



ΕΝΩΣΗ
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ
ΕΤΑΙΡΙΩΝ
ΕΛΛΑΔΟΣ

Αριθμ. Πρωτ.: 189102/169
Αριθμ. Φακ.: 056

ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΑΡΙΘΜ. 21 908

Προς τις Ασφαλιστικές
Εταιρίες – Μέλη της Ένωσης

ΞΕΝΟΦΩΝΤΟΣ 10,
ΑΘΗΝΑ,
Τ.Κ. 105 57

Τ: (+30) 210 33 34 100
F: (+30) 210 33 34 149
E: info@eaae.gr

www.eaae.gr

Αθήνα, 2 Απριλίου 2015

**Υπόψη Οικονομικών Διευθύνσεων
& Λογιστηρίων**

Αποφάσεις και Εγκύκλιοι Υπουργείου Οικονομικών

Κυρίες – Κύριοι,

Σας διαβιβάζουμε, για ενημέρωσή σας, τις παρακάτω πολύ ενδιαφέρουσες αποφάσεις και εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

1. Διευκρινίσεις επί των διατάξεων του άρθρου 51 του ν. 4305/2014 (ΦΕΚ 237 Α/31.10.2014), όπως ισχύει (ΠΟΛ. 1066/18.3.2015).
2. Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό (ΠΟΛ. 1071/31.3.2015).
3. Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ. 1073/31.3.2015).

Με εκτίμηση,

ΜΑΡΓΑΡΙΤΑ ΑΝΤΩΝΑΚΗ
Γενική Διευθύντρια

ΚΕΛΛΥ ΧΑΤΖΗΔΗΜΗΤΡΙΟΥ
Νομικός Σύμβουλος

Συν.: 3

/εκ



ΑΔΑ: ΩΘ81Η-ΙΧ9
ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΝΑ ΣΤΑΛΕΙ ΚΑΙ ΜΕ Ε-MAIL

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αθήνα, 18 Μαρτίου 2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΠΟΛ: 1066

Α.ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΡΟΣ: ΩΣ Π.Δ.

1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ Α΄

ΤΗΛ : 210 3605159, 3630573, 3630563

ΤΜΗΜΑ Β΄

ΤΗΛ: 210 3614280

ΤΜΗΜΑ Δ΄

ΤΗΛ: 210 3628634

ΤΜΗΜΑ Ε΄

ΤΗΛ.: 210 3614303 *(για ειδικά θέματα ρύθμισης
χρεών πτωχών, υπό εκκαθάριση ή εξυγίανση
οφειλετών)*

Β. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & Ε.Φ.Κ.

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ

ΤΜΗΜΑ Δ΄

ΤΗΛ : 210 6987439

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ

**ΘΕΜΑ : «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων του άρθρου 51 του ν. 4305/2014
(ΦΕΚ 237 Α /31.10.2014), όπως ισχύει».**

Κατόπιν προφορικών αιτημάτων των Δ.Ο.Υ. αλλά και φορολογουμένων επί
ορισμένων ζητημάτων που προέκυψαν από την εφαρμογή του άρθρου 51 του ν.
4305/2014, δίνονται οι ακόλουθες διευκρινήσεις.

Α. Εξαίρεση από την υπαγωγή στη ρύθμιση.

Στη ρύθμιση του άρθρου 51 του ν.4305/2014 δεν δύναται να υπαχθούν οφειλές, οι
οποίες έχουν υπαχθεί σε συμφωνία, η οποία έχει επικυρωθεί δικαστικά κατ' άρθρα

99 επ. του ν. 3588/2007 (Πτωχευτικός Κώδικας), 44 του ν. 1892/1990 ή άλλες διατάξεις, όσο ισχύει η εν λόγω συμφωνία. Η υπαγωγή στη ρύθμιση είναι επιτρεπτή μόνο μετά τη δικαστική ακύρωση ή λύση της συμφωνίας ή την ανατροπή της ως προς το Δημόσιο, σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας.

Κατ' εξαίρεση, είναι επιτρεπτή η υπαγωγή στη ρύθμιση οφειλών που έχουν υπαχθεί σε δικαστικά επικυρωμένη συμφωνία, αν σε αυτή περιλαμβάνεται όρος που το επιτρέπει, δηλαδή αν στη συμφωνία προβλέπεται μεν ορισμένος τρόπος αποπληρωμής των οφειλών προς το Δημόσιο, επιτρέπεται όμως ρητά στον οφειλέτη να επιλέξει, μετά την επικύρωσή της, ευμενέστερο τρόπο αποπληρωμής, που τυχόν προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις.

Οι αρμόδιες υπηρεσίες οφείλουν να διενεργούν σε τακτά χρονικά διαστήματα σχετικό έλεγχο συμβουλευόμενες το χειρόγραφο αρχείο που προβλέπεται στην ΠΟΛ 1068/2013, ώστε, αν διαπιστωθεί ότι έχει ανεπίτρεπτα λάβει χώρα υπαγωγή στην παρούσα ρύθμιση οφειλών που έχουν ρυθμιστεί με δικαστικά επικυρωμένη συμφωνία, κατά τα ανωτέρω, να προκαλούν άμεσα την απώλεια της ρύθμισης.

Επισημαίνεται ότι οφειλές που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 62Α του Κ.Ε.Δ.Ε. δυνάμει του δεύτερου εδαφίου της περ. α της παραγράφου 6 του άρθρου 4 του ν. 3808/2009 μπορούν να υπαχθούν στην παρούσα ρύθμιση με συνέπεια την απώλεια της ως άνω προηγούμενης ρύθμισης.

B. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΗ ΡΥΘΜΙΣΗ.

I. Ευεργετήματα υπέρ του οφειλέτη.

Διακανονισμός πληρωμής.

i) Δυνατότητα καταβολής των οφειλών που ρυθμίζονται εφάπαξ ή σε μηνιαίες δόσεις, έως εκατό, υπό προϋποθέσεις.

ii) Απαλλαγή από τις προσαυξήσεις, τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής που επιβαρύνουν τις υπαγόμενες οφειλές (κατά την ημερομηνία της αίτησης υπαγωγής) ανάλογα με τον αριθμό των δόσεων της ρύθμισης. Συγκεκριμένα, οι ρυθμιζόμενες οφειλές καταβάλλονται, εφάπαξ ή σε δόσεις ως εξής:

α) εφάπαξ, με απαλλαγή ποσοστού 100%,

β) έως δώδεκα (12) μηνιαίες δόσεις, με απαλλαγή ποσοστού ενενήντα τοις εκατό (90%),

γ) έως είκοσι τέσσερις (24) μηνιαίες δόσεις με απαλλαγή ποσοστού ογδόντα τοις εκατό (80%),

δ) έως τριάντα έξι (36) μηνιαίες δόσεις με απαλλαγή ποσοστού εβδομήντα τοις εκατό (70%),

ε) έως σαράντα οκτώ (48) μηνιαίες δόσεις με απαλλαγή ποσοστού εξήντα (60%),

στ) έως εξήντα (60) μηνιαίες δόσεις με απαλλαγή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%),

ζ) έως εβδομήντα δύο (72) μηνιαίες δόσεις με απαλλαγή ποσοστού τριάντα τοις εκατό (30%) και

η) έως εκατό (100) μηνιαίες δόσεις με απαλλαγή ποσοστού είκοσι τοις εκατό (20%).

iii) Το συνολικό ποσό κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πενήντα (50) ευρώ.

