

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

- A. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου**
- B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης**
- Γ. Φορολογία Εισοδήματος**
- Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)**
- E. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν.4308/2014**
- ΣΤ. Φορολογία ακινήτων**
 - ΣΤ.1 Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)**
 - ΣΤ.2 Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)**
- Z. Τέλος χαρτοσήμου/Ψηφιακό τέλος συναλλαγής, Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου και Ειδικές φορολογίες**
- H. Παρακρατούμενοι φόροι**
- Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων**
- I. Ενδοομιλικές Συναλλαγές**
- K. Ηλεκτρονικό Εμπόριο**

Το παρόν πρόγραμμα ελέγχου αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης σύμφωνα με την Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1124/2015, όπως ισχύει, η οποία εκδίδεται σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 78 και 83 παρ. 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024), εφεξής ΚΦΔ.

Α. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Διενεργείται έλεγχος, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες αποφάσεις της Φορολογικής Διοίκησης, αναφορικά με τις εκπιπτόμενες και μη επιχειρηματικές δαπάνες.

Οι δαπάνες ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

- (α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.
- (β) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001 έως 100.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 25.000 ευρώ.
- (γ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 έως 200.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 35.000 ευρώ.
- (δ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001 έως 500.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 50.000 ευρώ.
- (ε) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 500.000.001 έως 1.000.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 70.000 ευρώ.
- (στ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.000.000.001 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 90.000 ευρώ.

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης 3000 «Αναθέσεις Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», με βάση το προσδιοριζόμενο επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητα), όταν τα προαναφερόμενα όρια καθορίζουν δείγματα και ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες κρίνονται απρόσφορες για την αντιμετώπιση των υπό εξέταση φορολογικών αντικειμένων.

Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι οποίες προκύπτουν από την εκτέλεση του παρόντος προγράμματος, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές υποχρεούνται να επεκτείνουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του σχετικού φορολογικού αντικειμένου. Συνεπώς, σε αυτήν την περίπτωση, τα προαναφερθέντα όρια δαπανών, καθώς επίσης και τα συγκεκριμένα δείγματα ελέγχου που περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω, δεν εφαρμόζονται και ο Ορκωτός

Ελεγκτής Λογιστής υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο συνολικά, εξεταζόμενης της δυνατότητας αναγωγής των ευρημάτων από τον έλεγχο ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος στον πληθυσμό.

Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν.4172/2013-Φ.Ε.Κ. 167 Α'/23.07.2013), καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 26 του ίδιου Κώδικα.

Για τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, που τίθενται σε κάθε περίπτωση στο πρόγραμμα ελέγχου, δύναται να επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα και τα ίδια ελάχιστα επιλεγμένα είδη (εμπορεύματα - προϊόντα κ.λπ.).

Κατά την κρίση του ελεγκτή μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης 3000 «Αναθέσεις Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης».

Κατά την έναρξη της εκτέλεσης του ελέγχου απαιτείται να ζητηθούν από την **ελεγχόμενη επιχείρηση** τα εξής στοιχεία:

1. Τυχόν διατάξεις, εγκύκλιοι, οδηγίες ή ατομικές διοικητικές λύσεις της Φορολογικής Διοίκησης που αφορούν την επιχείρηση.
2. Εκθέσεις και τυχόν ευρήματα παλαιότερων φορολογικών ελέγχων και η τρέχουσα αντιμετώπιση αυτών από την επιχείρηση.
3. Διαπιστωμένες φορολογικές παραβάσεις ή άλλα σχετικά στοιχεία που έχουν κοινοποιηθεί στην επιχείρηση.
4. Στοιχεία ληξιπρόθεσμων οφειλών.
5. Περιουσιακά στοιχεία επιχείρησης.
6. Απαιτήσεις επιχείρησης εις χείρας τρίτων.
7. Στοιχεία που αφορούν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων στα ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμούς (φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα κ.λπ.).
8. Στοιχεία που αφορούν φορολογικές και συναφείς εκκρεμοδικίες.
9. Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. προηγούμενων ετών.
10. Οποιαδήποτε άλλη πληροφορία θεωρείται αναγκαία από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή για τη διενέργεια του ελέγχου.

B. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**1. Ταυτότητα ελέγχου**1.1 Ελεγχόμενη Επιχείρηση

Επωνυμία:

Διακριτικός τίτλος:

Α.Φ.Μ.:

Αριθμός φακέλου:

Δ.Ο.Υ. Έδρας:

Δραστηριότητα:

Διεύθυνση Έδρας – Ταχ. Κώδικας:

Τηλέφωνο – Email – Ιστότοπος (site):

1.2 Ελεγχόμενο φορολογικό έτος:

Ελεγχόμενη περίοδος: Από ../../.... έως ../../....

2. Βασικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης2.1 Μορφή επιχείρησης:

Είδος νομικού προσώπου:

2.1.1 Μέγεθος επιχείρησης βάσει του Ν.4308/2014 κατά την ελεγχόμενη χρήση:2.2 Σύσταση – Διάρκεια – Έδρα2.3 Αντικείμενο εργασιών - ΣκοπόςΑντικείμενο εργασιών:Σκοπός:2.4 Λογιστικά Πρότυπα σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων / Λογιστικό Πλαίσιο

Η ελεγχόμενη οντότητα συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με: (αναφέρονται τα λογιστικά πρότυπα δηλαδή Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ε.Λ.Π.- ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς -Δ.Π.Χ.Α.- κατά περίπτωση).

