, που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και μετά και έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, θα εκπίπτουν στο έτος, που πραγματικά καταβάλλονται.

1.4.3. Φορολογικό έτος 2015 και εντεύθεν

Στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1132/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., με δεδομένο ότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 23 περ. γ' του Ν. 4172/2013, δεν

εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, προβλέπονται τα ακόλουθα:

α) Οι ασφαλιστικές εισφορές, που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παρατάσεώς της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους, στο οποίο αφορούν.

β) Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους, ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.

γ) Σε περίπτωση, που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά τον χρόνο καταβολής τους, σύμφωνα με την υπ' όψιν ρύθμιση.

δ) Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ιδίους τους ασφαλισμένους (ΟΑΕΕ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.01.2015 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε., δηλαδή για φυσικά πρόσωπα, που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους, που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία, που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014.

ε) Από 01.01.2015 θα ισχύει ο γενικός κανόνας, που περιγράφεται ανωτέρω, ανακαλουμένων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 7 του υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.03.2014 εγγράφου της Γ.Γ.Δ.Ε. και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 6 του υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014 εγγράφου της Γ.Γ.Δ.Ε., που προέβλεπαν ότι από την 01.01.2014 και μετά εκπίπτουν μόνο οι ασφαλιστικές εισφορές, που έχουν καταβληθεί έως το τέλος του οικείου έτους.

1.4.4. Ασφαλιστικές εισφορές οικ. έτους 2014 (χρήση 2013) καταβαλλόμενες από μισθωτούς και συνταξιούχους, καθώς και Δικηγόρους, που απασχολούνται με έμμισθη εντολή και βρίσκονται σε αναστολή άσκησης του δικηγορικού λειτουργήματος

Με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1046/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: «... 2. Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 24 του ν.1868/1989 όπως ισχύει ορίζεται, ότι το Δημόσιο, τα ν.π.δ.δ., τα ν.π.ι.δ., καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που απασχολούν δικηγόρους με έμμισθη εντολή ορισμένου ή αορίστου χρόνου, όπως προβλέπεται στις σχετικές διατάξεις του ν.3026/1954 περί του Κώδικα Δικηγόρων έχουν την υποχρέωση να καταβάλλουν στο Ταμείο Νομικών, το Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων και τον Κ.Ε.Α.Δ. ποσοστό 2/3 της εκάστοτε ετήσιας ασφαλιστικής εισφοράς των απασχολούμενων σε αυτά δικηγόρων. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αναλόγως και για δικηγόρους που εξαιτίας της άσκησης των καθηκόντων τους σε υπηρεσίες όπως είναι ο Συνήγορος του Πολίτη, η Επιτροπή Ανταγωνισμού, η Ρ.Α.Ε., το Γραφείο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, η Αρχή Δημοσίων Συμβάσεων, τελούν σε υποχρεωτική αναστολή άσκησης του λειτουργήματός τους. 3. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι η υποχρέωση καταβολής των υπολειπόμενων υποχρεωτικών ασφαλιστικών εισφορών για τους ανωτέρω δικηγόρους, βαρύνει τους ίδιους τους ασφαλισμένους. Περαιτέρω, οι ανωτέρω δικηγόροι, εξαιτίας της υποχρεωτικής αναστολής άσκησης του λειτουργήματός τους, δεν μπορούν να εκπέσουν τις ανωτέρω καταβαλλόμενες από τους ίδιους ασφαλιστικές εισφορές, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της υποπερ.εε΄ της παρ.α΄ της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 όπως ισχύει. Περαιτέρω, κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) πολλοί φορολογούμενοι μισθωτοί και συνταξιούχοι κατέβαλλαν στα ασφαλιστικά τους ταμεία ποσά που προορίζονταν για εξαγορά χρόνου ασφάλισης, όπως χρόνου στρατιωτικής θητείας κ.λπ., καθώς δινόταν η δυνατότητα από την ασφαλιστική νομοθεσία. Επειδή τα ανωτέρω ποσά και ασφαλιστικές εισφορές καταβάλλονταν από τον ίδιο το φορολογούμενο, δεν υπήρχε η δυνατότητα στον εκκαθαριστή να τα αποτυπώσει στη στήλη των κρατήσεων στην αντίστοιχη ετήσια βεβαίωση αποδοχών ή συντάξεων και εν συνεχεία να εκπέσουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

4. Κατόπιν των ανωτέρω γίνεται δεκτό, ότι οι παραπάνω ασφαλιστικές εισφορές και τα νομίμως καταβληθέντα ποσά σε ασφαλιστικά ταμεία που καταβάλλονται από τους ίδιους τους φορολογούμενους εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες. Οι εν λόγω φορολογούμενοι, εφόσον η δήλωσή τους έχει υποβληθεί και έχει εκκαθαρισθεί, θα υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς την επιβολή προστίμων του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) προσκομίζοντας τα σχετικά δικαιολογητικά και δηλώνοντας τις ανωτέρω εισφορές και ποσά που κατέβαλλαν στα ασφαλιστικά ταμεία σε σχετικό κωδικό του ΠΙΝΑΚΑ 10 του εντύπου Ε1 του οικ. έτους 2014 (κωδ.399-400).».

1.5. Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500 Ευρώ

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε είδους δαπάνη, που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αξίας άνω των πεντακοσίων (500) Ευρώ, εφ' όσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

Ως προς την εφαρμογή της ανωτέρω διατάξεως, **με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1216/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.** διευκρινίσθηκαν τα ακόλουθα:

α) Στην έννοια της αγοράς αγαθών και της λήψεως υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχειρήσεως, καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες, που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του άρθρου 23.

β) Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου Νόμου, εφ' όσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

γ) Η προϋπόθεση της εξοφλήσεως με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

i. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση, η οποία συνιστά συγκεκαλυμμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθ' όσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών, αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

ii. Μισθώματα ακινήτων, καθ' ότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών, αλλά για χρήση μισθίου (*εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, βλ. άρθρο 39 Ν. 4172/2013*).

iii. Τόκους και συναφή έξοδα, καθ' όσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

δ) Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπ' όψιν το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α.

ε) Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων νοείται:

i. Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (*έμβασμα*).

ii. Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας, που πραγματοποιεί την πληρωμή.

iii. Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχειρήσεως ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων.

iv. Η χρήση συναλλαγματικών, οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής.

v. Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

vi. Η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του Ν. 3862/2010, σε ιδρύματα εκδόσεως ηλεκτρονικού χρήματος (*πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του*

Ν. 3862/2010), είτε με μετρητά, είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα) (για την τελευταία αυτή περίπτωση, βλ. την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1079/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

στ) Σε περίπτωση, που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας, ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές, που αφορούν σε συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των 500 Ευρώ, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

ζ) Σε περίπτωση, που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφ' όσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά, που απομένει μετά τον συμψηφισμό, είναι μεγαλύτερη των 500 Ευρώ, τότε, για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών, απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πωλήσεως αγαθών μεταξύ υποχρέων απεικονίσεως συναλλαγών με «ανταλλαγή».

η) Με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά, και οι συναλλαγές αξίας άνω των 500 Ευρώ, στις περιπτώσεις πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος πρέπει, δηλαδή, να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πωλήσεως (ποσό) στον εντολέα του, εφ' όσον προκύπτει αξία άνω των 500 Ευρώ ανά εκκαθάριση, μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

θ) Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές, οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πωλεί τα αγαθά υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη εισπράξεως

μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό, που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό, το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξοφλήσεως με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

ι) Σε περίπτωση αγοράς αγαθών με τη μέθοδο της αντικαταβολής - υπηρεσίες courier, όπου η εταιρεία παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς (μεταφορέας - «εισπράκτορας για λογαριασμό τρίτων») αναλαμβάνει τη μεταφορά αντικειμένων, ταχυδρομικών δεμάτων κ.λπ. με ταυτόχρονη εξόφληση, κατά την παράδοσή τους, της αξίας της αγοράς αυτών από τους λήπτες των αγαθών, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, αλλά με μετρητά, τότε η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς αναγράφει στο «συνοδευτικό δελτίο ταχυμεταφοράς» (ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ.), που υποχρεούται να εκδίδει με βάση τον Κανονισμό Γενικών Αδειών (αριθμ. απόφ. 686/064 της Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων - Ε.Ε.Τ.Τ./ΦΕΚ 1700Β710.07.2013), τον αριθμό και την ημερομηνία του τιμολογίου που εξοφλείται και το ακριβές ποσό των μετρητών που παραλαμβάνει. Η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς έχει την υποχρέωση να καταθέσει συνολικά τα ποσά σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας εντολέα - πωλητή, εντός δύο (2) ημερών από την έκδοση του ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ. Το αντίγραφο του «συνοδευτικού δελτίου ταχυμεταφοράς» (ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ.), που παραδίδεται στον αγοραστή των αγαθών και αναγράφει το ποσό, που αυτός κατέβαλε, διαφυλάσσεται μέχρι τον χρόνο παραγραφής της χρήσεως, μέσα στην οποία το έλαβε (βλ. την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1079/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.). Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις, που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μέσω εμπορικών αντιπροσώπων ή εισπρακτόρων κ.λπ.

ια) Οι δαπάνες, που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά ως προς την εκπαισιμότητά τους στο φορολογικό έτος, που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση, που στο έτος εξοφλήσεως των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να

υποβάλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

ιβ) Στις ανωτέρω διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξοφλήσεως δαπανών, που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα, τα οποία (όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2014) δεν έχουν υποχρέωση εκδόσεως στοιχείου του Κ.Φ.Α.Σ. (άρθρο 6§5 του Κ.Φ.Α.Σ.).

ιγ) Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες, που αφορούν σε φορολογικές περιόδους, οι οποίες αρχίζουν από την 01.01.2014 και μετά.

ιδ) Με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1079/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι στην ΠΟΛ. 1216/2014 δεν αναφέρεται ότι ο λογαριασμός, στον οποίο θα καταβάλλονται τα οφειλόμενα ποσά, πρέπει είναι εμπορικός λογαριασμός. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση που ο δικαιούχος των αμοιβών είναι φυσικό πρόσωπο, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, αρκεί η καταβολή σε απλό λογαριασμό.

1.6. Έκπτωση Φ.Π.Α. δαπανών

Με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1132/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. και με αφετηρία τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 23 περ. ζ' του Ν. 4172/2013, στην οποία ορίζεται ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ο Φ.Π.Α., που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφ' όσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών, διευκρινίζονται τα ακόλουθα (πρόκειται για τον Φ.Π.Α. των εξόδων εκείνων, που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεώς του από τον Φ.Π.Α., που βαρύνει τα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Ν. 2859/2000):

α) Δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο ανωτέρω Φ.Π.Α., ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπτόμενο ποσό των δαπανών αυτών, όπως π.χ. ο Φ.Π.Α. των δαπανών για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, των εξόδων ψυχαγωγίας, κ.λπ., ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 Ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική

εκδήλωση, το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περ. ι' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ια' ιδίου αυτού άρθρου.

β) Αντιθέτως, ο Φ.Π.Α., για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο (Φ.Π.Α.) των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

1.7. Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

Από τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013, όπως ερμηνεύθηκαν με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1056/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., συνάγονται τα ακόλουθα:

α) Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 του ως άνω άρθρου 26, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

αα) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) Ευρώ, που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαιτήσεως, εφ' όσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπράξεως της απαιτήσεως αυτής,

αβ) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) Ευρώ, που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφ' όσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπράξεως της εν λόγω απαιτήσεως, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, για προβλέψεις, που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη, τα οποία αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

β) Ικανή και αναγκαία συνθήκη για τον σχηματισμό προβλέψεως ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπράξεως της εν λόγω απαιτήσεως.

γ) Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση τον χρόνο, κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι υπ' όψιν απαιτήσεις, και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαιτήσεως (οφειλόμενο υπόλοιπο απαιτήσεως).

δ) Δεδομένου ότι τα φυσικά πρόσωπα, που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και τηρούν απλογραφικά βιβλία, δεν τηρούν στα λογιστικά βιβλία τους υπόλοιπα λογαριασμών πελατών, θα παρακολουθούν τις επισφαλείς απαιτήσεις τους εξωλογιστικά, τηρώντας καταστάσεις ανά πελάτη ή χρεώστη και ανά συναλλαγή. Οι καταστάσεις αυτές θα ενημερώνονται κάθε φορά, που λαμβάνει χώρα μεταβολή στο υπόλοιπο του επισφαλούς πελάτη, και θα είναι διαθέσιμες στη Φορολογική Διοίκηση, όταν αυτές ζητηθούν, συνοδευόμενες από όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα, που αποδεικνύουν τη λήψη των καταλλήλων ενεργειών και τον τρόπο υπολογισμού των προβλέψεων. Σημειώνεται ότι οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις των υποχρέων με απλογραφικά βιβλία υπολογίζονται με τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις, που εφαρμόζονται και στους υποχρέους, οι οποίοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

ε) Για τον υπολογισμό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται υπ' όψιν και οι απαιτήσεις από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες.

στ) Για την εφαρμογή διατάξεων του άρθρου 26 και, ειδικότερα, για την εξεύρεση του ποσού της ληξιπρόθεσμης απαιτήσεως, αυτό που λαμβάνεται υπ' όψιν δεν είναι το συνολικό ανεξόφλητο υπόλοιπο του εκάστοτε πελάτη ή άλλου χρεώστη, αλλά το ανεξόφλητο ποσό της κάθε μίας συναλλαγής με τον πελάτη αυτόν. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση πελατών, των οποίων οι οφειλές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες και με τους οποίους υφίστανται πέραν της μίας συναλλαγής, οι προβλέψεις θα σχηματίζονται με διαφορετικά ποσοστά επί των οφειλομένων ποσών ανά συναλλαγή και επί τη βάσει του χρόνου, που αυτά παραμένουν ανείσπρακτα.

ζ) Για τον σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται και εκείνες οι επισφαλείς απαιτήσεις, που προέκυψαν πριν την 01.01.2014 και δεν έχουν διαγραφεί μέχρι τις 31.12.2013.