Οι οφειλέτες που έχουν υπαχθεί στη ρύθμιση «τελευταίας ευκαιρίας» της υποπαραγράφου Α1 της παρ. Α του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και τηρούν τους όρους της ρύθμισης αυτής, τυγχάνουν αναδρομικά των εκπτώσεων και των πρόσθετων ευεργετημάτων της παρ. 8 του άρθρου 51 του ν. 4305/2014. Ειδικότερα για τους οφειλέτες που επιλέξουν να υπαγάγουν την εναπομένουσα ρυθμισμένη οφειλή τους στη ρύθμιση του άρθρου 51 του ν. 4305/2014, οι ανωτέρω εκπτώσεις δύνανται να χορηγηθούν μετά την καταβολή της πρώτης δόσης αυτής.

Όσοι δεν υποβάλλουν αίτηση υπαγωγής μέχρι 31 Μαρτίου 2015 και διατηρούν την ρύθμιση «τελευταίας ευκαιρίας», δικαιούνται τα ευεργετήματα της παρ. 8 του άρθρου 51 του ν. 4305/2014, τα οποία θα υπολογιστούν μαζικά από την 1η Απριλίου 2015.

Επισήμανση : Με την διατήρηση της ρύθμισης τελευταίας ευκαιρίας του ν.4152/2013 οι λοιποί όροι της ρύθμισης αυτής παραμένουν εν ισχύ (15% προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής δόσης, λόγοι απώλειας αυτής, κλπ).

II. Προϋποθέσεις υπαγωγής σε πρόγραμμα αριθμού δόσεων άνω των εβδομήντα δύο (72).

Για την υπαγωγή σε αριθμό δόσεων άνω των εβδομήντα δύο (72) έως και εκατό (100), το ποσό της συνολικά ρυθμιζόμενης βασικής οφειλής δεν μπορεί να υπερβαίνει τις δέκα πέντε χιλιάδες ευρώ (15.000,00 €).

III. Χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας.

Στον οφειλέτη που είναι συνεπής στη ρύθμιση, δύναται να χορηγείται αποδεικτικό ενημερότητας των οφειλών του προς το Δημόσιο, μηνιαίας διάρκειας, εφόσον είναι ενήμερος και σε τυχόν άλλες ληξιπρόθεσμες οφειλές και συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 12 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει σήμερα.

Επισήμανση:

Σε έκτακτες περιπτώσεις που για οποιαδήποτε αιτία δεν εμφανίζονται στο πληροφοριακό σύστημα των Δ.Ο.Υ. οι σχετικές πληρωμές, ο αιτών οφείλει να προσκομίζει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το σχετικό παραστατικό πληρωμής, για την αξιολόγηση του αιτήματος χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας.

IV. Μη λήψη αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.

i) Για οφειλές που έχουν υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης και ο οφειλέτης συμμορφώνεται με το πρόγραμμα αυτής και εφόσον έχει ελεγχθεί η συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων υπαγωγής και διατήρησής του, όπως αναφέρονται στα αντίστοιχα κεφάλαια της παρούσας, δεν διενεργείται αναγκαστική εκτέλεση, ήτοι δεν επιτρέπεται η λήψη αναγκαστικών μέτρων (κατάσχεση στα χέρια τρίτων, κατάσχεση κινητών ή ακινήτων) ή η συνέχιση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης εν γένει (π.χ. έκδοση προγράμματος πλειστηριασμού).

ii) Οι επιβληθείσες μέχρι την ημερομηνία υπαγωγής στη ρύθμιση κατασχέσεις στα χέρια τρίτων αίρονται, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) έχει εξοφληθεί το 50% της αρχικής βασικής ρυθμιζόμενης οφειλής,

β) έχει υποβληθεί σχετική αίτηση από τον οφειλέτη,

γ) έχει κατά περίπτωση εξεταστεί η συνδρομή των προϋποθέσεων υπαγωγής στη ρύθμιση και μη απώλειας αυτής, όπως αναφέρονται στα αντίστοιχα κεφάλαια της παρούσας,

δ) η επιβληθείσα κατάσχεση αφορά αποκλειστικά χρέη που έχουν υπαχθεί και εξοφληθεί στο πλαίσιο της παρούσας ρύθμισης.

iii) Λοιπές επιβληθείσες κατασχέσεις στα χέρια τρίτων για τις οποίες δεν συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν αίρονται.

Σε κάθε περίπτωση (ii & iii) τα αποδιδόμενα ποσά από τις επιβληθείσες κατασχέσεις στα χέρια τρίτων, καθώς και από άλλες πράξεις εκτέλεσης (πχ απόδοση

πλειστηριάσματος) λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη δόσης ή δόσεων της χορηγηθείσας ρύθμισης, εφόσον εισπράττονται κατά τη διάρκεια αυτής και δεν πιστώνονται σε άλλες οφειλές που δεν έχουν ρυθμιστεί ή πιστώνονται διαφορετικά κατά τις κείμενες διατάξεις. Διευκρινίζεται ότι ως τρόπος εξόφλησης της περίπτωσης (ii) νοείται κάθε ποσό που εισπράττεται από οποιαδήποτε αιτία (όπως για παράδειγμα και οι λοιπές περιπτώσεις της παραγράφου 16 του άρθρου 51 του ν. 4305/2014, όπως ερμηνεύονται στην παρούσα) κατά τη διάρκεια ισχύος της ρύθμισης, **μετά την καταβολή της πρώτης δόσης**, ήτοι μετά την ενεργοποίηση της ρύθμισης εφόσον δεν πιστώνεται σε άλλες οφειλές που δεν έχουν ρυθμιστεί ή πιστώνονται διαφορετικά κατά τις κείμενες διατάξεις.

Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εξετάζει αίτημα περιορισμού κατασχέσεων στα χέρια τρίτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΚΕΔΕ, λαμβάνοντας υπόψη τις προϋποθέσεις που τάσσονται με την ΠΟΛ 1092/2014.

Τα ανωτέρω θα περιλαμβάνονται σε αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής υπηρεσίας, η οποία θα καταχωρείται υποχρεωτικά στο σύστημα TAXIS κατά αριθμό, ημερομηνία κλπ. Επισημαίνεται ότι, η τήρηση των προϋποθέσεων διατήρησης της ρύθμισης επιβάλλεται να παρακολουθείται τακτικά από την αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής υπηρεσία, άλλως θα πρέπει να επιβάλλεται άμεσα εκ νέου κατάσχεση.

V. Αναβολή εκτέλεσης ποινής.

Με την υπαγωγή και συμμόρφωση στη ρύθμιση τμηματικής καταβολής, αναβάλλεται η εκτέλεση της ποινής που επιβλήθηκε κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1882/1990, όπως ισχύει σήμερα, ή εφόσον άρχισε η εκτέλεσή της διακόπτεται.

VI. Δικαιώματα του Δημοσίου.

Η Φορολογική Διοίκηση διατηρεί το δικαίωμα και μετά την υπαγωγή στη ρύθμιση:

α) να μη χορηγεί αποδεικτικό ενημερότητας για μεταβίβαση ακινήτου ή σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος επ' αυτού εφόσον δεν διασφαλίζονται τα συμφέροντά του Δημοσίου, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 12 του ΚΦΔ και την κατ'εξουσιοδότηση εκδοθείσα απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1274/2013, όπως ισχύουν,

β) να εγγράφει υποθήκες σε περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη και των συνυποχρέων προσώπων, εφόσον η οφειλή δεν είναι ασφαλισμένη,

γ) να ορίζει συγκεκριμένο ποσοστό παρακράτησης, στις περιπτώσεις που απαιτείται η προσκόμιση αποδεικτικού για είσπραξη χρημάτων από φορείς, πλην του – εν στενή εννοία – Δημοσίου, το οποίο αναγράφεται επί του χορηγούμενου αποδεικτικού ενημερότητας και ορίζεται στο 1/7 της υπολειπόμενης ρυθμισμένης οφειλής, για τις οφειλές που έχουν ρυθμιστεί με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν.4305/2014,

δ) να προβαίνει σε συμψηφισμό των χρηματικών απαιτήσεων του οφειλέτη κατά του – εν στενή εννοία – Δημοσίου και μέχρι την κάλυψη του 1/7 των εναπομεινασών δόσεων.

Επισήμανση:

1. Τα ποσά που εισπράττονται από παρακράτηση λόγω της χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας, καλύπτουν δόση ή δόσεις της χορηγηθείσας ρύθμισης, εφόσον κατά την απόδοση των παρακρατούμενων ποσών η ρύθμιση δεν έχει απολεσθεί.

2. Η βεβαίωση οφειλής εκδίδεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 12 ν. 4174/2013 και στην κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1275/2013, όπως ισχύει. Το ανωτέρω ποσοστό παρακράτησης (1/7) δεν αφορά στη βεβαίωση οφειλής.

3. Εάν προκύψει συμψηφισμός κατά το άρθρο 83 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύει, διενεργείται πίστωση στις μηνιαίες δόσεις της ρύθμισης εφόσον κατά την απόδοση των παρακρατούμενων ποσών η ρύθμιση δεν έχει απολεσθεί.

4. Το συγκεκριμένο ποσοστό συμψηφισμού (1/7) αφορά μόνο στη συγκεκριμένη ρύθμιση και στο συμψηφισμό που διενεργείται αυτεπαγγέλτως. Ο οφειλέτης μπορεί με δήλωση - αίτησή του, να ζητήσει το συμψηφισμό του συνόλου της απαίτησής του κατά του δημοσίου με δόσεις της ρύθμισης.

5. Το συγκεκριμένο ποσοστό συμψηφισμού (1/7), δεν αφορά στο ποσό που προέρχεται από το ευεργέτημα της παρ. 8 του άρθρου 51 του ν. 4305/2014, το οποίο συμψηφίζεται κατά ποσοστό 100% σε βεβαιωμένες οφειλές. Το ποσό αυτό πιστώνεται κατά προτεραιότητα σε δόσεις ρύθμισης του άρθρου 51, υπό την προϋπόθεση ότι αυτή είναι σε ισχύ.

6. Εφόσον υφίστανται και άλλες οφειλές (εκτός της συγκεκριμένης ρύθμισης), πρέπει να εφαρμόζονται συνδυαστικά οι διατάξεις περί αποδεικτικού ενημερότητας (άρθρο 12 ν. 4174/2013, όπως ισχύει) και συμψηφισμού (άρθρο 83 ν.δ. 356/1974, όπως ισχύει).

Παράδειγμα 1.

Δεδομένα :

-Απαίτηση από επιστροφή ΦΠΑ: 100.000 ευρώ.

-Υπαχθείσα σε ρύθμιση οφειλή του άρθρου 51 ν. 4305/2014 - εναπομείναν ποσό οφειλής: 70.000 ευρώ. Εναπομείνας αριθμός δόσεων: 7.

-Λοιπές βεβαιωμένες οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση (από φόρο εισοδήματος): 30.000 ευρώ.

Ενέργειες αρμόδιας υπηρεσίας :

Συμψηφίζεται στις δόσεις της ρύθμισης το ποσό που αντιστοιχεί στο 1/7 των εναπομενουσών δόσεων της ρύθμισης του άρθρου 51 του ν. 4305/2014 (δηλ. 10.000 ευρώ), 30.000 ευρώ συμψηφίζονται με τον βεβαιωμένο φόρο εισοδήματος και ο οφειλέτης λαμβάνει, εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 12 του ν. 4174/2013 περί αποδεικτικού ενημερότητας, τις 60.000 ευρώ (κατόπιν εφαρμογής και των διατάξεων της περίπτωσης 2 της υποπαραγράφου ΙΑ.2, της παρ. ΙΑ, του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 ΦΕΚ 85 Α, όπως ισχύει περί συμψηφισμού επιστροφών ΦΠΑ και Φόρου Εισοδήματος με οφειλές φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης).

Παράδειγμα 2.

Δεδομένα :

-Απαίτηση από το ευρύτερο Δημόσιο (πχ από ΟΤΑ) 120.000 ευρώ.

-Ο δικαιούχος της απαίτησης αυτής, έχει και άλλες απαιτήσεις από το Δημόσιο (βλ. παρ. 2 ii του άρθ. 7 της Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1274/2013, όπως ισχύουν).