η) Στην έννοια της ληξιπρόθεσμης απαιτήσεως περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις των απαιτήσεων εκείνων, που η ημερομηνία εξοφλήσεώς τους έχει παρέλθει και ειδικότερα: *i)* σε περίπτωση, που βάσει συμφωνητικού ή άλλου διακανονισμού παρέχεται στον πελάτη χρόνος πιστώσεως για την αποπληρωμή της οφειλής, κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία υπολογισμού του χρόνου υπερημερίας για την απαίτηση αυτή είναι η παρέλευση του χρόνου πιστώσεως, *ii)* σε περίπτωση, που πέραν του τιμολογίου δεν υπάρχει σχετικό συμφωνητικό ή άλλος διακανονισμός, αφετηρία υπολογισμού του χρόνου είναι η ημερομηνία εκδόσεως του παραστατικού, *iii)* σε περίπτωση εξοφλήσεως απαιτήσεων με γραμμάτια, η ημερομηνία λήξεώς τους, και με επιταγή, η ημερομηνία της επιταγής.

θ) Από τις διατάξεις του άρθρου 26 και με βάση την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013 προκύπτει ότι η προϋπόθεση της αναλήψεως καταλλήλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπράξεως θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση της εισπράξεως της απαιτήσεως, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη

διασφάλιση του δικαιώματος εισπράξεως Σε κάθε περίπτωση ,ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται ad hoc με βάση το ύψος της απαιτήσεως, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες και εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής. Ωστόσο, οι όποιες ενέργειες, που εξαρτώνται από το ύψος της απαιτήσεως και τη φερεγγυότητα του πελάτη, θα πρέπει να διασφαλίζουν το δικαίωμα της επιχειρήσεως να εισπράξει τις απαιτήσεις της. Πέραν της ασκήσεως ενδίκου βοηθήματος και της αιτήσεως για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μιας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ. Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της επιχειρήσεως να εισπράξει τις απαιτήσεις της δεν διασφαλίζεται από ενέργειες, όπως η ανάθεση διεκδικήσεως της απαιτήσεως σε τρίτους (εισπρακτικές εταιρείες) ή η φραγή/διακοπή της παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση εταιρειών κινητής τηλεφωνία, κ.λπ. Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπράξεως και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1132/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. λαμβάνονται υπ' όψιν για την εφαρμογή των διατάξεων του 26 και οι συγκεκριμένες ενέργειες δεν απαιτείται να επαναληφθούν. Στην περίπτωση, που οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπράξεως, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν θα αναγνωρίζονται φορολογικά και η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει στη σχετική φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων.

1) Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεως ανακτάται άμεσα, με τη μεταφορά αυτής της προβλέψεως στα κέρδη της επιχειρήσεως, εφ' όσον η απαίτηση: *i)* καταστεί εισπράξιμη ή *ii)* διαγραφεί. Η απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφ' όσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: *i)* έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό, που αντιστοιχεί στην οφειλή, ως έσοδο, *ii)* έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογουμένου και *iii)* έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαιτήσεως (για περισσότερες λεπτομέρειες ως προς την ανάκτηση των προβλέψεων και τη διαγραφή των απαιτήσεων, βλ. τις διατάξεις

του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1132/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

1.8. Φορολογικές Αποσβέσεις

Από τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013, όπως ερμηνεύθηκαν με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1073/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., συνάγονται τα ακόλουθα:

α) Οι διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 72 του ίδιου ως άνω Νόμου, για φορολογικές περιόδους, που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ο νέος νόμος δεν συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με τον χρόνο αποκτήσεως των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις, που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους, οι οποίες αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ανεξάρτητα του χρόνου αποκτήσεως των παγίων, δηλαδή είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή. Στην περίπτωση διαχειριστικής περιόδου με έναρξη πριν την 01.01.2014, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων είναι αυτονόητο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν, αποκλειστικά για τη χρήση αυτή, και οι νέες διατάξεις θα εφαρμοστούν από την επομένη περίοδο.

β) Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: i) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχειρήσεως σε όλες τις περιπτώσεις, εκτός της ακόλουθης περιπτώσεως, ii) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μισθώσεως.

γ) Ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο, το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχειρήσεως και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.

δ) Για τους σκοπούς των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013, όπως προβλέπεται στην παρ. 2 αυτού, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση, με την οποία ο εκμισθωτής (*κύριος*) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (*χρήστη*) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφ' όσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια: *i*) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μισθώσεως, *ii*) η σύμβαση της μισθώσεως περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας, *iii*) η περίοδος της μισθώσεως καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013, ακόμη και στην περίπτωση, που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μισθώσεως, *iv*) κατά τη σύναψη της συμβάσεως μισθώσεως, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται, *v*) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσεως, που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις. Στην περίπτωση της μισθώσεως οχημάτων, στην έννοια του μισθώματος, σύμφωνα με την περίπτωση *iv*, δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών και ειδικότερα του ως άνω κριτηρίου *ii*, αγοραία αξία είναι αυτή, που έχει διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία, που ασκείται το δικαίωμα αγοράς, ενώ για την εφαρμογή του κριτηρίου *iv*, αγοραία αξία είναι αυτή, που διαμορφώνεται κατά τον χρόνο συνάψεως της συμβάσεως μισθώσεως.

Επιπλέον, για την πλήρωση του ως άνω κριτηρίου *iii* και τον προσδιορισμό της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου, λαμβάνονται υπ' όψιν οι συντελεστές αποσβέσεως της παραγράφου 4 του άρθρου 24 και όχι η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του, όπως αυτή ενδεχομένως εκτιμάται κάθε φορά από την επιχείρηση.

Επισημαίνεται ότι, προκειμένου για τον χαρακτηρισμό της μισθώσεως ως χρηματοοικονομικής, αρκεί να πληρούνται ακόμη και ένα κριτήριο από τα οριζόμενα στην ίδια παράγραφο.

Παραδείγματα:

A. Έστω σύμβαση μακροχρόνιας μισθώσεως μηχανολογικού εξοπλισμού διάρκειας 5 ετών, με τη συμφωνία στη λήξη της μισθώσεως ο εξοπλισμός να επιστραφεί στον εκμισθωτή. Η οικονομική διάρκεια ζωής του υπ' όψιν εξοπλισμού είναι 10 έτη. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν πληρούνται το ως άνω κριτήριο iii, καθ' όσον εν προκειμένω η διάρκεια της μισθώσεως δεν υπερβαίνει το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του εξοπλισμού, αλλά ούτε και κάποιο εκ των λοιπών κριτηρίων και, ως εκ τούτου, η εν λόγω μίσθωση δεν είναι χρηματοοικονομική. Εάν, ωστόσο, η αγοραία αξία του παγίου είναι π.χ. 20.000 Ευρώ και η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι 18.500 Ευρώ, η μίσθωση θα λογίζεται ως χρηματοοικονομική με βάση το ως άνω κριτήριο iv, καθώς το ποσό των 18.500 Ευρώ υπερβαίνει το 90% της αγοραίας αξίας του παγίου κατά τον χρόνο συνάψεως της συμβάσεως.

B. Έστω σύμβαση μισθώσεως ακινήτου διάρκειας 15 ετών, η οποία προβλέπει ότι μετά τη λήξη της μισθώσεως το ακίνητο περιέρχεται στην κυριότητα του μισθωτή έναντι συμβολικού τιμήματος. Η εν λόγω σύμβαση χαρακτηρίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ως χρηματοοικονομική, λόγω πληρώσεως του ως άνω κριτηρίου i.

Γ. Έστω σύμβαση μισθώσεως μηχανολογικού εξοπλισμού διάρκειας 8 ετών, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα εξαγοράς του εξοπλισμού στη λήξη της μισθώσεως από τον μισθωτή έναντι καταβολής ποσού 5.000 Ευρώ. Η αγοραία αξία κατά τη λήξη της μισθώσεως εκτιμάται ότι θα είναι 10.000 Ευρώ. Δεδομένου ότι η τιμή εξαγοράς είναι κατώτερη από την αγοραία αξία κατά τον χρόνο εκείνο, η εν λόγω σύμβαση χαρακτηρίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ως χρηματοοικονομική λόγω πληρώσεως του ως άνω κριτηρίου ii.

Επομένως, σε περίπτωση, που η μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική, οι αποσβέσεις διενεργούνται πλέον από τον μισθωτή, παρά το γεγονός ότι δεν είναι ο κύριος του παγίου, και όχι από τον εκμισθωτή.

όπως ίσχυε με τις διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994). Για τον σκοπό αυτό, ο μισθωτής θα αναγνωρίζει το μίσθιο ως περιουσιακό του στοιχείο στην μικρότερη αξία μεταξύ της αγοραίας αξίας αυτού και της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων, πιστώνοντας αντίστοιχα ισόποση υποχρέωση προς τον εκμισθωτή. Όσον αφορά στον εκμισθωτή, αυτός θα εμφανίζει ως απαίτησή του έναντι του μισθωτή την αγοραία αξία του παγίου.

Παράδειγμα:

Ο μισθωτής Β μισθώνει στις 02.01.2015 από τον εκμισθωτή Α εξοπλισμό Η/Υ αγοραίας αξίας 210.000 Ευρώ και οικονομικής διάρκειας ζωής πέντε (5) ετών (συντελεστής αποσβέσεως 20%). Η διάρκεια της μισθώσεως είναι πέντε (5) έτη και το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται σε 45.000 Ευρώ με καταβολή στο τέλος κάθε ετησίας περιόδου. Κατά τη λήξη της μισθώσεως, το μίσθιο θα περιέλθει στην κυριότητα του μισθωτή. Το επιτόκιο της συμβάσεως ορίζεται σε 4%. Η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται σε 200.332 Ευρώ. Η ως άνω σύμβαση μισθώσεως πληροί τα κριτήρια, που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 και, κατά συνέπεια, ο μισθωτής Β θα διενεργήσει τις αποσβέσεις επί του μισθίου. Με βάση, δε, τα δεδομένα του παραδείγματος, τα μισθώματα αναλύονται για καθένα από τα 5 έτη της μισθώσεως ως εξής:

Έτη	Κεφάλαιο	Τόκοι	Σύνολο μισθώματος
1 ^ο έτος	36.987	8.013	45.000
2 ^ο έτος	38.466	6.534	45.000
3 ^ο έτος	40.005	4.995	45.000
4 ^ο έτος	41.605	3.395	45.000
5 ^ο έτος	43.269	1.731	45.000

ΣΥΝΟΛΑ	200.332	24.668	225.000

Δεδομένου ότι η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μικρότερη από την αγοραία αξία, οι αποσβέσεις θα υπολογισθούν επί του ποσού των 200.332 Ευρώ. Κατά συνέπεια, ο μισθωτής, για καθένα από τα παραπάνω έτη της μισθώσεως, θα εκπίπτει ποσό αποσβέσεως ίσο με 40.066 Ευρώ ($= 200.332 \times 20\%$) και τους τόκους που αναλογούν στα μισθώματα (με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4172/2013), όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην τρίτη στήλη του παραπάνω πίνακα. Αντίστοιχα, ο εκμισθωτής, για καθένα από τα παραπάνω έτη της μισθώσεως, θα φορολογείται για το έσοδο από τους τόκους, ενώ το υπόλοιπο μέρος του μισθώματος, που αφορά στο κεφάλαιο, θα μειώνει την απαίτησή του έναντι του μισθωτή (δεν θα προστίθεται στα φορολογητέα έσοδά του το σύνολο του μισθώματος). Το ποσό της απαιτήσεως, που θα απομείνει μετά την αφαίρεση των ως άνω μισθωμάτων, θα εξετασθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013.

Επισημαίνεται ότι μία σύμβαση θα χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική για φορολογικούς σκοπούς με βάση τα ανωτέρω κριτήρια ανεξαρτήτως του νομικού τύπου της συμβάσεως. Αν δεν πληρούνται τα ανωτέρω κριτήρια, οι φορολογικές αποσβέσεις θα διενεργούνται από τον εκμισθωτή: i) σε περίπτωση, που αυτός είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μισθώσεως του Ν. 1665/1986, σε ίσα μέρη, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της συμβάσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Νόμου αυτού, και ii) στις λοιπές περιπτώσεις με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013.

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 ισχύουν για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μισθώσεως, που συνάπτονται από την 01.01.2014 και μετά, ενώ για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μισθώσεως, που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013, ήτοι πριν την 01.01.2014, η παρ. 2 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2019, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26§7 του Ν. 4223/2013, με τις οποίες προστέθηκε παρ. 18 στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013.

ε) Όπως προβλέπεται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 24, οι εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων, που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

στ) Οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο καθορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 24, ως εξής:

Το κόστος κτήσεως ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτιώσεως, ανανεώσεως, ανακατασκευής και αποκαταστάσεως του περιβάλλοντος αποσβένονται σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα συντελεστών:

Κατηγορία Ενεργητικού Επιχειρήσεως	Συντελεστής Φορολογικής Αποσβέσεως (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφορτώσεως)	4
Εδαφικές εκτάσεις, που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξορύξεως	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	10

Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχειρήσεως	10

Ο συντελεστής φορολογικής αποσβέσεως του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφ' όσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία οικονομική διάρκεια ζωής διαφορετική των δέκα (10) ετών, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος».

Σε περίπτωση δικαιωμάτων, που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος των ανωτέρω διατάξεων, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπομένη διάρκεια του δικαιώματος.

ζ) Οι ανωτέρω κατηγορίες παγίων, που αποσβένονται με τον αντίστοιχο συντελεστή, είναι γενικές και ο νομοθέτης, σε αντίθεση με παλαιότερες διατάξεις, δεν υιοθέτησε την αναλυτική, ούτε την ειδική κατηγοριοποίηση των παγίων. Κατόπιν αυτού, η ένταξη σε κατηγορία συγκεκριμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί με βάση τη χρήση, τον σκοπό και τα ειδικά χαρακτηριστικά του. Εάν κάποιο πάγιο, παρά τα ανωτέρω, δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες του προπαρατεθέντος πίνακα, ο συντελεστής αποσβέσεως αυτού θα είναι εκείνος των «λοιπών παγίων στοιχείων», δηλαδή δέκα τοις εκατό (10%), και όχι εκείνος, που τυχόν προκύπτει από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου αυτού.

η) Όσον αφορά στα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως και κτήσεως ακινήτων, αυτά αποσβένονται στο φορολογικό έτος 2014 με συντελεστή 10%, ως περιλαμβανόμενα στα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, ανεξαρτήτως του χρόνου πραγματοποιήσεώς τους, ήτοι πριν ή μετά την 01.01.2014. Επισημαίνεται ότι ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως θεωρούνται εκείνα, που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδος, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της και εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για περίοδο μεγαλύτερη του ενός έτους.