-Υπαχθείσα σε ρύθμιση οφειλή του άρθρου 51 ν. 4305/2014 - εναπομείναν ποσό οφειλής 70.000 ευρώ.

-Υπαχθείσα σε ρύθμιση οφειλή της πάγιας ρύθμισης του ν. 4152/2013- εναπομείναν ποσό οφειλής 80.000 ευρώ (με 10 εναπομένουσες δόσεις από την ημερομηνία της αίτησης χορήγησης αποδεικτικού ενημερότητας και ποσό δόσης 8.000 ευρώ).

-Οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 12 του ν. 4174/2013 πληρούνται.

Ενέργειες αρμόδιας υπηρεσίας :

Το ποσοστό παρακράτησης θα συμπεριλαμβάνει :

-το 1/7 της εναπομείνασας ρυθμισμένης κατά τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4305/2014 οφειλής (δηλ. 10.000 ευρώ),

-πλέον του ποσοστού παρακράτησης (από 10% - 100% της απαίτησης κατά περίπτωση, μέχρι να καλυφθούν τουλάχιστον 3 δόσεις που έπονται της ημερομηνίας της αίτησης για χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας), ήτοι τουλάχιστον 24.000 ευρώ.

Ως απόρροια των ανωτέρω, το κατώτερο ποσό παρακράτησης είναι 34.000 ευρώ (10.000+ 24.000).

- Στην περίπτωση που οι 3 δόσεις της πάγιας ρύθμισης που έπονται της ημερομηνίας της αίτησης για χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας έχουν ήδη καλυφθεί, τότε το κατώτερο ποσοστό παρακράτησης επί του αποδεικτικού ενημερότητας θα είναι το 1/7 της εναπομείνουσας ρυθμισμένης κατά τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4305/2014 οφειλής συν το 10% τουλάχιστον της απαίτησης, ήτοι τουλάχιστον 22.000 ευρώ (10.000 + 12.000).

-Εξυπακούεται ότι εάν το προς παρακράτηση ποσό (ήτοι το 1/7 της εναπομείνουσας ρυθμισμένης οφειλής) είναι μεγαλύτερο του εισπραττομένου, παρακρατείται το 100% του τελευταίου.

VII. Ισχύς ρύθμισης.

1. Η ρύθμιση καθίσταται ενεργή και ο οφειλέτης τυγχάνει των ευεργετημάτων αυτής από την εμπρόθεσμη καταβολή της πρώτης δόσης.

2. Ωστόσο η ρύθμιση απόλλυται σε οποιοδήποτε στάδιο, εφόσον διαπιστωθεί η μη τήρηση των όρων αυτής.

VIII. Απώλεια της ρύθμισης.

1. Η ρύθμιση απόλλυται, με συνέπεια την υποχρεωτική άμεση καταβολή του υπολοίπου της οφειλής σύμφωνα με τα στοιχεία βεβαίωσης και την άμεση επιδίωξη της είσπραξής του με όλα τα προβλεπόμενα από την ισχύουσα νομοθεσία μέτρα, εάν ο οφειλέτης:

i) δεν είναι φορολογικά ενήμερος από την ημερομηνία υπαγωγής και καθ' όλη τη διάρκεια της ρύθμισης (δεν είναι ενήμερος στις οφειλές του, ατομικές και οφειλές από συνυποχρέωση, συνυπευθυνότητα, δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από το νόμο φορολογικές δηλώσεις)

ii) δεν καταβάλλει εμπρόθεσμα μία δόση της ρύθμισης κατά τη διάρκεια του πρώτου εξαμήνου της ρύθμισης ή

iii) έχει δηλώσει ανακριβή στοιχεία προκειμένου να του χορηγηθεί η ρύθμιση.

2. Η ρύθμιση δεν απόλλυται αν μετά την πάροδο του πρώτου εξαμήνου από την ένταξη στη ρύθμιση ο οφειλέτης:

i) δεν καταβάλλει εμπρόθεσμα μέχρι δύο δόσεις ανά έτος προγράμματος ρύθμισης ή

ii) δεν καταβάλλει εμπρόθεσμα μία δόση της ρύθμισης ανά έτος προγράμματος ρύθμισης για χρονικό διάστημα μέχρι δύο μήνες.

Γενικώς, στην περίπτωση που διαπιστωθεί σε οποιοδήποτε στάδιο της ρύθμισης ότι δεν πληρούνται οι όροι των διατάξεων του άρθρου 51 του ν. 4305/2014 και της Απόφασης ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1236/2014, όπως ισχύουν, η ρύθμιση απόλλυται και ο οφειλέτης χάνει τα ευεργετήματα της ρύθμισης.

ΙΧ. Αναστολή παραγραφής χρεών.

Η παραγραφή των οφειλών για τις οποίες υποβάλλεται αίτηση υπαγωγής στη ρύθμιση αναστέλλεται από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης και για ολόκληρο το χρονικό διάστημα που αφορά η ρύθμιση ανεξαρτήτως καταβολής οποιουδήποτε ποσού και δεν συμπληρώνεται πριν παρέλθει ένα έτος από τη λήξη του έτους της τελευταίας δόσης αυτής.

Γ. Δυνατότητα αλλαγής προγράμματος ρύθμισης.

1) Εφόσον ο οφειλέτης επιθυμεί σε οποιοδήποτε στάδιο της ρύθμισης να εξοφλήσει εφάπαξ τις υπόλοιπες δόσεις των ρυθμισμένων οφειλών ή σε περίπτωση εξόφλησης του συνόλου της οφειλής με οποιοδήποτε τρόπο, ο οφειλέτης θα τύχει απαλλαγής επί του εναπομείναντος ποσού των προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων εκπρόθεσμης καταβολής κατά ποσοστό ίσο με αυτό που αντιστοιχεί στον αριθμό των μηνιαίων δόσεων σύμφωνα με το νέο πρόγραμμα ρύθμισης, που τελικά διαμορφώνεται.

2) Ο οφειλέτης που έχει υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών του άρθρου 51 του ν. 4305/2014, δύναται να επιλέξει την υπαγωγή του σε άλλο πρόγραμμα ρύθμισης της ίδιας περίπτωσης, με μικρότερο αριθμό δόσεων για το υπόλοιπο προς καταβολή ποσό και υπό τις ίδιες προϋποθέσεις. Στην περίπτωση αυτή θα τύχει μεγαλύτερου ποσοστού απαλλαγής από τις προσαυξήσεις, τους τόκους και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής για το ποσό που εντάσσεται στη νέα ρύθμιση.

Επισήμανση :

1.Εάν ο οφειλέτης επιλέξει την εφάπαξ εξόφληση του υπολοίπου της οφειλής του, απαλλάσσεται κατά ποσοστό επί του εναπομείναντος ποσού από τις προσαυξήσεις, τους τόκους και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής.

2. Εφόσον ο οφειλέτης εξοφλήσει από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4305/2014 (31.10.2014) και έως τις 31.03.2015 την ρύθμιση «τελευταίας ευκαιρίας» της υποπαραγράφου Α1 της παρ. Α του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013, ακόμη και εάν δεν έχει υποβάλλει αίτηση διατήρησης, τυγχάνει των σχετικών ευεργετημάτων της παραγράφου 8 του άρθρου 51 του ν. 4305/2014.

Δ. Διαδικασία διενέργειας απαλλαγών της παρ. 8 του άρθρου 51.

α) Για τις οφειλές που είναι βεβαιωμένες στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες και στα Ελεγκτικά Κέντρα, και σε ό,τι αφορά στις απαλλαγές που υπολογίζονται αναδρομικά, επί των εξοφλημένων δόσεων ρύθμισης, οι απαλλαγές διενεργούνται με οίκοθεν Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης (ΑΦΕΚ), από την υπηρεσία όπου είναι βεβαιωμένη η οφειλή, λαμβάνοντας υπόψη το προτεινόμενο προς επιστροφή ποσό από την ηλεκτρονική εφαρμογή, κατόπιν επιβεβαίωσης τήρησης της ρύθμισης «τελευταίας ευκαιρίας» από τον αρμόδιο για τη χορήγηση αυτής Προϊστάμενο, ο οποίος ελέγχει και την τήρηση των όρων της, σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου Α1 της παρ. Α του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013 και της Απόφασης ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1111/21.5.2013. Η διαδικασία αυτή ολοκληρώνεται εντός ενενήντα (90) ημερών από την υπαγωγή στη ρύθμιση του παρόντος και το αργότερο εντός ενενήντα (90) ημερών από την ημερομηνία που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 51 του ν. 4305/2014.

Τα ανωτέρω δύνανται να υλοποιηθούν με μαζικά φύλλα έκπτωσης, τοπικά ή κεντρικά, όταν δημιουργηθεί η κατάλληλη μηχανογραφική εφαρμογή. Το συνολικό επιστρεφόμενο ποσό πιστώνεται κατά προτεραιότητα στις δόσεις της ρύθμισης υπό την προϋπόθεση ότι είναι σε ισχύ.

β) Για τις οφειλές που είναι βεβαιωμένες στα Τελωνεία, με την έκδοση απόφασης απαλλαγής προσαυξήσεων, τόκων και προστίμων εκπρόθεσμης καταβολής και στην

περίπτωση που προκύψει υπόλοιπο προς επιστροφή ποσό, η επιστροφή θα διενεργείται με τη διαδικασία επιστροφής αχρεωστήτως εισπραχθέντων.

Ε. Αίτημα επανένταξης.

Ο οφειλέτης δύναται εντός δύο (2) μηνών από την απώλεια της ρύθμισης, να υποβάλλει άπαξ αίτηση επανένταξής του στη ρύθμιση με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις και για τον εναπομείναντα αριθμό δόσεων αυτής, προσκομίζοντας στην υπηρεσία, ο προϊστάμενος της οποίας είναι αρμόδιος για τη χορήγηση της ρύθμισης, στοιχεία που αποδεικνύουν τους λόγους ανωτέρας βίας που επικαλείται ως αιτία απώλειας αυτής.

Ο προϊστάμενος της ως άνω υπηρεσίας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός 15 εργάσιμων ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης, άλλως τεκμαίρεται ότι το αίτημα έχει απορριφθεί.

Παράδειγμα:

Δεδομένα:

-Στις 12.01.2015 οφειλέτης έχει υπαγάγει τις οφειλές του στη ρύθμιση του άρθρου 51 του ν. 4305/2014 με αριθμό δόσεων 48 και απαλλαγή προσαυξήσεων, τόκων, προστίμων εκπρόθεσμης καταβολής κατά ποσοστό 60%.

- Ο οφειλέτης απώλεσε τη ρύθμιση λόγω μη καταβολής της εβδομης δόσης (την οποία και κατέβαλλε μαζί με την όγδοη δόση πλέον του 2% της προσαύξησης) και της ενδέκατης δόσης αυτής.

- Ο οφειλέτης έχει τη δυνατότητα έως την 01.02.2016 να αιτηθεί να επανενταχθεί στη ρύθμιση με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις αυτής. Εφόσον ο αρμόδιος προϊστάμενος αποφανθεί θετικά (έως και τις 22 Φεβρουαρίου 2016 – βλ. 15 εργάσιμες ημέρες) θα πρέπει να ενεργοποιηθεί η ρύθμιση με τις υπολειπόμενες 38 δόσεις καταβάλλοντας τη «νέα» πρώτη δόσης αυτής εντός τριών εργάσιμων ημερών.

Επισήμανση :

α) Ο συνολικός αριθμός των μηνιαίων δόσεων δεν μπορεί να υπερβαίνει τις εβδομήντα δύο (72) ή τις εκατό (100) κατά περίπτωση, υπολογιζόμενος από την πρώτη δόση του αρχικού προγράμματος ρύθμισης.

β) Κατά την ημερομηνία της αίτησης υπολογίζονται οι απαλλαγές της παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 4305/2014.

γ) Από την υπαγωγή στη ρύθμιση και ενόσω αυτή διαρκεί, οι οφειλές δεν επιβαρύνονται με τις κατά ΚΕΔΕ και κατά ΚΦΔ προσαυξήσεις, τόκους και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής.