Για φορολογικά έτη με έναρξη από την 01.01.2015, οπότε τίθενται σε ισχύ τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. – Ν. 4308/2014), ισχύουν τα ακόλουθα:

Κατ' αρχήν, στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως για λογιστικούς σκοπούς. Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις μέχρι και την 31.12.2014, να συνεχίζουν να εμφανίζονται στις καταστάσεις αυτές μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους (άρθρο 37§5 του Ν. 4308/2014). Επομένως, τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, που πραγματοποιήθηκαν πριν την 01.01.2015 και δεν έχουν αποσβεσθεί πλήρως έως τις 31.12.2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή 10% και μετά το 2014, μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους.

Αντίθετα, προκειμένου για έξοδα, που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφ' εξής, αυτά θα εκπίπτουν εφ' άπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013, στον βαθμό, που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων), που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. Ειδικότερα, οι δαπάνες, που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 για την απόκτηση ενός παγίου, οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση, που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως αυτού (π.χ., προκειμένου για ακίνητα, ο φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων, έξοδα συμβολαιογράφου, μεταγραφής, αμοιβή για εκτίμηση ακινήτου και παράσταση δικηγόρου κ.λπ.). Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα Ε.Λ.Π. ή Δ.Λ.Π., κατά περίπτωση.

Επιπλέον, με την περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι, για λογιστικούς σκοπούς, οι δαπάνες αναπτύξεως αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο, όταν και μόνο όταν πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις, που ορίζονται με τις ίδιες διατάξεις. Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του ίδιου Νόμου, ως «ανάπτυξη» νοείται η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσεως σε ένα

πλάνο ή σχέδιο για την εφαρμογή των νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσεως αυτών. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για φορολογικά έτη, που αρχίζουν από την 01.01.2015 και μετά, οι δαπάνες αναπτύξεως με βάση τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014), οι οποίες δεν συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένα πάγια στοιχεία, θα αποσβένονται με συντελεστή 10% ως «λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης».

θ) Οι δαπάνες επισκευής και συντηρήσεως εκπίπτουν, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεώς τους, καθ' όσον δεν αποτελούν κόστη κτήσεως ή κατασκευής, βελτιώσεως, ανανεώσεως και ανακατασκευής του πίνακα της παρ. 4 του άρθρου 24.

ι) Όπως ορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 24, η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ. 4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενομένων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι οι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μισθώσεως της παρ. 2.

ια) Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις, αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ, σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις, που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.

ιβ) Οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον μόνο με τη σταθερή μέθοδο αποσβέσεως επί της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Ειδικές διατάξεις, που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο

διενεργείας αποσβέσεων, εξακολουθούν να ισχύουν (όπως π.χ. άρθρο 97 Ν.1892/1990, άρθρο 26 Ν. 2093/1992, άρθρο 25 Ν. 2338/1995, άρθρο 2 Ν. 3755/2009, κ.λπ.).

ιγ) Με την παρ. 6 του άρθρου 24 ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα, εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο, κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παρ. 4, και όχι από τον μήνα, που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Σε περίπτωση πωλήσεως του παγίου πριν την ολοσχερή απόσβεσή του, διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι και τον τελευταίο μήνα που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών, που χρησιμοποιήθηκε τον μήνα αυτό.

ιδ) Σημειώνεται ότι, όσον αφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως, ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα, τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμεταλλεύσεως (ή σε αδράνεια), για αυτά και για το χρονικό διάστημα, που είναι εκτός εκμεταλλεύσεως, δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη υπάρξεως λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο, που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους. Ειδικά στα πάγια, τα οποία, λόγω της παραγωγικής διαδικασίας, λειτουργούν περιοδικά, δηλαδή για μεγάλα χρονικά διαστήματα διακόπτεται η λειτουργία τους, ανάλογα με τα δημιουργούμενα αποθέματα, και επανατίθενται σε λειτουργία, όταν η αγορά απορροφήσει τα αποθέματα αυτά, οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά, επειδή τα μηχανήματα αυτά κατά τον χρόνο διακοπής της λειτουργίας τους είναι συνδεδεμένα στον χώρο τους και πάντα σε ετοιμότητα να λειτουργήσουν. Τέλος, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων, που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων, που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε φορολογικού έτους (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων, κ.λπ.), θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση αυτών των παγίων

για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους και δεν είναι επιλογή των επιχειρήσεων.

ιε) Με την παρ. 7 του άρθρου 24 ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής αποσβέσεως δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσεως ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτιώσεως, ανανεώσεως και ανακατασκευής, καθώς και αποκαταστάσεως του περιβάλλοντος. Επομένως, η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή, που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

ιστ) Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσεως) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχειρήσεως είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) Ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος, που αυτό αποκτήθηκε. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ανωτέρω ποσό μία φορά ανά πέντε (5) έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία, που δημοσιεύονται από την ΕΛ.ΣΤΑΤ. Η εφ' άπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνητική. Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, του οποίου η αξία κτήσεως είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) Ευρώ, μπορεί να αποσβεσθεί είτε εφ' άπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά, με βάση τον συντελεστή αποσβέσεως, από τον επόμενο μήνα, εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφ' άπαξ ή της τμηματικής φορολογικής αποσβέσεως αφορά σε κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσεως το καθένα μέχρι 1.500 Ευρώ) να τα αποσβένουν εφ' άπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

ιζ) με την παρ. 8 του άρθρου 24 ορίζεται ότι οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων τους κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη. Επομένως, οι νέες επιχειρήσεις, κατά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη, με πρώτο εκείνο, στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση ενάρξεως εργασιών και για το σύνολο των παγίων περιουσιακών

στοιχείων τους, έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν καθόλου φορολογικές αποσβέσεις. Από το τέταρτο φορολογικό έτος και μετά, θα υπολογισθούν φορολογικές αποσβέσεις σύμφωνα με το άρθρο 24 για το σύνολο των παγίων ανεξάρτητα, από το έτος, που αποκτήθηκαν τα πάγια αυτά. Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενεργείας αποσβέσεων αφορά αφενός στο σύνολο των παγίων περιουσιακών στοιχείων (δηλαδή είτε δεν θα διενεργηθούν φορολογικές αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, είτε θα διενεργηθούν για όλα) και αφετέρου στο σύνολο της τριετίας (δηλαδή η επιχείρηση ή δεν θα διενεργήσει φορολογικές αποσβέσεις ή θα διενεργήσει και στα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη).

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

i) Εκείνες, οι οποίες υποβάλλουν δήλωση ενάρξεως εργασιών από 01.01.2014 και μετά.

ii) Εκείνες, οι οποίες έχουν υποβάλει δήλωση ενάρξεως εργασιών πριν από την πιο πάνω ημερομηνία, αλλά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη δεν έχουν εξαντληθεί έως την 01.01.2014.

iii) Εκείνες, οι οποίες από 01.01.2014 και μετά υποβάλλουν δήλωση ενάρξεως εργασιών υποκαταστήματος.

iv) Εκείνες, οι οποίες έχουν υποβάλει δήλωση ενάρξεως εργασιών υποκαταστήματος πριν από την 01.01.2014, αλλά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη από την έναρξη αυτού δεν έχουν παρέλθει έως την 01.01.2014.

v) Εκείνες, οι οποίες από 01.01.2014 και μετά δραστηριοποιούνται σε νέο αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα. Για παράδειγμα, μια βιομηχανική επιχείρηση ιδρύει μια νέα παραγωγική μονάδα, η οποία κατασκευάζει προϊόντα όμοια με αυτά που ήδη παράγονται ή νέα προϊόντα ή μια ξενοδοχειακή επιχείρηση ανεγείρει και άλλο ξενοδοχειακό συγκρότημα δίπλα στο ήδη υφιστάμενο ή μια εταιρεία κινητής τηλεφωνίας αρχίζει να παρέχει υπηρεσίες σταθερής τηλεφωνίας.

vi) Εκείνες, οι οποίες έχουν συστήσει αυτοτελή κλάδο ή έχουν αρχίσει την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα, πριν από την 01.01.2014, αλλά τα τρία (3) πρώτα φορολογικά έτη από τη σύσταση του κλάδου ή την έναρξη της νέας δραστηριότητας δεν έχουν παρέλθει έως την 01.01.2014.

Στις προπεριγραφείσες περιπτώσεις iii, iv, v, και vi, οι επιχειρήσεις θεωρούνται νέες μόνον όσον αφορά στο υποκατάστημα και στον αυτοτελή κλάδο ή στη νέα δραστηριότητα με αυτοτελή οργάνωση αντίστοιχα, οπότε η επιλογή της μη διενεργείας ή της διενεργείας φορολογικών αποσβέσεων θα αφορά μόνο στα πάγια του υποκαταστήματος κ.λπ.

Όσον αφορά στο πότε μια επιχείρηση, που έχει προέλθει από μετασχηματισμό, θεωρείται «νέα» ή όχι, θα έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα: Η προερχόμενη από τον μετασχηματισμό, με οποιονδήποτε νόμο, εταιρεία δεν θεωρείται νέα, εκτός εάν με τον μετασχηματισμό ιδρύεται νέα εταιρεία (π.χ. εισφορά κλάδου σε νεοϊδρυόμενη εταιρεία, συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας, κ.λπ.). Αν, όμως, κατά τον χρόνο του μετασχηματισμού κάποια από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις είναι νέα, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, τότε και η απορροφώσα, επωφελουμένη ή προερχόμενη από μετατροπή, εταιρεία έχει το δικαίωμα, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν από τις «νέες» επιχειρήσεις, είτε να μην ενεργεί αποσβέσεις είτε να ενεργεί κανονικά αποσβέσεις ανάλογα με τον τρόπο, που είχαν ενεργήσει (προ του μετασχηματισμού) οι επιχειρήσεις αυτές.

ii) Τέλος, με την παρ. 9 του άρθρου 24 ορίζεται ότι ο υπολογισμός της τιμής κτήσεως των πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 του Ν. 4172/2013 (εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου) γίνεται με βάση τις φορολογικές αποσβέσεις.

1.9. Παρακράτηση και προκαταβολή φόρου

1.9.1. Παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%

Στη διάταξη του άρθρου 61 εδ. α' του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο, που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος, που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62, υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

Στη διάταξη του άρθρου 62§1 περ. δ' του Ν. 4172/2013 προβλέπεται ότι πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου είναι και οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο.

Σύμφωνα, δε, με τη διάταξη του άρθρου 64§1 περ. δ' του Ν. 4172/2013, ο συντελεστής παρακρατήσεως φόρου για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είναι είκοσι τοις εκατό (20%).

Με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1120/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες περιλαμβάνονται οι αμοιβές, που καταβάλλονται εξ αιτίας παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών, στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα, που με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Αναφέρονται, δε, μεταξύ των υπαγομένων στην ανωτέρω κατηγορία και οι Δικηγόροι.

Περαιτέρω, στη διάταξη του άρθρου 64§8 του Ν. 4172/2013 προβλέπεται ότι σε περίπτωση, που ο λήπτης της αμοιβής, σύμφωνα με την περίπτωση δ'

της παρ. 1 του άρθρου 62, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παρ. 1 ενεργείται μόνον εφ' όσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) Ευρώ.

Με τη δε εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1120/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι η παρακράτηση φόρου επιβάλλεται στο ποσό, που απομένει μετά την αφαίρεση του Φ.Π.Α., ήτοι επιβάλλεται επί της καθαρής αξίας της αμοιβής.

Επομένως, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι ο Δικηγόρος, οσάκις παρέχει τις υπηρεσίες του στα πρόσωπα, που αναφέρονται στη διάταξη του άρθρου 61 εδ. α' του Ν. 4172/2013 (νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ή φυσικά πρόσωπα, που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, φορείς της γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος, που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62), εφ' όσον η καθαρή αξία της αμοιβής του (χωρίς Φ.Π.Α.) υπερβαίνει τα τριακόσια (300) Ευρώ, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είκοσι τοις εκατό (20%).

1.9.2. Προκαταβολή φόρου με συντελεστή 15%

Στις διατάξεις του άρθρου 69§5 του Ν. 4172/2013 ορίζονται τα ακόλουθα:
«α) Στις αμοιβές που λαμβάνουν δικηγόροι οφείλεται προκαταβολή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Δεν υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος επί των αμοιβών για παραστάσεις, καθώς και για κάθε άλλη νομική υπηρεσία που παρέχουν δικηγόροι οι οποίοι συνδέονται με τον εντολέα τους με σύμβαση έμμισθης εντολής και αμείβονται με πάγια αντιμισθία. β) Ομοίως, δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος στις περιπτώσεις που ενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64. γ) Κάθε δικηγορικός σύλλογος ή ταμείο συνεργασίας ή διανεμητικός λογαριασμός οποιασδήποτε νομικής μορφής υποχρεούται να παρακρατεί φόρο εισοδήματος με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί οποιουδήποτε ποσού καταβάλλει ως μέρος σε δικηγόρο. δ) Αν με την έγγραφη συμφωνία περί αμοιβής για την παροχή των

δικηγορικών υπηρεσιών η αμοιβή ή το ύψος της συναρτάται με το αποτέλεσμα των δικηγορικών υπηρεσιών ή της δίκης, κατά την απόδοση του προκαταβλητέου φόρου υποβάλλονται και τα στοιχεία που αποδεικνύουν το ύψος της αμοιβής, όπως ειδικότερα καθορίζεται με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. ε) Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου και ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων και το περιεχόμενο αυτών, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.».

Στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1031/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. προβλέπεται ότι ο προκαταβλητέος φόρος, που υπολογίζεται επί των ακαθαρίστων αμοιβών των δικηγόρων, οι οποίες αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής ως ποσά αναφοράς, καθώς και ο παρακρατούμενος επί των ποσών, που καταβάλλονται ως μέρος από τους Δικηγορικούς Συλλόγους, φόρος, αποδίδονται από τους ως άνω Συλλόγους με προσωρινές δηλώσεις με ευθύνη των Προέδρων τους.

Με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1067/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Υπολογίζεται προκαταβολή φόρου με συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων αμοιβών των Δικηγόρων, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής, ως ποσά αναφοράς, επί των οποίων υπολογίζονται από τους οικείους Δικηγορικούς Συλλόγους προκαταβολές υπέρ όσων ορίζονται στο άρθρο 61 του Ν. 4194/2013 (Κώδικας Δικηγόρων), για τις παραστάσεις που πραγματοποιούν ενώπιον των Δικαστηρίων, και όπως οι αμοιβές αυτές κάθε φορά ισχύουν με βάση τις διατάξεις του Παραρτήματος ΙΙΙ του άρθρου 166 του ίδιου Κώδικα. Η προκαταβολή αυτή του φόρου υποχρεωτικά υπολογίζεται και αποδίδεται από τους οικείους Δικηγορικούς Συλλόγους με ευθύνη των Προέδρων τους.

β) Δεν υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος επί των ακαθαρίστων αμοιβών των Δικηγόρων, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής, ως ποσά αναφοράς, για παραστάσεις, που πραγματοποιούν ενώπιον των Δικαστηρίων, καθώς και για κάθε άλλη νομική υπηρεσία, που παρέχουν οι

Δικηγόροι, οι οποίοι συνδέονται με τον εντολέα τους με σύμβαση έμμισθης εντολής και αμείβονται με παγία αντιμισθία. Σε αυτή την περίπτωση, στο οικείο γραμμάτιο προκαταβολής, εκτός από την ένδειξη «παγία αντιμισθία», θα αναγράφεται και ο εντολέας του Δικηγόρου. Και τούτο, καθ' όσον, ως «εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις», με βάση τις διατάξεις της παρ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, θεωρείται και το εισόδημα, που αποκτούν οι Δικηγόροι ως παγία αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, επί του οποίου ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του νόμου αυτού.

γ) Επίσης, δεν υπολογίζεται και δεν αποδίδεται προκαταβλητέος φόρος επί των ακαθαρίστων αμοιβών των Δικηγόρων, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής, ως ποσά αναφοράς, για την παράσταση του Δικηγόρου σε κάθε είδους συμβολαιογραφικές πράξεις, διότι, στην περίπτωση αυτή, η αμοιβή του Δικηγόρου καθορίζεται ελεύθερα με έγγραφη συμφωνία μεταξύ Δικηγόρου και εντολέα, καθώς και επί των ακαθαρίστων αμοιβών των Δικηγόρων από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, που περαιώνεται με απόφαση Δικαστηρίου, καθ' όσον στην περίπτωση αυτή η αμοιβή του Δικηγόρου επιδικάζεται από το Δικαστήριο με την ίδια απόφαση, με την οποία επιδικάζεται και η αποζημίωση του δικαιούχου. Το ίδιο ισχύει και για τις αμοιβές του Δικηγόρου ως συνδίκου στις διαδικασίες πτώχευσης.

δ) Υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος στις περιπτώσεις, που οι δικηγορικές αμοιβές ή το ύψος αυτών συναρτάται άμεσα από το αποτέλεσμα των δικηγορικών υπηρεσιών ή της δίκης, κατόπιν έγγραφης συμφωνίας, όπως π.χ. των εργατικών, αυτοκινητικών, κ.λπ. υποθέσεων, όπου ο δικηγόρος αμείβεται με εργολαβικό συμβόλαιο, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι έχουν υποβληθεί τα στοιχεία της έγγραφης συμφωνίας, που αποδεικνύουν το ύψος της αμοιβής κ.λπ., όπως τα στοιχεία αυτά θα καθορισθούν με την έκδοση σχετικής Υπουργικής Αποφάσεως, στη Δ.Ο.Υ., που είναι αρμοδία για τη φορολογία του εισοδήματος του Δικηγόρου.

1.9.3. Σχέση προκαταβολής φόρου 15% και παρακρατήσεως φόρου 20%

Με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1067/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι ο προκαταβλητέος φόρος 15% επί των δικηγορικών αμοιβών δεν οφείλεται στις περιπτώσεις, που παρακρατείται φόρος 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64, για κάθε άλλου είδους δικηγορικές αμοιβές (βλ. και ΠΟΛ.1120/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επισημαίνεται ότι, όταν καταβάλλονται αμοιβές σε Δικηγόρους, παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής, μετά την αφαίρεση της αμοιβής, η οποία αναγράφεται επί του γραμματίου προκαταβολής, ως ποσό αναφοράς, και εφ' όσον η καταβαλλομένη επιπλέον του γραμματίου αμοιβή ξεπερνά το ποσό των 300 Ευρώ.

Παράδειγμα:

Έστω ότι το ποσό αναφοράς, που αναγράφεται επί του γραμματίου προκαταβολής του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου του Δικηγόρου «Χ», για παράστασή του στο Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, για υπόθεση της Ο.Ε. «Α», ανέρχεται στο ποσό των 250 Ευρώ. Η εταιρεία «Α» για τις υπηρεσίες αυτές καταβάλλει στον Δικηγόρο αμοιβή ύψους 700 Ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, η ανωτέρω εταιρεία, κατά τον χρόνο καταβολής της αμοιβής, θα προβεί σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% επί του ποσού των 450 Ευρώ (700 Ευρώ μείον 250 Ευρώ).

1.9.4. προκαταβολή φόρου επομένου φορολογικού έτους

Στις διατάξεις του άρθρου 69§1 του Ν. 4172/2013 ορίζονται τα ακόλουθα: *«Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο*

που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό.».

2. Απασχολούμενοι επί παγία αντιμισθία

2.1. Χαρακτηρισμός του εισοδήματος

Στις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. ε' του Ν. 4172/2013 ορίζονται τα ακόλουθα: «Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ... ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών».

Επομένως, ο επί παγία αντιμισθία απασχολούμενος Δικηγόρος φορολογείται για το εισόδημά του αυτό με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

2.2. Κλίμακα Φορολόγησης

Το ποσό της πάγιας αντιμισθίας, που λαμβάνει ο Δικηγόρος, φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, η οποία αποτυπώνεται στις **διατάξεις του άρθρου 15§1 του Ν. 4172/2013** και έχει ως ακολούθως:

Κλιμάκιο Εισοδήματος (Ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου (Ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (Ευρώ)	Σύνολο Φόρου (Ευρώ)
25.000	22%	5.500	25.000	5.500
17.000	32%	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42%			

2.2.1. Μείωση φόρου

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 4172/2013, ο φόρος, που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15, μειώνεται κατά το ποσό των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) Ευρώ, όταν το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) Ευρώ. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) Ευρώ, το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου. Για φορολογητέο εισόδημα, το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) Ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά εκατό (100) Ευρώ ανά χίλια (1.000) Ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος. Όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των σαράντα δύο χιλιάδων (42.000) Ευρώ, δεν χορηγείται μείωση φόρου.

2.2.2. Συλλογή αποδείξεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§24 του Ν. 4172/2013, κατά τον υπολογισμό του φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 και προκειμένου να διατηρηθεί ακέραιο το ποσό της μείωσης του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 16, ο φορολογούμενος απαιτείται να προσκομίσει αποδείξεις σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του φορολογητέου εισοδήματος του. Το ποσό των αποδείξεων που προσκομίζονται δεν απαιτείται να υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων πεντακοσίων (10.500) Ευρώ. Σε περίπτωση, που δεν προσκομίζεται το απαιτούμενο ποσό αποδείξεων, ο φόρος προσαυξάνεται κατά τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου

ποσού αποδείξεων, με ανώτατο όριο τις δέκα χιλιάδες πεντακόσια (10.500) Ευρώ, και του προσκομισθέντος ποσού αποδείξεων, η οποία πολλαπλασιάζεται με συντελεστή 22%. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι δαπάνες, για τις οποίες απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων, ο τρόπος επιμερισμού των δαπανών μεταξύ των συζύγων, οι κατηγορίες των φορολογουμένων, που εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αποκλειστικά για το φορολογικό έτος 2014.

Στο πλαίσιο αυτό, **με την απόφαση ΠΟΛ. 1070/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.** ορίστηκε ότι στις πιο πάνω δαπάνες περιλαμβάνονται αγαθά και υπηρεσίες που ανήκουν στις ομάδες 1, 2, 3, 4 (*μόνο υπηρεσίες και είδη επισκευής και συντηρήσεως κατοικίας*), 5, 7 (*μόνο μεταφορές πραγμάτων, συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτου - μοτοσικλέτας, ανταλλακτικά αυτοκινήτου, λιπαντικά - αντιψυκτικό, μίσθωση ταξί, καύσιμα οχήματος*), 9 (*εκτός από εισφορές Ε.Ρ.Τ. και συνδρομητικής τηλεοράσεως*), 10 (*μόνο δίδακτρα φροντιστηρίων και ξένων γλωσσών*), 11 και 12 (*εκτός κάθε είδους ασφαλίσεως*), όπως ορίζονται στη σχετική ταξινόμηση για τον Γενικό Δείκτη Τιμών Καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Σε καμιά περίπτωση δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες για κάθε είδους ασφάλιση, οι δαπάνες ιατρικής και νοσοκομειακής περιθάλψεως, η καταβαλλομένη διατροφή, οι δωρεές και οι δαπάνες για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.

Το ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του δηλουμένου και φορολογουμένου με την κλίμακα της παραγράφου αυτής ατομικού εισοδήματος (*βλ. και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1070/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.*).

Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί γίνονται αποδεκτές, μόνον εφ' όσον έχουν περιληφθεί στην εμπρόθεσμη δήλωση, λογίζονται συνολικά και για τους δύο συζύγους και επιμερίζονται μεταξύ τους ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με την ανωτέρω κλίμακα ατομικό εισόδημα.

Εξαιρούνται της υποχρέωσης προσκομίσεως αποδείξεων οι δημόσιοι υπάλληλοι, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, εκτός Ευρωπαϊκής Ενώσεως, και τα λοιπά πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 του

Κ.Φ.Ε., όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, σε ψυχιατρικά καταστήματα και οι φυλακισμένοι.

2.2.3. Λοιπές μειώσεις φόρου.

A. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 4172/2013, πρόσθετη μείωση φόρου ποσού διακοσίων (200) Ευρώ προβλέπεται για το φορολογούμενο και τα εξαρτώμενα μέλη του:

α) Πρόσωπα με τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) αναπηρία βάσει γνωματεύσεως του Κέντρου Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.) ή της Ανωτάτης του Στρατού Υγειονομικής Υπηρεσίας (Α.Σ.Υ.Ε.) για την πιστοποίηση αναπηρίας. Δεν λαμβάνεται υπ' όψιν επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία.

β) Ανάπηροι αξιωματικοί και οπλίτες, οι οποίοι έχουν αποστρατευτεί ή/και αξιωματικοί, οι οποίοι υπέστησαν τραύμα ή νόσημα, που επήλθε λόγω κακουχιών σε πολεμική περίοδο.

γ) Θύματα πολέμου ή τρομοκρατικών ενεργειών, που δικαιούνται να λαμβάνουν σύνταξη από πολεμική αιτία, συμπεριλαμβανομένων μελών των οικογενειών αξιωματικών και οπλιτών, που απεβίωσαν κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας, τα οποία δικαιούνται να λαμβάνουν σύνταξη από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

δ) Πρόσωπα, που δικαιούνται σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου.

B. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 4172/2013, το ποσό του φόρου μειώνεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για τα έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περιθάλψεως, εφ' όσον αυτά υπερβαίνουν το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου (για την έννοια των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περιθάλψεως, βλ. άρθρο 18§2 του Ν. 4172/2013). Το ποσό της μείωσης, ανεξαρτήτως του ποσού των εξόδων, δεν μπορεί να υπερβεί τις τρεις χιλιάδες (3.000) Ευρώ. Οι ιατρικές δαπάνες, που πραγματοποιούνται για τα εξαρτώμενα μέλη του φορολογούμενου, συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ποσού της μείωσης φόρου,

σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 (βλ. και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1052/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Γ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4172/2013, το ποσό του φόρου μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των ποσών των δωρεών προς τους φορείς, που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (βλ. Υ.Α. ΠΟΛ. 1010/2014), εφ' όσον οι δωρεές υπερβαίνουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους το ποσό των εκατό (100) Ευρώ. Το συνολικό ποσό των δωρεών δεν μπορεί να υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του φορολογητέου εισοδήματος (βλ. και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1052/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Δ. Στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1052/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. προβλέπεται ότι στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 17, 18 και 19 του Ν. 4172/2013 δεν εμπίπτουν μόνο οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι, αλλά όλοι οι φορολογούμενοι, ανεξαρτήτως της κατηγορίας εισοδήματος που αποκτούν και εφ' όσον πληρούν τις προϋποθέσεις, που θέτει το οικείο νομοθετικό πλαίσιο, καθ' όσον οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 17, 18 και 19 δεν παραπέμπουν στην κλίμακα του άρθρου 15 (κλίμακα φορολογήσεως μισθωτών - συνταξιούχων), όπως συμβαίνει με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 4172/2013

2.3. Παρακράτηση Φόρου

Στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1072/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (παρ. VII. 3.) αναφέρεται ότι το εισόδημα, το οποίο αποκτούν από τις υπηρεσίες που παρέχουν οι Δικηγόροι με παγία αντιμισθία, είναι σε κάθε περίπτωση εισόδημα από μισθωτή εργασία και, κατά συνέπεια, η παρακράτηση φόρου ενεργείται σύμφωνα με όσα προβλέπονται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία (για λεπτομέρειες, βλ. άρθρο 60 του Ν. 4172/2013 και την ως άνω εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1072/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Με τη δε εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1067/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι δεν υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος επί των ακαθαρίστων αμοιβών των Δικηγόρων, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής, ως ποσά

αναφοράς, για παραστάσεις, που πραγματοποιούν ενώπιον των Δικαστηρίων, καθώς και για κάθε άλλη νομική υπηρεσία, που παρέχουν οι Δικηγόροι, οι οποίοι συνδέονται με τον εντολέα τους με σύμβαση έμμισθης εντολής και αμείβονται με πάγια αντιμισθία (βλ. άρθρο 69§5 περ. α' του Ν. 4172/2013). Σε αυτή την περίπτωση, στο οικείο γραμμάτιο προκαταβολής, εκτός από την ένδειξη «παγία αντιμισθία», θα αναγράφεται και ο εντολέας του Δικηγόρου. Και τούτο, καθ' όσον, ως «εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις», με βάση τις διατάξεις της παρ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, θεωρείται και το εισόδημα, που αποκτούν οι Δικηγόροι ως παγία αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, επί του οποίου ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του νόμου αυτού.