δ) Εφόσον ο οφειλέτης απολέσει τη ρύθμιση του άρθρου 51 του ν. 4305/2014, μπορεί να υποβάλει αίτηση για υπαγωγή στην πάγια ρύθμιση του ν. 4152/2013 ή, εφόσον οι οφειλές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, στη ρύθμιση του άρθρου 43 του ΚΦΔ, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θέτουν οι σχετικές διατάξεις.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Προϊστάμενος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης**

**Η Γενική Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων
Αικατερίνη Σαββαΐδου**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

A. ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Δ.Ο.Υ., Ελεγκτικά Κέντρα και Τελωνεία όλης της Χώρας
2. Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης
3. Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ΓΓΔΕ
4. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών

B. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

Αποδέκτες πίνακα Α έως τέλος

Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο κ. Υφυπουργού
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Γραμματέων
5. Γραφεία κ.κ. Γεν. Διευθυντών
6. Όλες τις Διευθύνσεις, Τμήματα και Ανεξάρτητα Γραφεία του Υπουργείου Οικονομικών
7. Δ/ση Οργάνωσης
8. Δ/ση Εισπράξεων- Τμήματα Α, Β, Γ, Δ, Ε, Γραμματεία

9. Δ/νση Τελωνειακών Διαδικασιών
10. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
11. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
12. Περιοδικό Φορολογική Επιθεώρηση



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β1

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671 – Καλλιθέα

Τηλ. : 210-9586151

FAX : 210-9531321

Πληροφορίες: Ε. Αμπατζής

e-mail: yee.ny@mofadm.gr

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ: 66ΠΕΗ-Γ13

Αθήνα, 31/3/2015

ΠΟΛ: 1071

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. **170/2014** Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλύτερου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη

εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Συνημμένα: (4) φύλλα

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοίκησης

Η Γενική Γραμματέας

Δημοσίων Εσόδων

Αικατερίνη Σαββαΐδου

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΔΕΚΤΩΝ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Δ.Ο.Υ.
 - α. Δ.Ο.Υ. στις οποίες λειτουργούν Τμήματα Ελέγχου και Δικαστικού
 - β. Δ.Ο.Υ. στις οποίες δεν λειτουργούν Τμήματα Ελέγχου και Δικαστικού.
2. Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης
3. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)
4. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)
5. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές) Τμήμα Β', Χανδρή 1 και Θεσ/νικης Τ.Κ:18346
6. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (e- υπηρεσίες) (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α'
2. Αποδέκτες Πίνακα Η' (εκτός των αριθ. 10 και 11 αυτού)
3. Αποδέκτες Πίνακα Ι'
4. Αποδέκτες Πίνακα ΙΑ' (μόνο περίπτωση ΙΙ)
5. Γενική Γραμματεία Υπουργείου Δικαιοσύνης Διαφάνειας και Ανθ. Δικαιωμάτων (υπόψη κου Κανελλόπουλου) Μεσογείων 96. ΤΚ.11527.
6. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, Ακαδημίας 68 & Χαριλάου Τρικούπη, Τ.Κ. 106 78 Αθήνα
7. Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (Σ.Ε.Β.), Ξενοφώντος 5, Τ.Κ.105 57 Αθήνα
8. Γενική Συνομοσπονδία Επαγγελματιών, Βιοτεχνών, Εμπόρων Ελλάδος, Αριστοτέλους 46, Πεδίο Άρεως Τ.Κ. 104 33 Αθήνα
9. Οικονομικές Επιθεωρήσεις (όλοι οι Οικ. Επιθ/τές)
10. Κεντρική Υπηρεσία Σ.Δ.Ο.Ε., Πειραιώς 207 & Αλκίφρονος 92, Τ.Κ. 11853 Αθήνα
 - α) Δ/1- Τμήμα Δ' Νομικής Υποστήριξης
 - β) Διεύθυνση Σχεδιασμού και Συντονισμού Ελέγχων
11. Περιφερειακές Διευθύνσεις Σ.Δ.Ο.Ε.
12. Π.Ο.Ε. - Δ.Ο.Υ.
Λεωχάρους 2, Τ.Κ.10562 Αθήνα
13. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση»
Λεωχάρους 2, Τ.Κ.10562 Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Αναπλ. Υπουργού
3. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Πρ/νους Γενικών Δ/σεων Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών (5 αντίγραφα)
7. Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (5 αντίγραφα)



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

Αθήνα, 31 Μαρτίου 2015

Ταχ. Δ/ση : Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες : Φ. Φανάρα, Ε. Πλάνη,
Μ. Βλάχου, Ε. Δόσης
Τηλέφωνο : 210 – 3375311
ΦΑΞ: 210 – 3375001

ΠΟΛ. 1073

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013».

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄167) αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νέος νόμος δε συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με το χρόνο απόκτησης των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης 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 επόμενη περίοδο.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.1 και 2 άρθρου 21, παρ.1 του άρθρου 47 του νόμου αυτού).

2. Ειδικότερα, με την παρ.1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.

3.α. Με την παρ.2 του ίδιου άρθρου διευκρινίζεται ότι, για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, 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, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον

πίνακα της παραγράφου 4, ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ' δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

3.β. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών και ειδικότερα του κριτηρίου β' της ως άνω παραγράφου, αγοραία αξία είναι αυτή που έχει διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία που ασκείται το δικαίωμα αγοράς, ενώ για την εφαρμογή του κριτηρίου δ', αγοραία αξία είναι αυτή που διαμορφώνεται κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης μίσθωσης. Επιπλέον, για την πλήρωση του κριτηρίου γ' της ίδιας παραγράφου και τον προσδιορισμό της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου, λαμβάνονται υπόψη οι συντελεστές απόσβεσης της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 και όχι η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του, όπως αυτή ενδεχομένως εκτιμάται κάθε φορά από την επιχείρηση.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για το χαρακτηρισμό της μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής αρκεί να πληρείται ακόμη και ένα κριτήριο από τα οριζόμενα στην ίδια παράγραφο.

Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

ι. Έστω σύμβαση μακροχρόνιας μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού διάρκειας 5 ετών με τη συμφωνία στη λήξη της μίσθωσης ο εξοπλισμός να επιστραφεί στον εκμισθωτή. Η οικονομική διάρκεια ζωής του υπόψη εξοπλισμού είναι 10 έτη. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν πληρείται το κριτήριο γ' της παραγράφου 2 καθόσον εν προκειμένω η διάρκεια της μίσθωσης δεν υπερβαίνει το 90% της οικονομικής διάρκειας ζωής του εξοπλισμού αλλά ούτε και κάποιο εκ των λοιπών κριτηρίων της ίδιας παραγράφου 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 κριτήριο δ' της παραγράφου αυτής καθώς το ποσό των 18.500 ευρώ υπερβαίνει το 90% της αγοραίας αξίας του παγίου κατά το χρόνο σύναψης της σύμβασης.

ii. Έστω σύμβαση μίσθωσης ακινήτου διάρκειας 15 ετών η οποία προβλέπει ότι μετά τη λήξη της μίσθωσης το ακίνητο περιέρχεται στην κυριότητα του μισθωτή έναντι συμβολικού τιμήματος. Η εν λόγω σύμβαση χαρακτηρίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ως χρηματοοικονομική λόγω πλήρωσης του α' κριτηρίου.

iii. Έστω σύμβαση μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού διάρκειας 8 ετών η οποία προβλέπει τη δυνατότητα εξαγοράς του εξοπλισμού στη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή έναντι καταβολής ποσού 5.000 ευρώ. Η αγοραία αξία κατά τη λήξη της μίσθωσης εκτιμάται ότι θα είναι 10.000 ευρώ. Δεδομένου ότι η τιμή εξαγοράς είναι κατώτερη από την αγοραία αξία κατά το χρόνο εκείνο, η εν λόγω σύμβαση χαρακτηρίζεται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ως χρηματοοικονομική λόγω πλήρωσης του β' κριτηρίου.