2.4. Έκδοση φορολογικού στοιχείου

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με την υπ' αριθμ. 1076242/254/ΠΟΛ 1163/30.06.1994 εγκύκλιο διαταγή (παρ. 10), εφ' όσον η παγία αντιμισθία Δικηγόρου για την παροχή νομικών υπηρεσιών θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (μισθωτή εργασία), δεν απαιτείται η έκδοση φορολογικού στοιχείου για την είσπραξη αυτής, αλλά ούτε και καμιά λογιστική απεικόνιση (εγγραφή) στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία.

3. Κατά πλάσμα μισθωτοί

3.1. Πεδίο Εφαρμογής

Στις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013 ορίζονται τα ακόλουθα: «Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ... βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)

του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.».

Επομένως, εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, που περιγράφονται στις ανωτέρω διατάξεις, το φυσικό πρόσωπο, που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, φορολογείται για το εισόδημα, που αποκτά από αυτή, με βάση την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία (άρθρο 15§1 του Ν. 4172/2013) και όχι με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 29§1 του Ν. 4172/2013).

Εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις των ανωτέρω διατάξεων, η φορολόγηση του φυσικού προσώπου με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία είναι υποχρεωτική και δεν του παρέχεται δικαίωμα επιλογής της κλίμακας, με βάση την οποία θα φορολογηθεί.

3.2. Προϋποθέσεις

Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων σε φυσικό πρόσωπο, που παρέχει υπηρεσίες, ήτοι και σε Δικηγόρο, απαιτείται να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις (σωρευτική απαίτηση):

α. Να υφίστανται έγγραφες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή έργου με όλους τους εντολείς του.

β. Οι ως άνω εντολείς (πελάτες), ανεξαρτήτως αν είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα:

βα. είτε να μην υπερβαίνουν τους τρεις (3),

ββ. είτε, εφ' όσον υπερβαίνουν τους τρεις (3), το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα (όχι από κάθε πηγή εισοδήματος) να προέρχεται από έναν (1) από αυτούς.

γ. Να μην έχει την εμπορική ιδιότητα (στον Δικηγόρο δεν υφίσταται εκ φύσεως η εν λόγω ιδιότητα, βλ. και παρ. 6 της εγκυκλίου διαταγής ΠΟΛ. 1047/2015).

δ. Να μην διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική της κατοικίας του.

ε. να μην αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μια από τις λοιπές περιπτώσεις (α – ε) του άρθρου 12§2 του Ν. 4174/2013 (όσον αφορά στον Δικηγόρο, ιδίως να μην αποκτά εισόδημα από παγία αντιμισθία, κατ' άρθρο 12§2 περ. ε' του Ν. 4174/2013).

3.3. Επαγγελματική εγκατάσταση ίδια με την κατοικία

Σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1047/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (παρ. 5), η ως άνω απαίτηση, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4174/2013, η επαγγελματική εγκατάσταση να είναι ίδια με την κατοικία καλύπτει και τις περιπτώσεις φιλοξενουμένων, στους οποίους έχει παραχωρηθεί μέρος του ακινήτου για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, για την οποία προκύπτει τεκμαρτό μίσθωμα για τον παραχωρητή.

Με το δε υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1002763 ΕΞ 2015/09-01-2015 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Μεταβολή επαγγελματικής εγκατάστασης φυσικών προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες και υπάγονται στις διατάξεις της περ. στ' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013*» προβλέφθηκε ότι τα πρόσωπα, που εμπίπτουν στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 και, κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2014, χρησιμοποιούσαν ως έδρα την κατοικία τους χωρίς να δηλώσουν την εν λόγω μεταβολή στο Τμήμα Μητρώου της αρμοδίας Δ.Ο.Υ., μπορούσαν να υποβάλουν μεταβολή της επαγγελματικής εγκαταστάσεως μέχρι και τις 20.02.2015 χωρίς την επιβολή κυρώσεων του Ν. 4174/2013.

3.4. Απόκτηση εισοδήματος από μισθωτή εργασία από άλλη αιτία

Στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1047/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (παρ. 7) προβλέπεται ότι στην περίπτωση, που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' της παρ. 2 του

άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 και παράλληλα αποκτά εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, για την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις, που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ιδίου Νόμου, φορολογείται για το μεν εισόδημα από μισθωτή εργασία των περ. α' έως ε' της παρ. 2 του άρθρου 12 με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 (ως εισόδημα από μισθωτή εργασία), ενώ για το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 29 του νόμου αυτού (ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα).

Επομένως, Δικηγόρος, ο οποίος λαμβάνει παγία αντιμισθία από επιχείρηση και, παραλλήλως, διατηρεί και δική του επαγγελματική εγκατάσταση, που ταυτίζεται με την κατοικία του, και παρέχει υπηρεσίες σε τρεις (3) επιπλέον πελάτες, με το σύνολο των οποίων έχει συνάψει έγγραφες συμβάσεις, για το μεν εισόδημα από την παγία αντιμισθία θα φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία (άρθρο 15§1 του Ν. 4174/2013), για τα δε λοιπά εισοδήματά του από την παροχή των υπηρεσιών του θα φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 29§1 του Ν. 4174/2013).

3.5. Κλίμακα Φορολογήσεως

Οι «κατά πλάσμα μισθωτοί» φορολογούνται για το καθαρό εισόδημα, που προκύπτει εάν από τα ακαθάριστα έσοδά τους αφαιρεθούν μόνο οι ασφαλιστικές εισφορές (βλ. και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1097/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.), με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, που προβλέπεται στο άρθρο 15§1 του Ν. 4172/2013 (βλ. ανωτέρω υπό 2.2.).

3.6. Παρακράτηση φόρου

Με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1047/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (παρ. 7) διευκρινίζεται ότι, όσον αφορά στην υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου για τις περιπτώσεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, τυγχάνουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ.1120/2014

της Γ.Γ.Δ.Ε., ήτοι, κατά την καταβολή των αμοιβών, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών, αλλά παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), κατ' άρθρο 62§1 περ. δ' του Ν. 4172/2013, που αφορά στις πληρωμές για αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, σε συνδυασμό με το άρθρο 64§1 περ. δ' του Ν. 4174/2013.

Στο ίδιο πλαίσιο, **με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1072/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (παρ. VII. 2.)** προβλέπεται ότι η ένταξη στην κατηγορία του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της αποκτήσεως εισοδήματος από της άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφ' όσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 12§2 του Ν. 4174/2013, δεν αλλάζει την κατηγορία – πηγή προελεύσεως του εισοδήματος και απλώς κρίνει την κλίμακα (από μισθωτή εργασία ή από επιχειρηματική δραστηριότητα), σύμφωνα με την οποία θα φορολογηθεί το εκάστοτε εισόδημα κατά την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων. Κατά συνέπεια, για την παρακράτηση στα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμα και αν για τα εισοδήματα αυτά κριθεί ότι φορολογούνται με την κλίμακα των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του Ν. 4172/2013 και οι οδηγίες, που δόθηκαν με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1120/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.

4. Ασκούμενοι Δικηγόροι

4.1. Χρήση 2013

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1109224 ΕΞ 24.07.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Φορολογική μεταχείριση αμοιβών ασκούμενων δικηγόρων και σπουδαστών που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση στο επάγγελμα (Ν. 2238/1994)» είχε γίνει δεκτό, στο πλαίσιο του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994), ότι οι αμοιβές, που λαμβάνουν τόσο οι Ασκούμενοι Δικηγόροι, όσο και οι σπουδαστές, που πραγματοποιούν πρακτική άσκηση, κατά το

διάστημα της ασκήσεως, φορολογούνται με την κλίμακα της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 για τη χρήση του 2013 (κλίμακα μισθωτών – συνταξιούχων). Δόθηκε, δε, η δυνατότητα στα πρόσωπα, που εμπίπτουν στις δύο αυτές κατηγορίες (Ασκούμενοι Δικηγόροι και σπουδαστές) και είχαν υποβάλει ηλεκτρονικά την αρχική φορολογική τους δήλωση για τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014), να υποβάλουν χειρόγραφα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αίτησή τους στην αρμοδία Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

4.2. Φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν

Στο ίδιο πλαίσιο, όσον αφορά στον νυν ισχύοντα Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), **με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1047/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (παρ. 4)** προβλέπεται ότι στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες, για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται, όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει συμβάσεως, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία αυτό αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτελέσεως των υπηρεσιών, εντάσσονται και τα εισοδήματα των Ασκούμενων Δικηγόρων και σπουδαστών, που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση, διότι θεωρείται ότι συντρέχει η ανωτέρω εργασιακή σχέση, λόγω της φύσεως των εργασιών τους. Επομένως, το εισόδημα, το οποίο αποκτούν οι Ασκούμενοι Δικηγόροι, φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

5. Μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου

Με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1097/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. επισημαίνεται ότι τα φυσικά πρόσωπα, που αποκτούν εισόδημα ως διευθυντές ή μέλη Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, με την ιδιότητά τους αυτή, φορολογούνται ως αποκτώντες εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις (βλ. περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του

N. 4172/2013). Αντίθετα, όταν παρέχουν υπηρεσίες πέραν της ιδιότητας αυτής π.χ. ως μηχανικοί, λογιστές, δικηγορικές υπηρεσίες κ.λπ., στην ίδια εταιρεία - νομικό πρόσωπο, από την οποία αποκτούν εισόδημα ως διευθυντές ή μέλη Δ.Σ. και ανεξάρτητα αν υπάρχει σύμβαση ή όχι, το εισόδημά τους αυτό προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα.

6. Μέρισμα και Ειδικός Διανεμητικός Λογαριασμός.

6.1. Φορολογική αντιμετώπιση - Λογιστική απεικόνιση

Για τη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση του μερίσματος, **στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1208/2010 του Υπουργείου Οικονομικών** ορίζονται τα ακόλουθα: *«Για την είσπραξη του διανεμόμενου μερίσματος, από μέλη δικηγόρους του οικείου δικηγορικού συλλόγου, από λογαριασμό που έχει συσταθεί για αυτόν το σκοπό, δεν απαιτείται η έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών από τους δικηγόρους (ΣΤΕ 4083/1997). Όμως, επειδή, το ποσό αυτό αποτελεί ακαθάριστο έσοδο που συναθροίζεται με τα υπόλοιπα ακαθάριστα έσοδα του δικηγόρου, πρέπει να καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία με βάση τα δικαιολογητικά καταβολής από το δικηγορικό σύλλογο. Ειδικά, στην περίπτωση που ο δικηγόρος εργάζεται αποκλειστικά με πάγια αντιμισθία και επειδή το εισόδημά αυτό θεωρείται ότι αποκτάται από μισθωτές υπηρεσίες, δεν είναι δηλαδή υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ., το δικαιούμενο μέρισμα εμφανίζεται απ' ευθείας στον προβλεπόμενο για τα ελευθέρια επαγγέλματα κωδικό της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του με βάση τα δικαιολογητικά καταβολής από το δικηγορικό σύλλογο. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ο δικηγόρος αποκτά δικαίωμα άσκησης επαγγέλματος και επομένως δικαιούται μέρισμα, αλλά για διάφορους λόγους (π.χ. συνέχιση σπουδών για μεταπτυχιακό) δεν έχει κάνει έναρξη επαγγέλματος ως δικηγόρος και δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία. Για τα ανωτέρω μερίσματα οι δικηγόροι δεν υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών, ενώ οι δικηγορικοί σύλλογοι*

υποβάλλουν συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ανά δικηγόρο, με τον κωδικό "1" (αντισυμβαλλόμενοι μη υπόχρεοι)».

Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. Δ15Β/1053867/ΕΞ 2011/07.04.2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκαν τα εξής:

α) Δικαιολογητικό εγγραφής του μερίσματος των Δικηγόρων στα βιβλία τους αποτελεί το δικαιολογητικό καταβολής αυτού, δηλαδή η βεβαίωση, που εκδίδεται από τον οικείο Δικηγορικό Σύλλογο για την καταβολή του ως άνω μερίσματος. Εφ' όσον η βεβαίωση αυτή εκδίδεται σε ετησία βάση (μια φορά τον χρόνο), στα βιβλία διενεργείται εγγραφή στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου με βάση την εν λόγω βεβαίωση και ανεξάρτητα από τον χρόνο εισπράξεως του μερίσματος.

β) Οι Δικηγόροι, που παρέχουν τις υπηρεσίες τους αποκλειστικά με παγία αντιμισθία (εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες), χωρίς, δηλαδή, να αποκτούν εισόδημα και από την παροχή λοιπών δικηγορικών υπηρεσιών (ως ελεύθεροι επαγγελματίες), δεν απαιτείται να καταχωρίζουν το μέρισμα, που λαμβάνουν από τον οικείο Δικηγορικό Σύλλογο, στα φορολογικά βιβλία, που τυχόν έχουν θεωρήσει σε χρόνο, στον ασκούσαν το δικηγορικό επάγγελμα (ως ελεύθεροι επαγγελματίες)

6.2. Μη υπαγωγή σε Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1048/2011 του Υπουργείου Οικονομικών, το μέρισμα, που εισπράττεται από τον οικείο Δικηγορικό Σύλλογο, δεν υπάγεται στις διατάξεις του Φ.Π.Α. (αφορά πράξη εξαιρουμένη χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών) και δεν περιλαμβάνεται στον κύκλο εργασιών για σκοπούς Φ.Π.Α. Ωστόσο, δεδομένου ότι το μέρισμα καταχωρίζεται στα τηρούμενα από τον Δικηγόρο βιβλία, θα καταχωρίζεται και στους κωδικούς 611 και 613 της Εκκαθαριστικής Δηλώσεως Φ.Π.Α. (και στον κωδικό 310 της Περιοδικής Δηλώσεως Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου). Τα ίδια ισχύουν και για το ποσό, που λαμβάνει ο Δικηγόρος δυνάμει του Ειδικού Διανεμητικού Λογαριασμού.

7. Εκλογική Αποζημίωση

7.1. Μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος

Στις διατάξεις του άρθρου 108 του Π.Δ. 26/2012 «Κωδικοποίηση σ' ενιαίο κείμενο των διατάξεων της νομοθεσίας για την εκλογή βουλευτών», όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 49§1 του Ν.4262/2014, προβλέπονται τα κάτωθι: «1. Σε όσους διορίζονται κατά τη διενέργεια βουλευτικών εκλογών έφοροι αντιπροσώπων δικαστικής αρχής, αντιπρόσωποι δικαστικής αρχής, γραμματείς εφορευτικών επιτροπών, διερμηνείς τουρκικής γλώσσας, χορηγείται ειδική αποζημίωση, που καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών και δύναται να καταβάλλεται κατά παρέκκλιση κάθε γενικής ή ειδικής διάταξης. 2. Με την ίδια απόφαση καθορίζονται υπέρ των παραπάνω προσώπων τα οδοιπορικά έξοδα, τα σχετικά με την πληρωμή αυτών και της ειδικής αποζημίωσης της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και οι υποχρεώσεις όλων των προσώπων, στα οποία καταβάλλονται τα οδοιπορικά έξοδα και η ειδική αποζημίωση. 3. Οι δικαιούχοι των αποζημιώσεων του άρθρου αυτού απαλλάσσονται από την υποχρέωση καταβολής οποιουδήποτε φόρου, εισφοράς ή κράτησης υπέρ τρίτων κ.λπ., για τα ποσά που τους καταβάλλονται για τις αποζημιώσεις αυτές. Η αποζημίωση του παρόντος άρθρου είναι ακατάσχετη, δεν υπόκειται σε κανενός είδους παρακράτηση και δεν συμψηφίζεται με οφειλές των δικαιούχων προς το Ελληνικό Δημόσιο ή τα ασφαλιστικά ταμεία από οποιαδήποτε αιτία. 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και σε κάθε άλλη περίπτωση προσφυγής στη λαϊκή ετυμηγορία.»

Επομένως, η αποζημίωση, που λαμβάνουν οι Δικηγόροι, ως αντιπρόσωποι της δικαστικής αρχής, για τη συμμετοχή τους στην εκλογική διαδικασία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Στο πλαίσιο αυτό, με τη διάταξη του άρθρου 1§3 της υπ' αριθμ. 19550/15.05.2015 Κ.Υ.Α. των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών με θέμα «Τροποποίηση της αριθμ. 18989/10.5.2014 κοινής απόφασης του Υπουργού Εσωτερικών και Οικονομικών περί καθορισμού του ύψους της

ειδικής αποζημίωσης και των οδοιπορικών εξόδων των διορισμένων εποπτών, εφόρων, αντιπροσώπων της δικαστικής αρχής κ.λπ. για τη διενέργεια των δημοτικών και περιφερειακών εκλογών της 18ης Μαΐου 2014 και των επαναληπτικών της 25ης Μαΐου 2014 και των εκλογών για την ανάδειξη των μελών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 25ης Μαΐου 2014, καθώς και του τρόπου καταβολής τους» ορίστηκε ότι τα καταβαλλόμενα ως αποζημίωση των αντιπροσώπων της δικαστικής αρχής ποσά για τη συμμετοχή τους στην ως άνω εκλογική διαδικασία είναι ακατάσχετα, δεν υπόκεινται σε κανενός είδους παρακράτηση, φόρο, εισφορά ή κράτηση υπέρ τρίτων κ.λπ., δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος και δεν συμψηφίζονται με οφειλές των δικαιούχων προς το Ελληνικό Δημόσιο ή τα ασφαλιστικά ταμεία από οποιαδήποτε αιτία.

Ομοίως, με τη διάταξη του άρθρου 1§3 της υπ' αριθμ. 824/13.01.2015 Κ.Υ.Α. των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών με θέμα: «Καθορισμός του ύψους της ειδικής αποζημίωσης και των οδοιπορικών εξόδων των διορισμένων, εφόρων, αντιπροσώπων της δικαστικής αρχής, γραμματέων κ.λπ. για τη διενέργεια των Βουλευτικών εκλογών της 25ης Ιανουαρίου 2015, καθώς και του τρόπου καταβολής τους» ορίστηκε ότι τα καταβαλλόμενα ως αποζημίωση των αντιπροσώπων της δικαστικής αρχής ποσά για τη συμμετοχή τους στην ως άνω εκλογική διαδικασία είναι ακατάσχετα, δεν υπόκεινται σε κανενός είδους παρακράτηση, φόρο, εισφορά ή κράτηση υπέρ τρίτων κ.λπ., δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος και δεν συμψηφίζονται με οφειλές των δικαιούχων προς το Ελληνικό Δημόσιο ή τα ασφαλιστικά ταμεία από οποιαδήποτε αιτία.

7.2. Μη υπαγωγή σε Φ.Π.Α.

Στο υπ' αριθμ. πρωτ.: Δ12Α 1072976 ΕΞ/04.05.2012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Φορολογική αντιμετώπιση ειδικής αποζημίωσης που καταβάλλεται σε αντιπροσώπους της δικαστικής αρχής, κ.λπ. που διορίζονται κατά την διενέργεια βουλευτικών εκλογών» αναφέρονται τα ακόλουθα: «Οι δικηγόροι, συμβολαιογράφοι και άμισθοι υποθηκοφύλακες, που διορίζονται ως αντιπρόσωποι δικαστικής αρχής, σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου 68 του π.δ. 96/2007, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους στη διεξαγωγή της εκλογικής διαδικασίας, δεν ενεργούν στο πλαίσιο άσκησης ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας. Κατά συνέπεια η ειδική εκλογική αποζημίωση που λαμβάνουν δεν υπάγεται στις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) και επομένως δεν αναλογεί ΦΠΑ στο έσοδο αυτό.».

Επομένως, η ως άνω αποζημίωση δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Στο δε υπ' αριθμ. πρωτ.: **Δ14Β 1087797 ΕΞ/29.05.2013** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι «το ποσό αυτό πρέπει να καταχωρηθεί στον κωδ. 310 της περιοδικής και αντίστοιχα στον κωδ. 611 της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., ως εξαιρούμενη του Φ.Π.Α. εκροή» και ότι «εφόσον δεν έχετε συμπεριλάβει το ποσό αυτό στις δηλώσεις που υποβάλατε, πρέπει να υποβάλετε σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις χωρίς πρόστιμο, όπως έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1317/2.12.1997 του Υπουργείου Οικονομικών».

8. Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος

Στις διατάξεις του άρθρου 8§4 του Ν. 4172/2013 ορίζονται τα ακόλουθα: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β – ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΔΗΛΩΣΕΩΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014

1. Γενικές Επισημάνσεις

1.1. Υποχρέωση για την υποβολή φορολογικής δηλώσεως έχει κάθε φυσικό πρόσωπο, εφ' όσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του και αποκτά πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα, ανεξάρτητα από το αν είναι εξαρτώμενο μέλος ή όχι.

1.2. Στη δήλωση περιλαμβάνονται υποχρεωτικά όλα τα εισοδήματα, ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολογήσεώς τους, καθώς και τα απαλλασσόμενα από τον φόρο. Σε κάθε περίπτωση παρακρατήσεως φόρου, ακόμη και στην περίπτωση αυτοτελούς φορολογήσεως ή με ειδικό τρόπο φορολογουμένων εισοδημάτων, συμπληρώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

1.3. Οι σύζυγοι υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση, πλην όμως ο φόρος υπολογίζεται χωριστά για τα εισοδήματα εκάστου.

1.4. Η δήλωση υποβάλλεται υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

Η δήλωση με επιφύλαξη υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

Η συμπληρωματική – τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται, εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου (*αντιθέτως: οι συμπληρωματικές – τροποποιητικές δηλώσεις παρελθόντων ετών υποβάλλονται χειρόγραφα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.*).

1.5. Από την εκκαθάριση της δηλώσεως μπορεί να προκύψει υποχρέωση καταβολής (*χρεωστικό υπόλοιπο*) ή δικαίωμα επιστροφής χρημάτων (*πιστωτικό υπόλοιπο*).

Ο φόρος εισοδήματος καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται, σε περίπτωση εμπρόθεσμης υποβολής της δηλώσεως (*ανεξάρτητα από την ημερομηνία υποβολής της*), μέχρι την τελευταία ημέρα του επομένου μήνα από την ημερομηνία λήξεως της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και η καθεμιά

από τις επόμενες την τελευταία ημέρα του τρίτου (3^{ου}) και πέμπτου (5^{ου}) μήνα, αντιστοίχως, από την ως άνω ημερομηνία λήξεως της προθεσμίας υποβολής.

Εάν ο οφειλόμενος, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, φόρος καταβληθεί εφ' άπαξ μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσεως, ανεξάρτητα αν βεβαιώθηκε σε μία ή περισσότερες δόσεις, παρέχεται έκπτωση στο συνολικό ποσό 2%.

Αν προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό θα επιστραφεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού, που δηλώνεται με τη δήλωση.

Στις ίδιες τις Οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών τονίζεται ότι, εάν το επιστρεφόμενο ποσό προέρχεται από προκαταβολή προηγούμενου έτους, που δεν εξοφλήθηκε ή δεν είναι γνωστός ο τρόπος εξοφλήσεώς της, καθώς και εάν υπάρχει η οποιαδήποτε οφειλή προς το Δημόσιο ή Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης, η επιστροφή των χρημάτων θα καθυστερήσει, γιατί πρέπει να προηγηθούν ορισμένες ενδοϋπηρεσιακές ενέργειες και μετά να δοθεί η σχετική εντολή.

1.6. Όλα τα δικαιολογητικά, που συνυποβάλλονται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, πρέπει να είναι διατυπωμένα στην Ελληνική γλώσσα.

Αν ο εκδότης αυτών των δικαιολογητικών είναι αλλοδαπός, μαζί με καθένα από αυτά τα δικαιολογητικά πρέπει να υποβάλλεται και μετάφρασή του στα Ελληνικά. Η μετάφραση αυτή μπορεί να γίνεται από οποιαδήποτε Αρχή ή πρόσωπο, που έχει το σχετικό δικαίωμα.

Η υποβολή των πιο πάνω δικαιολογητικών γίνεται με αντίγραφα των σχετικών τιμολογίων ή αποδείξεων.

Τα δικαιολογητικά, που απαιτούνται σε κάθε περίπτωση, καθορίζονται είτε απ' ευθείας από διάταξη νόμου, είτε από υπουργικές αποφάσεις και διαταγές, καθώς και από την απόφαση για τον τύπο και περιεχόμενο της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (βλ. ΠΟΛ. 1088/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Αν κάποιο δικαιολογητικό που απαιτείται έχει συνυποβληθεί με δήλωση προηγούμενου οικονομικού έτους, η οποία υποβλήθηκε στην ίδια Φορολογική Αρχή, μπορεί να γίνει σχετική ρητή αναφορά. Εάν, όμως, αυτό το

δικαιολογητικό έχει υποβληθεί σε άλλη Δ.Ο.Υ., πρέπει να υποβληθεί νέο, έστω σε αντίγραφο του πρωτοτύπου.

Επί ηλεκτρονικής υποβολής της δηλώσεως, δεν συνυποβάλλονται δικαιολογητικά, τα οποία φυλάσσονται από τον φορολογούμενο και παραδίδονται εφ' όσον ζητηθούν.

1.7. Για τον υπόχρεο, η διεύθυνση επαγγέλματος συμπληρώνεται μόνο από όσους αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ήτοι και από τους Δικηγόρους), ενώ η διεύθυνση κατοικίας συμπληρώνεται υποχρεωτικά από όλους ανεξαιρέτως τους φορολογούμενους. Για τη σύζυγο, συμπληρώνεται κατά περίπτωση η διεύθυνση κατοικίας ή του επαγγέλματος, εφ' όσον είναι επιτηδευματίας.

1.8. Για τον Δικηγόρο, συμπληρώνονται τα Έντυπα Ε3 και Ε1 και, εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, το Έντυπο Ε2.

1.9. Αρμοδία Δ.Ο.Υ. είναι η Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η τελευταία δηλωθείσα στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. διεύθυνση της έδρας του επαγγέλματός του.

Για τους συζύγους, εφ' όσον υπάγονται σε διαφορετική Δ.Ο.Υ., η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., στην οποία υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος ο σύζυγος.

1.10. Δεν θα αποσταλεί ταχυδρομικώς εκκαθαριστικό σημείωμα (πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, κατά τη νέα ορολογία του Κ.Φ.Δ.), παρά η εκκαθάριση του φόρου πραγματοποιείται ηλεκτρονικώς με την οριστική υποβολή της δηλώσεως (βλ. και άρθρο 5§6 του Κ.Φ.Δ.).

2. Συμπλήρωση Εντύπου Ε3

2.1. Στο έντυπο Ε3 οι Δικηγόροι μεταφέρουν τα ποσά των ακαθαρίστων εσόδων και δαπανών από το Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και υπολογίζουν τα καθαρά κέρδη από την ελεύθερη δικηγορία για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2.2. Το έντυπο Ε3 συμπληρώνεται πρώτο και ακολουθεί η συμπλήρωση των υπολοίπων εντύπων (Ε2, αν συντρέχει λόγος, Ε1 κ.λπ.).

2.3. Αντίστοιχα, οι Δικηγορικές Εταιρείες συμπληρώνουν το έντυπο Ε5.

2.4. Το έντυπο Ε3 συμπληρώνουν κανονικά και οι «κατά πλάσμα μισθωτοί» του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013 (συμπληρώνουν των κωδικό 591 στην 1^η σελίδα του εντύπου).

2.5. Όσον αφορά στο Έντυπο Ε3, στο φορολογικό έτος 2014 έχουν επέλθει οι ακόλουθες αλλαγές:

α) Στον Πίνακα Α απαλείφθηκαν τα στοιχεία του συζύγου (*υποχρέου*) για τις περιπτώσεις ατομικής επιχειρήσεως, που ανήκει στη σύζυγο.

β) Στον Πίνακα ΣΤ καταργήθηκαν οι στήλες, που αφορούσαν σε δαπάνες, έσοδα κ.λπ. για ελεύθερους επαγγελματίες, καθ' όσον το εισόδημα αυτό αποτελεί πλέον εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εντασσόμενο στην κατηγορία της παροχής υπηρεσιών.

γ) Καταργήθηκε η δυνατότητα υπαγωγής σε αυτοέλεγχο (*αυτοπεραίωση*).

δ) Η Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης τροποποιείται και η κατηγοριοποίηση των δαπανών που αναμορφώνονται γίνεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22, 22^Α, 23, 24 και 26 του Ν. 4172/2013 (*εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες, προβλέψεις, αποσβέσεις*). Οι Πίνακες, που αφορούσαν στις δαπάνες των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, καθώς και η κατάσταση για την κινητή τηλεφωνία απαλείφθηκαν, καθ' όσον καταργήθηκαν και οι αντίστοιχες διατάξεις, που περιλαμβάνονταν στο άρθρο 31 του Ν. 2238/1994, ο οποίος αντικαταστάθηκε από τον Ν. 4172/2013.