3.γ. Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, στην 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 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994). Για το 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.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

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) έτη (συντελεστής απόσβεσης 20%). Η διάρκεια της μίσθωσης είναι πέντε (5) έτη και το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται σε 45.000 ευρώ με καταβολή στο τέλος κάθε ετήσιας περιόδου. Κατά τη λήξη της μίσθωσης το μίσθιο θα περιέλθει στην κυριότητα του μισθωτή. Το επιτόκιο της σύμβασης ορίζεται σε 4%. Η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται σε 200.332 ευρώ.

Η ως άνω σύμβαση μίσθωσης 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 τα δεδομένα του παραδείγματος, τα μισθώματα αναλύονται για κάθε ένα από τα 5 έτη της μίσθωσης 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 κάθε ένα από τα παραπάνω έτη της μίσθωσης θα εκπίπτει ποσό απόσβεσης ίσο με 40.066 ευρώ (= 200.332 x 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 κάθε ένα από τα παραπάνω έτη της μίσθωσης 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 του έσοδα το σύνολο του μισθώματος). Το ποσό της απαίτησης 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.

3.δ. Επισημαίνεται ότι μία σύμβαση θα χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική για φορολογικούς σκοπούς με βάση τα ανωτέρω κριτήρια ανεξάρτητα του νομικού τύπου της σύμβασης. Αν δεν πληρούνται τα ανωτέρω κριτήρια, οι φορολογικές αποσβέσεις θα διενεργούνται από τον εκμισθωτή: α) σε περίπτωση που αυτός είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του νόμου αυτού και β) στις λοιπές περιπτώσεις με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

3.ε. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ισχύουν για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που συνάπτονται από την 01.01.2014 και μετά, ενώ για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη

ισχύος του ν.4172/2013, ήτοι πριν την 01.01.2014, η παράγραφος 2 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 τίθεται σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2019, με βάση τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 26 του ν.4223/2013 με τις οποίες προστέθηκε παράγραφος στο άρθρο 72 του ν.4172/2013.

4. Με την παρ.3 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι 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.

5.α. Με την παρ.4 του ίδιου άρθρου, ορίζονται οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα συντελεστών:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηνήματα, 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 απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20

Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10
--------------------------------------	----

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον 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 της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

5.β. Οι παραπάνω 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, το σκοπό και τα ειδικά χαρακτηριστικά του.

Εάν κάποιο πάγιο, παρά τα παραπάνω, δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες του πιο πάνω πίνακα, ο συντελεστής απόσβεσης 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.

5.γ. Όσον αφορά στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων, αυτά αποσβένονται στο φορολογικό έτος 2014 με συντελεστή 10%, ως περιλαμβανόμενα στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ανεξάρτητα του χρόνου πραγματοποίησής τους, ήτοι πριν ή μετά την 01.01.2014. Επισημαίνεται, ότι ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης θεωρούνται εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, 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:

Καταρχήν, στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς. Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις μέχρι και την 31.12.2014 να συνεχίζουν να εμφανίζονται στις καταστάσεις αυτές μέχρι την ολοσχερή

απόσβεσή τους (παρ.5 άρθρου 37 ν.4308/2014). Επομένως, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης 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 απόσβεσης δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, αυτά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, στο 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 κτήσης αυτού (π.χ. προκειμένου για ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης 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 ΕΛΠ ή ΔΛΠ, 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 ανάπτυξης 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 γνώσης 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 χρήσης αυτών.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01.01.2015 και μετά, οι δαπάνες ανάπτυξης με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014), οι οποίες δεν συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένα πάγια στοιχεία, θα αποσβένονται με συντελεστή 10% ως «λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης».

5.δ. Στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο εκμισθωτής διενεργεί αποσβέσεις επί της αξίας αυτού, ανεξάρτητα από το χρόνο ανέγερσής του, με βάση τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ενώ ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα

έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου.

5.ε. Αναφορικά με τις δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα, αυτές προσαυξάνουν την αξία του παγίου που αφορούν και αποσβένονται με βάση το σχετικό πίνακα από τον κύριο του παγίου (εκμισθωτή) και όχι από αυτόν που τις πραγματοποίησε. Αντίθετα, ο μισθωτής δεν θα διενεργεί πλέον αποσβέσεις επί των βελτιώσεων και προσθηκών που πραγματοποίησε σε μισθωμένα ακίνητα αλλά θα εκπίπτει τις σχετικές δαπάνες κατά το έτος πραγματοποίησής τους με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013.

Ειδικά για τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιήθηκαν από τον μισθωτή πριν την 01.01.2014, καθώς και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τον μισθωτή σε περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε οικόπεδο τρίτου πριν την 01.01.2014, το τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτών κατά την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής του νόμου, θα εκπίπτει ισόποσα στον εναπομένοντα χρόνο της σύμβασης.

Παράδειγμα

Για παράδειγμα, μία επιχείρηση (μισθωτής) της οποίας το φορολογικό έτος λήγει στις 31.12.2014 για τις δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθωμένο για 8 έτη ακίνητο (κτίριο) τις οποίες πραγματοποίησε στη χρήση 2010 που ανήλθαν σε 10.000 ευρώ και τις οποίες κατά τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 διενήργησε αποσβέσεις με το συντελεστή που οριζόταν από το π.δ.299/2003, με βάση τις ισχύουσες για τις χρήσεις αυτές διατάξεις (περ. ιγ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του ν.4110/2013) για παράδειγμα 7% (απόσβεση 700 ευρώ), για τη χρήση 2013 με βάση τις ισχύουσες για τη χρήση αυτή διατάξεις (περ. ιγ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παρ.31 του ν.4110/2013) και την αριθμ. ΠΟΛ.1064/2014 σχετική διευκρινιστική μας εγκύκλιο η επιχείρηση εξέπεσε ποσό ίσο με το αναπόσβεστο υπόλοιπο μέχρι τη χρήση αυτή (7.900 ευρώ) ίσο με το 1/5 αυτού δηλαδή 1.580 ευρώ. Κατά συνέπεια, την 01.01.2014 θα εμφανίζεται αναπόσβεστο υπόλοιπο ίσο με 6.320 ευρώ με το οποίο θα προσαυξηθεί η αξία του ακινήτου (κτιρίου) η οποία πλέον θα αποσβεσθεί στις 31.12.2014 και εξής από τον εκμισθωτή με βάση το συντελεστή 4% που ορίζεται με τον πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού. Ο μισθωτής δεν θα διενεργεί πλέον αποσβέσεις επί των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών που πραγματοποίησε σε μισθωμένα ακίνητα πριν

το φορολογικό έτος 2014 και το τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπο που εμφανίζεται στα βιβλία του το φορολογικό έτος 2014, θα εκπίπτει ισόποσα στον εναπομένοντα χρόνο της σύμβασης.