2.6. Οι «κατά πλάσμα μισθωτοί» συμπληρώνουν τον Κωδικό 591, καταχωρίζουν τα έσοδά τους στον Πίνακα ΣΤ.δ), καταχωρίζουν ως δαπάνη μόνο τις ασφαλιστικές εισφορές, στον Κωδικό 517 του Πίνακα ΣΤ.στ), μεταφέρουν τα στοιχεία στον Πίνακα ΣΤ.ζ) και το φορολογητέο καθαρό εισόδημά τους αποτυπώνεται στον Κωδικό 348 του Πίνακα Ζ, από όπου και μεταφέρεται στους κωδικούς 307/308 του Εντύπου Ε1.

2.7. Στο έντυπο Ε3 ιδιαίτερη προσοχή χρειάζονται τα παρακάτω σημεία:

Κωδικοί 002 – 003:

Αναγράφεται το χρονικό διάστημα, κατά το οποίο ασκήθηκε η επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κωδικός 019:

Σημειώνεται η ένδειξη Χ στην κατηγορία τηρουμένων βιβλίων (*απλογραφικά ή διπλογραφικά κατά Κ.Φ.Α.Σ.*).

Κωδικός 591:

Συμπληρώνεται από τους «κατά πλάσμα μισθωτούς» του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013, εφ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων (*τα πρόσωπα αυτά θα φορολογηθούν με βάση την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία*).

Πίνακας Α. Στοιχεία Φορολογουμένου

Συμπλήρωση στοιχείων.

Κωδικός 705: Κ.Α.Δ. 69.10.10.00 (*Κωδικός Αριθμός Κυρίας Δραστηριότητας για υπηρεσίες Δικηγόρου*). Τον επαναλαμβάνουμε στον Κωδικό 761.

Αντίστοιχα, ο Κ.Α.Δ. για όσους Ασκουμένους Δικηγόρους έχουν επιλέξει να τηρούν βιβλία και στοιχεία είναι: 69.10.19.01.

Πίνακας Β. Στοιχεία Κ.Φ.Α.Σ. εκδοθέντα στη χρήση

Σημειώνεται είτε η ένδειξη Α.Π.Υ. ή Α.Λ.Π. (Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών ή Απόδειξη Λιανικής Συναλλαγής, τίτλος στοιχείου του Δικηγόρου σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών προς πελάτες ιδιώτες) είτε η ένδειξη Τ.Π.Υ. (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, τίτλος στοιχείου του Δικηγόρου σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών προς πελάτες μη ιδιώτες, π.χ. επιχειρήσεις, άλλους ελευθέρους επαγγελματίες, το Δημόσιο κ.λπ.) και οι αριθμοί, αντιστοίχως, των εκδοθεισών Α.Π.Υ. (Α.Λ.Π.) και των εκδοθέντων Τ.Π.Α. στη χρήση (π.χ. Α.Π.Υ. ή Α.Λ.Π. από Νο 30 έως Νο 40, Τ.Π.Υ. από Νο 11 έως Νο 15).

Πίνακας Γ. Λοιπά Στοιχεία Επιχείρησης

Κωδικός 061: Συμπληρώνεται, εάν τηρείται υποκατάστημα.

Κωδικός 072: Συμπληρώνεται, εάν τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά.

Πίνακας Ε. Στοιχεία για Ενοίκια που καταβλήθηκαν και Επιδότησεις που εισπράχθηκαν κατά το φορολογικό έτος – Δωρεάν Παραχώρηση

Σημειώνεται το ποσό των καταβληθέντων μισθωμάτων του δικηγορικού γραφείου στον Κωδικό 905 και συμπληρώνονται τα στοιχεία της εγκαταστάσεως, η περίοδος της μισθώσεως και τα στοιχεία του εκμισθωτή. Τα ποσά πρέπει να συμπίπτουν με τα αντίστοιχα δηλωθέντα του εκμισθωτή.

Πίνακας ΣΤ. δ) Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών

Κωδικός 547: Σύνολο ακαθάριστων εσόδων του έτους, όπως προκύπτει από το άθροισμα των εσόδων του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων (εξάγεται αυτόματα από την άθροιση των ποσών των κατωτέρω Κωδικών).

Ανάλυση εσόδων στους κάτωθι Κωδικούς:

Κωδικός 274: έσοδα από ιδιώτες.

Κωδικός 280: έσοδα από επιτηδευματίες κ.λπ., για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος 20%.

Κωδικός 279: έσοδα από παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο.

Κωδικός 282: οι υπόλοιπες περιπτώσεις εσόδων από παροχή υπηρεσιών (π.χ. έσοδα από επιτηδευματίες, οι οποίοι δεν παρακράτησαν φόρο 20%, διότι παρακρατήθηκε φόρος 15% από τον Δ.Σ.Α., ή διότι η αμοιβή δεν υπερέβαινε τα 300 Ευρώ. Στον Κωδικό 282 σημειώνουμε και το μικτό ετήσιο μέρισμα, καθώς και τον ειδικό διανεμητικό λογαριασμό νέων Δικηγόρων, τα ποσά των οποίων έχουν καταχωριστεί στη στήλη Εσόδων του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων).

Πίνακας ΣΤ. στ) Δαπάνες παροχής υπηρεσιών.

Σημειώνονται οι ετήσιες δικηγορικές δαπάνες, όπως εμφανίζονται στο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Το σύνολο των ετησίων δαπανών σημειώνεται στον Κωδικό 545. Οι δαπάνες αναγράφονται πριν τη φορολογική τους αναμόρφωση.

Στους κωδικούς 517, 523, 526, 529, 532, 535, 538 και 542 καταγράφονται αναλυτικά οι δαπάνες (προσοχή: στον Κωδικό 517 αναγράφονται οι εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία, βλ. αναλυτικά ανωτέρω, Κεφάλαιο Α, υπό 1.4., για τις δε αποσβέσεις παγίων, που καταχωρίζονται στον Κωδικό 542, βλ. αναλυτικά ανωτέρω, Κεφάλαιο Α, υπό 1.8.).

Προσοχή: Οι «κατά πλάσμα μισθωτοί» συμπληρώνουν μόνο τον Κωδικό 517, που αφορά στις ασφαλιστικές εισφορές, καθώς αυτή είναι η μοναδική δαπάνη, η οποία αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδά τους (βλ. και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1097/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Στον Κωδικό 532 σημειώνεται το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα λόγω ιδιοχρησιμοποίησεως για τα ιδιόκτητα γραφεία (3% επί της αντικειμενικής αξίας, βλ. και άρθρο 39§2 του Ν. 4172/2013), το οποίο συναθροίζεται με τις υπόλοιπες δαπάνες.

Το τεκμαρτό μίσθωμα πρέπει υποχρεωτικά να σημειωθεί και ως έσοδο στο έντυπο Ε2 (κωδ.17) και στο έντυπο Ε1 (κωδ.145, 146).

Πίνακας ΣΤ. ζ). Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία από παροχή υπηρεσιών.

Κωδικοί 549, 551: Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων του έτους (όπως Κωδικός 547).

Κωδικοί 557, 559: Σύνολο δαπανών χρήσεως (όπως Κωδικός 545).

Κωδικοί 561, 563: Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού (549 – 557 και 551 - 559).

Κωδικοί 565, 567: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 (βλ. αναλυτικά ανωτέρω, Κεφάλαιο Α', υπό 1.3., 1.4., 1.5., 1.6., 1.7., 1.8.).

Προσοχή: Σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1026/2012 του Υπουργείου Οικονομικών, οι κρατήσεις υπέρ Δικηγορικού Συλλόγου κ.λπ., που αναγράφονται στα γραμμάτια προκαταβολής για παράσταση σε Δικαστήρια (π.χ. 12% για τον Δ.Σ.Α.) και για παράσταση σε συμβόλαια (π.χ. 35% για τον Δ.Σ.Α.), αποτελούν έξοδα, καταχωρίζονται στο σκέλος των εξόδων του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων με παραστατικό το γραμμάτιο προκαταβολής και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφ' όσον, όπως διευκρινίζεται με την ως άνω ΠΟΛ. 1026/2012, οι εισπραττόμενες δικηγορικές αμοιβές είναι ίσες ή μεγαλύτερες από τα ποσά αναφοράς, που αναγράφονται επί των γραμματίων προκαταβολής.

Υπενθυμίζεται ότι οι ως άνω κρατήσεις υπολογίζονται πάντοτε ως δεδομένα και συγκεκριμένα ποσά, ανεξαρτήτως του ύψους της συμφωνημένης αμοιβής.

Π.χ. Επί «ποσού αναφοράς» 100 Ευρώ, Δικηγόρος λαμβάνει αμοιβή 100 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23% και καταβάλλει κρατήσεις υπέρ Δικηγορικού Συλλόγου κ.λπ. ύψους 12 Ευρώ. Οι κρατήσεις αυτές θα αναγνωρισθούν φορολογικά προς έκπτωση.

Αντιθέτως, εάν ο ανωτέρω Δικηγόρος προβεί σε έγγραφη συμφωνία και λάβει αμοιβή 50 Ευρώ (*μικρότερη του «ποσού αναφοράς»*) πλέον Φ.Π.Α. 23%, οι κρατήσεις υπέρ Δικηγορικού Συλλόγου κ.λπ. ύψους 12 Ευρώ δεν θα αναγνωρισθούν φορολογικά προς έκπτωση (*θα πρέπει να τύχουν φορολογικής αναμορφώσεως κατά την υποβολή της ετησίας Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος, στο Έντυπο Ε3, ως ανωτέρω*).

Κωδικοί 569, 571: Καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικό προσδιορισμό (*το εν λόγω ποσό μεταφέρεται στον Κωδικό 346 του Πίνακα Ζ*).

Πίνακας Ζ. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία.

Κωδικός 346: Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Το ποσό μεταφέρεται από τους Κωδικούς 569 και 571 του Πίνακα ΣΤ.ζ). Το εν λόγω ποσό μεταφέρεται και στους κωδικούς 401/402 του Εντύπου Ε1.

Κωδικός 348: Συμπληρώνεται από τους «κατά πλάσμα μισθωτούς» του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013. Το ποσό μεταφέρεται από τους Κωδικούς 569 και 571 του Πίνακα ΣΤ.ζ). Το εν λόγω ποσό μεταφέρεται και στους κωδικούς 307/308 του Εντύπου Ε1.

Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης

Η Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης υποβάλλεται από όλους τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, έστω και αν δεν υφίστανται δαπάνες για φορολογική αναμόρφωση, και συνυποβάλλεται ηλεκτρονικά με το Έντυπο Ε3. Επομένως, η υποβολή της είναι υποχρεωτική και για τις μηδενικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, καθώς και σε περίπτωση, που προκύπτει ζημία.

Η Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης αποτυπώνει τις δαπάνες, οι οποίες καταχωρίζονται μεν λογιστικώς στα βιβλία του υποχρέου, πλην όμως δεν αναγνωρίζονται φορολογικώς προς έκπτωση, σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία (βλ. άρθρα 22, 22^Α, 23, 24 και 26 του Ν. 4172/2013).

Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες προστίθενται στα καθαρά κέρδη του Δικηγόρου.

Αναγράφονται επίσης σε αυτή όλοι οι παρακρατούμενοι και έμμεσοι φόροι, που αφορούν στο προηγούμενο φορολογικό έτος, ήτοι ο Φ.Μ.Υ., οι παρακρατήσεις φόρου 20%, ο Φ.Π.Α., το χαρτόσημο κ.λπ.

Αντιθέτως, δεν αναγράφεται ο φόρος εισοδήματος, οι τυχόν έκτακτες εισφορές, ο Φ.Α.Π. και τυχόν ποσά περαιώσεων, τα οποία κατέβαλε ο Δικηγόρος.

Όπως προαναφέρθηκε, στο φορολογικό έτος 2014 η Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης τροποποιείται και η κατηγοριοποίηση των δαπανών που αναμορφώνονται γίνεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22, 22^Α, 23, 24 και 26 του Ν. 4172/2013 (εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες, προβλέψεις, αποσβέσεις). Οι Πίνακες, που αφορούσαν στις δαπάνες των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, καθώς και η κατάσταση για την κινητή τηλεφωνία, απαλείφθηκαν, καθ' όσον καταργήθηκαν και οι αντίστοιχες διατάξεις, που περιλαμβάνονταν στο άρθρο 31 του Ν. 2238/1994, ο οποίος αντικαταστάθηκε από τον Ν. 4172/2013 (βλ. και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1097/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

3. Συμπλήρωση εντύπου Ε2

3.1. Συμπληρώνεται ατομικά από τους υποχρέους, που έχουν εισοδήματα από ακίνητα στη χρήση (*μισθώματα ή ιδιόχρηση γραφείου ή δωρεάν παραχώρηση*) ή για ημιτελή ακίνητα ή για απόκτηση ακινήτου στη χρήση.

3.2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39§1 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 χρήσεως γης και ακινήτων. Ειδικότερα, το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

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

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

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

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσεως κοινοχρήστων χώρων σε ακίνητα.

3.3. Δεν δηλώνεται η ιδιοκατοίκηση κυρίας ή δευτερεύουσας κατοικίας (εξοχικής ή μη), καθώς, όπως προβλέπεται στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1069/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., για την ιδιοκατοίκηση ακινήτου δεν προκύπτει εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αλλά ετήσια αντικειμενική δαπάνη, ούτε η χρήση για τις ανάγκες του φορολογουμένου χώρου σταθμεύσεως – αποθήκης σε διαφορετική διεύθυνση από αυτή της κυρίας ή δευτερεύουσας κατοικίας

3.4. Σε περίπτωση εκχωρήσεως μισθωμάτων στο Δημόσιο, αυτά δεν θα περιλαμβάνονται στο Έντυπο Ε2, αλλά πρέπει να υποβάλλεται αίτηση εκχωρήσεως στην αρμοδία Δ.Ο.Υ. πριν την υποβολή της δηλώσεως (βλ. και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1096/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

3.5. Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας, δηλώνονται και τα στοιχεία των συνιδιοκτητών. Για συνιδιοκτησίες συζύγων, συμπληρώνουν και οι δύο σύζυγοι το έντυπο Ε2, καθώς και τον πίνακα Ι με τα στοιχεία του συζύγου τους.

3.6. Κάθε μεταβολή στα στοιχεία των ακινήτων (ανέγερση, αγορά, πώληση κ.λπ.) αναγράφεται στον Πίνακα ΙΙ.

3.7. Για τα κενά ακίνητα, στα στοιχεία του μισθωτή αναγράφεται η λέξη «κενό» και, περαιτέρω, αναγράφεται η χρονική περίοδος, κατά την οποία αυτό ήταν κενό, ως και το ποσοστό συνιδιοκτησίας επ' αυτού. Για ακίνητο κενό για χρονικό διάστημα άνω των έξι (6) μηνών, ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να αποδεικνύεται με αντίγραφα λογαριασμών της Δ.Ε.Η. κ.λπ.

3.8. Στη στήλη 18 καταχωρίζεται υποχρεωτικά ο εννεαψήφιος αριθμός παροχής ηλεκτρικού ρεύματος. Εάν δεν υπάρχει παροχή ρεύματος και το ακίνητο δεν ηλεκτροδοτείται, η στήλη 18 συμπληρώνεται με τον αριθμό 99999999. Αντιθέτως, εφ' όσον διακόπηκε η ηλεκτροδότηση, πλην όμως διατηρείται ο αριθμός παροχής, πρέπει να αναγράφεται, έστω και αν το ακίνητο είναι κενό και προς το παρόν δεν ηλεκτροδοτείται.

3.9. Το εισόδημα από ακίνητα φορολογείται με βάση την κατωτέρω κλίμακα, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 40§4 του Ν. 4172/2013:

Κλιμάκιο Εισοδήματος (Ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου (Ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (Ευρώ)	Σύνολο Φόρου (Ευρώ)
12.000	11%	1.320	12.000	1.320
Υπερβάλλον	33%			

3.10. Από το φορολογικό έτος 2014, στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία δεν επιβάλλεται ποσό συμπληρωματικού φόρου, ούτε προκαταβολή φόρου.

3.11. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39§3 περ. α' του Ν. 4172/2013, αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο, εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντηρήσεως, ανακαινίσεως ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

3.12. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39§2 εδ. β' του Ν. 4172/2013, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

3.13. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39§2 εδ. γ' του Ν. 4172/2013, κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα, που αφορά σε δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια (200) τ.μ., προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κυρία κατοικία, προς ανιόντες ή κατιόντες, απαλλάσσεται από τον φόρο.

4. Συμπλήρωση εντύπου Ε1

Ακολουθεί τη συμπλήρωση του εντύπου Ε3 και του εντύπου Ε2 (εφ' όσον συντρέχει λόγος συμπληρώσεως του τελευταίου).

Στον παρακάτω πίνακα, σημειώνονται επιλεκτικά οι κωδικοί, που σχετίζονται, κατά το μάλλον ή ήττον, με τους Δικηγόρους.

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε1	ΚΩΔΙΚΟΙ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
2	327 – 328	Σημειώνεται “X” πάνω στη λέξη “ΝΑΙ”, εφ’ όσον ο υπόχρεος ή/και η σύζυγός του υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος για πρώτη φορά. Στην περίπτωση αυτή, επέρχεται μείωση της προκαταβολής φόρου επομένου φορολογικού έτους κατά ποσοστό 50%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 69§1 εδ. τελ. του Ν. 4172/2013.
2	013 – 014	Σημειώνεται “X” πάνω στη λέξη “ΝΑΙ”, εφ’ όσον ο υπόχρεος ή/και η σύζυγός του είναι συνταξιούχος γεννηθείς έως 31-12-1949, ήτοι ηλικίας άνω των 65 ετών, προκειμένου να εφαρμοσθεί η μείωση των ετησίων αντικειμενικών δαπανών κατά ποσοστό 30%, όπως προβλέπεται στη διάταξη του άρθρου 33 περ. ζ’ του Ν. 4172/2013.
2	017 – 018	Σημειώνεται “X” πάνω στη λέξη “ΝΑΙ”, εφ’ όσον ο υπόχρεος ή/και η σύζυγός του έχει κάνει έναρξη επιτηδεύματος από την 01-01-2013 και μετά, ώστε να εφαρμοσθεί η προβλεπόμενη στη διάταξη του άρθρου 29§2 μείωση του συντελεστή του πρώτου κλιμακίου

		φορολογήσεως (26%) κατά ποσοστό 50%, εφ' όσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημά του από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν ξεπερνά τα 10.000 Ευρώ.
2	019 – 020	<p>Σημειώνεται "X" πάνω στη λέξη "ΝΑΙ", εφ' όσον ο υπόχρεος ή/και η σύζυγός του πληροί τις προϋποθέσεις, ώστε να φορολογηθεί ως «<i>κατά πλάσμα μισθωτός</i>», σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013 (βλ. ανωτέρω, Κεφάλαιο Α, υπό 3).</p> <p>Στην περίπτωση αυτή, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. των ληπτών των υπηρεσιών και, εφ' όσον αυτοί υπερβαίνουν τους 3, ο Α.Φ.Μ. του προσώπου, από το οποίο προέρχεται τουλάχιστον το 75% των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα.</p>
2	029 – 030	<p>Σημειώνεται "X" πάνω στη λέξη "ΝΑΙ", εφ' όσον η υπόχρεος ή/και η σύζυγός του έχει περιουσία (<i>ακίνητα, καταθέσεις κ.τ.λ.</i>) στο εξωτερικό.</p> <p>Στην περίπτωση αυτή, δεν γίνεται λεπτομερής περιγραφή της περιουσίας στο εξωτερικό.</p>
4^Α	301 – 302	<p>Αναγράφονται οι καθαρές αποδοχές των Δικηγόρων, που απασχολούνται με έμμισθη εντολή (<i>παγία αντιμισθία</i>).</p> <p>Οι εν λόγω κωδικοί είναι προσυμπληρωμένοι. Εφ' όσον δεν είναι προσυμπληρωμένοι και ο εργοδότης δεν εκπληρώνει την υποχρέωσή του να υποβάλει τη βεβαίωση αποδοχών ηλεκτρονικά, τότε ο φορολογούμενος</p>

		<p>συμπληρώνει αναλόγως του κωδικούς 343 – 344. Ενδεχόμενα προβλήματα διαστάσεως μεταξύ προσυμπληρωμένων στοιχείων και βεβαιώσεως αποδοχών θα επιλύονται σε επικοινωνία με τη Γ.Γ.Π.Σ.</p>
4 ^A	<p>303 – 304 321 – 322</p>	<p>Αναγράφονται οι συντάξεις (<i>κυρία και επικουρική, αντιστοίχως</i>) των συνταξιούχων Δικηγόρων.</p> <p>Τα ως άνω ποσά φορολογούνται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.</p>
4 ^A	307 – 308	<p>Αναγράφεται το καθαρό εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, το οποίο προκύπτει από την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των τηρουμένων βιβλίων μόνο των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών της χρήσεως, από τους Δικηγόρους εκείνους, που φορολογούνται ως «<i>κατά πλάσμα μισθωτοί</i>» (βλ. ανωτέρω, <i>Κεφάλαιο Α, υπό 3</i>), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013 (<i>μεταφέρεται από το έντυπο Ε3, κωδ. 348</i>).</p> <p>Τα ποσά φόρου, που τυχόν παρακρατήθηκαν ή προκαταβλήθηκαν για τις αμοιβές των προσώπων αυτών, αναγράφονται κανονικά στους σχετικούς κωδικούς του Πίνακα 4Γ.</p>
4 ^A	<p>313 – 314 315 – 316 333 - 334</p>	<p>Αναγράφονται τα ποσά αναλογούντος και παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος και παρακρατηθείσης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.</p>

4 ^A	343 – 344 345 – 346 347 – 348 349 - 350	<p>Συμπληρώνεται το εισόδημα από παγία αντιμισθία, εφ' όσον δεν είναι προσυμπληρωμένο στους κωδικούς 301/302.</p> <p>Ο αναλογών και ο παρακρατηθείς φόρος και η παρακρατηθείσα εισφορά αλληλεγγύης συμπληρώνονται, αντιστοίχως (εφ' όσον δεν είναι προσυμπληρωμένοι στους κωδικούς 313/314, 315/316 και 333/334), στους κωδικούς 345 – 346, 347 – 348 και 349 – 350.</p>
4Γ2	401 - 402	<p>Αναγράφεται το τελικό καθαρό κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (μεταφέρεται από το έντυπο Ε3, κωδ. 348).</p>
4Γ2	413 – 414	<p>Αναγράφεται η τυχόν ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία μεταφέρεται για συμψηφισμό με κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα επόμενα 5 φορολογικά έτη (Μεταφέρεται από το έντυπο Ε3 και προκύπτει όταν οι δαπάνες υπερβαίνουν τα έσοδα). Η συμπλήρωση των εν λόγω κωδικών συνεπάγεται τη μη συμπλήρωση των κωδικών 401 – 402.</p>
4Γ2	415 - 416	<p>Αναγράφεται το υπόλοιπο της ζημίας, που προέκυψε από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τα προηγούμενα έτη (εφ' όσον σε αυτά ο υπόχρεος δεν είχε υπαχθεί στη διαδικασία του αυτοελέγχου) και μεταφέρεται προς συμψηφισμό στη χρήση αυτή.</p>
4Γ2	425 – 426	<p>Αναγράφονται τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας (μεταφέρονται από το έντυπο Ε3, κωδ. 551).</p>

4Γ2	601 - 602	Αναγράφονται (προσυμπληρωμένα) τα ποσά των προκαταβληθέντων φόρων, τους οποίους παρακράτησε ο οικείος Δικηγορικός Σύλλογος επί των γραμματίων προκαταβολής και επί του καταβληθέντος μερίσματος (βλ. και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1067/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).
4Γ2	605 - 605	Αναγράφονται (προσυμπληρωμένα) τα ποσά των παρακρατηθέντων φόρων με συντελεστή 20%, που αφορούν στις αμοιβές των Δικηγόρων από επιτηδευματίες.
4Γ2	611 - 612	Αναγράφονται τα ποσά των προκαταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, για τα οποία έχουν χορηγηθεί οι σχετικές βεβαιώσεις, χωρίς να είναι προσυμπληρωμένα στους κωδικούς 601/602 και 605/606.
4Δ1	667 - 668	Αναγράφονται τα ποσά των τόκων, προ φόρου, από καταθέσεις σε ημεδαπά πιστωτικά ιδρύματα. Ο παρακρατηθείς φόρος αναγράφεται στους κωδικούς 675 – 676.
6	657 - 658	Αναγράφεται η αποζημίωση, που έλαβαν οι Δικηγόροι, ως αντιπρόσωποι της δικαστικής αρχής, για τη συμμετοχή τους στην εκλογική διαδικασία (βλ. ανωτέρω, Κεφάλαιο Α, υπό 7.). Επί του ανωτέρου ποσού δεν υπολογίζεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.
6	431 – 432	Αναγράφονται τα καθαρά κέρδη για τους Δικηγόρους - Μέλη Δικηγορικών Εταιρειών, που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

6	419 - 420	Αναγράφεται η δαπάνη ενοικίου, που καταβλήθηκε ή οφείλεται για τη μίσθωση δικηγορικού γραφείου στο φορολογικό έτος 2014 (πίνακας Ε' εντύπου Ε3), και συμπληρώνονται οι ενδείξεις του οικείου πίνακα.
6	781 - 782	Αναγράφεται, μεταξύ άλλων, η εφ' άπαξ παροχή από ταμεία προνοίας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου (βλ. άρθρο 14§1 περ. στ' και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1051/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.), το τίμημα από διάθεση περιουσιακών στοιχείων (π.χ. πώληση ακινήτου) και τα ποσά δανείων, που εισπράχθηκαν από τον φορολογούμενο.
6	787 - 788	Συμπληρώνεται το ποσό της αναλώσεως κεφαλαίου, ήτοι του κεφαλαίου, που σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις προηγούμενων (συνεχόμενων) ετών, τα οποία ξοδεύτηκαν το φορολογικό έτος 2014, εφ' όσον αποδεικνύεται ότι αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από τον φόρο νόμιμα. Ο τρόπος σχηματισμού των κεφαλαίων προηγούμενων ετών προσδιορίζεται αναλυτικά από τις διατάξεις του άρθρου 19§2 περ. ζ' του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα οικεία έτη, και του άρθρου 34§2 περ. ζ' του Ν. 4172/2013 για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2014 και μετά. Για τα εισοδήματα ή ποσά, που ήδη φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από τον φόρο νόμιμα, απαιτούνται βεβαιώσεις των επιχειρήσεων

		γενικά ή των αρμοδίων υπηρεσιών, από τις οποίες να προκύπτουν τα ποσά αυτά (για την ανάλωση κεφαλαίου, βλ. και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1076/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).
7	049	Αναγράφονται οι δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών, που συνδέονται με την υποχρέωση όσων αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή συντάξεις να συλλέξουν και να υποβάλουν αποδείξεις σε ποσοστό 10% του φορολογητέου σύμφωνα με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εισοδήματός τους (βλ. άρθρο 72§25 Ν. 4172/2013, και αναλυτικά ανωτέρω, Κεφάλαιο Α, υπό 2.2.1. και 2.2.2.).
7	051 - 052	Αναγράφονται τα έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περιθάλψεως, ποσοστό 10% των οποίων μειώνει τον φόρο, εφ' όσον αυτά υπερβαίνουν το 5% του φορολογητέου εισοδήματος, με ανώτατο όριο μείωσης τα 3.000 Ευρώ (βλ. άρθρο 18 του Ν. 4172/2013). Σημειώνεται ότι η μείωση φόρου για τις εν λόγω δαπάνες εφαρμόζεται σε όλες τις κατηγορίες εισοδήματος (βλ. την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1052/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. και αναλυτικά ανωτέρω, Κεφάλαιο Α', υπό 2.2.3.).
7	059 – 060 031 - 032	Αναγράφονται τα ποσά των δωρεών, ποσοστό 10% των οποίων μειώνει τον φόρο, εφ' όσον αυτές υπερβαίνουν τα 100 Ευρώ στη διάρκεια του φορολογικού έτους, χωρίς το συνολικό ποσό των δωρεών να δύναται να υπερβαίνει το 5% του φορολογητέου εισοδήματος (βλ. άρθρο

		<p><i>19 του Ν. 4172/2013).</i></p> <p>Σημειώνεται ότι η μείωση φόρου για τις εν λόγω δαπάνες εφαρμόζεται σε όλες τις κατηγορίες εισοδήματος (βλ. την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1052/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. και αναλυτικά ανωτέρω, Κεφάλαιο Α', υπό 2.2.3.).</p>
--	--	---