5.στ. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού.

6. Με την παρ. 5 του ιδίου άρθρου, ορίζεται ότι 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 αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι 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 μίσθωσης της παρ.2.

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 δήλωσης 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.

Ακόμη, από τις παραπάνω διατάξεις, προκύπτει ότι οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Ειδικές διατάξεις που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο διενέργειας αποσβέσεων εξακολουθούν να ισχύουν (όπως π.χ. άρθρο άρθρο 97 ν.1892/1990, άρθρο 26 ν.2093/1992, άρθρο 25 ν.2338/1995, άρθρο 2 ν.3755/2009, κ.λπ.)

Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2014 εξακολουθούν να ισχύουν οι ειδικότερες διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 9 του ν.1809/1988 (ΦΕΚ 222Α΄) για την απόσβεση των φορολογικών μηχανισμών. Ωστόσο, για τα επόμενα φορολογικά έτη θα εφαρμόζεται η παράγραφος 4 του άρθρου 24, ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης του φορολογικού

μηχανισμού καθόσον οι ανωτέρω ειδικότερες διατάξεις από 01.01.2015 καταργήθηκαν με το άρθρο 38 του ν.4308/2014.

Αναφορικά με τις αποσβέσεις εξόδων μεταλλευτικών ερευνών και συναφών προς αυτές δαπανών εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4029/1959 καθόσον αποτελούν ειδικότερες διατάξεις σε σχέση με τις νεότερες γενικές διατάξεις του ν.4172/2013. Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση μεταλλευτικών ερευνών κάθε φύσης καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών δύναται να διενεργηθεί κατ' επιλογή της επιχείρησης είτε εφάπαξ εντός του φορολογικού έτους κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν αυτές είτε κατά ένα από τα επόμενα τέσσερα έτη είτε τμηματικά κατά τα έτη αυτά.

7. Με την παρ.6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Σε περίπτωση πώλησης 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.

Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (ή σε αδράνεια), γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης 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 το χρόνο διακοπής της λειτουργίας τους είναι συνδεδεμένα στο 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.

8. Με την παρ.7 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης 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.

Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης 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 ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε (5) έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυναμική.

Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω.

9. Με την παρ.8 του ιδίου άρθρου, ορίζεται ότι οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης 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 έναρξης εργασιών και για το σύνολο των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, έχουν τη δυνατότητα να μη 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 διενέργειας αποσβέσεων, αφορά αφενός, το σύνολο των παγίων περιουσιακών στοιχείων (δηλαδή, είτε δεν θα διενεργηθούν φορολογικές αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο είτε θα διενεργηθούν για όλα) και αφετέρου, το 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 παραπάνω ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

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

ii) Εκείνες οι οποίες έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης 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 έναρξης εργασιών υποκαταστήματος.

iv) Εκείνες οι οποίες έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών υποκατάστημα 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 πιο πάνω 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 διενέργειας ή της διενέργειας φορολογικών αποσβέσεων θα αφορά μόνο τα 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 το μετασχηματισμό με οποιονδήποτε νόμο εταιρεία δεν θεωρείται νέα εκτός εάν με το μετασχηματισμό ιδρύεται νέα εταιρεία (π.χ. εισφορά κλάδου σε νεοϊδρυόμενη εταιρεία, συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας, κ.λπ.). Αν όμως, κατά το χρόνο του μετασχηματισμού κάποια από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις είναι νέα σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, τότε και η απορροφώσα, επωφελούμενη 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 .

Για παράδειγμα, η Ο.Ε. "Α", η οποία ιδρύθηκε το έτος 2013 και η Α.Ε. "Β", που ιδρύθηκε το 2005, συγχωνεύθηκαν με απορρόφηση της "Α" από την "Β" το 2014. Η Α.Ε. "Β", για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της Ο.Ε. "Α", που θεωρείται "νέα", δύναται κατά τα φορολογικά έτη που λήγουν την 31.12.2014 και την 31.12.2015 είτε να μην διενεργήσει αποσβέσεις είτε να διενεργήσει κανονικά αποσβέσεις εφόσον η Ο.Ε. "Α" δεν είχε ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

10. Τέλος, με την παρ.9 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι ο υπολογισμός της τιμής κτήσης 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.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e – ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ)
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσομένων (e – υπηρεσίες)
(Με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΓΓΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιρειών και Πίστewς, Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
5. Ένωση Ελληνικών Εταιρειών Χρηματοδοτικής Μίσθωσης, Σινώπης 27, 115 27, Αθήνα
6. ACCOUNTING SOLUTIONS ΑΕ, Ζαλόγγου 4 & Λ. Μεσογείων, 153 43, Αγ. Παρασκευή
7. ΓΕΝΙΣΕΑ ΑΕ, Πανεπιστημίου 39, 105 64 Αθήνα
8. Εταιρεία Ακινήτων Δημοσίου, Βουλής 7, 105 62 Αθήνα
9. Αφροδίτη Αχτύπη, Δευτέρας Μεραρχίας 2, 185 35, Πειραιάς
10. Μάριος Ελευθεριάδης, Οδός Φυλλίδος 29, 145 62, Κηφισιά, Αττική
11. ROKAS RENEWABLES, Ριζαρείου 3, 152 33 Χαλάνδρι
12. FULGOR, Πύργος Αθηνών, Β' κτίριο, Λ. Μεσογείων, 115 27 Αθήνα
13. Παπαδόπουλος Σάββας, Παύλου Μελά, Χαλάστρα, 573 00 Θεσσαλονίκη

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κας Αναπληρώτριας Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κας. Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών

4. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
5. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
6. Διεύθυνση Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας
Υποδιεύθυνση Α΄ - Άμεσης φορολογίας – Τμήματα Α΄(7) - Β΄(7)