Παρατίθεται συνοπτική περιγραφή της ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) με βάση το λογιστικό σύστημα που τηρεί η ελεγχόμενη οντότητα.

Επιλογές:

- Πρωτογενής ενημέρωση και τήρηση των λογαριασμών στη λογιστική βάση και αναμόρφωση στη φορολογική βάση
- Πρωτογενής ενημέρωση και τήρηση των λογαριασμών στη φορολογική βάση και αναμόρφωση στη λογιστική βάση
- Πρωτογενής ενημέρωση και τήρηση των λογαριασμών στη λογιστική και φορολογική βάση παράλληλα

3. Λειτουργικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης

3.1 Μετοχικό/Εταιρικό Κεφάλαιο – Μέτοχοι/Εταίροι

3.1.1. Πίνακας Εξέλιξης Μετοχικού / Εταιρικού Κεφαλαίου κατά την ελεγχόμενη χρήση:

Ημερομηνία Γ.Σ.	Αριθμός Καταχώρησης ΓΕΜΗ	Αριθμός δήλωσης ΦΣΚ	Αριθμός μετοχών – εταιρικών μεριδίων	Αξία μετοχής - εταιρικού μεριδίου	Ποσό μεταβολής	Συνολικός Αριθμός μετοχών εταιρικών μεριδίων	Μετοχικό/ Εταιρικό κεφάλαιο μετά την αύξηση	Τρόπος κάλυψης	
								Καταβολή μετρητών	Κεφαλαίο ποίηση αποθεματικών

3.1.2. Μέτοχοι / Εταίροι

A/A	Μέτοχοι/Εταίροι	Αριθμός μετοχών/ μεριδίων	Ποσοστό Συμμετοχής

3.2 Έγκριση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Ημερομηνία Αναφοράς Χρημ/κών Καταστάσεων	Ημερομηνία Έγκρισης Χρημ/κών Καταστάσεων από Δ.Σ. / Διαχειριστές / Αρμόδιο Όργανο Διοίκησης

3.2.1 Μέτοχοι που παραβρέθηκαν στις Γενικές Συνελεύσεις

Διαχειριστική περίοδος	Ημερομηνία Γ.Σ.	Μέτοχος	Ποσοστό μετοχών

3.3 Διοίκηση – Διεύθυνση εταιρείας – Εκπροσώπηση3.3.1 Διοικητικό Συμβούλιο / Διαχειριστές

Όνοματεπώνυμο	Ιδιότητα	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Α.Δ.Τ. ή Αρ. Διαβατηρίου	Περίοδος

3.3.2 Νόμιμη εκπροσώπηση

Όνοματεπώνυμο	Ιδιότητα	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Α.Δ.Τ. ή Αρ. Διαβατηρίου	Περίοδος

3.4 Προϊστάμενος λογιστηρίου που υπογράφει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Κατηγορία Αδείας	Αριθμός Αδείας

3.5 Λογιστής – Φοροτέχνης που υπογράφει τις φορολογικές δηλώσεις

Όνοματεπώνυμο	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Κατηγορία Αδείας	Αριθμός Αδείας

3.6 Συμμετοχές σε επιχειρήσεις

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Χώρα	Ποσότητα (τεμάχια)	Ποσοστό συμμετοχής κατά τη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου

3.7 Εγκαταστάσεις ελεγχόμενης επιχείρησης

Για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις, όπως αυτές απεικονίζονται παρακάτω:

Είδος Εγκατάστασης (Έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικοί χώροι, λοιπές εγκαταστάσεις)	Διεύθυνση	Επιφάνεια	Δ.Ο.Υ. εγκατάστασης	Παρατηρήσεις

3.8 Απασχολούμενο προσωπικό

Η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο προσωπικό κατά την έννοια του ν.4308/2014, ως κάτωθι:

Είδος σχέσης απασχόλησης	Αριθμός εργαζομένων (Μ.Ο. ετήσιας απασχόλησης)	Αποδοχές

4. Συναλλακτική κίνηση – Οικονομικά αποτελέσματα – Δηλώσεις

4.1 Κατάστρωση αποτελεσμάτων

Παρατίθεται κατάστρωση αποτελεσμάτων.

4.2 Δηλώσεις που υποβλήθηκαν

Για το φορολογικό έτος (διαχειριστική περίοδος από έως) υποβλήθηκε η με αριθμό δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία δηλώθηκαν:

Ακαθάριστα έσοδα Ευρώ

Φορολογητέα Κέρδη Ευρώ

ή ΖημιάΕυρώ

5. **Ελεγκτικές επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις ελέγχου**

5.1 Έλεγχος των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων)

Έγινε έλεγχος ως προς την τήρηση και ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων), όπως αυτά εμφανίζονται στην παρακάτω κατάσταση:

Είδος λογιστικού αρχείου	Παρατηρήσεις
Αναλυτικά ημερολόγια και Συγκεντρωτικό ημερολόγιο ή Γενικό ημερολόγιο (αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός)	
Αναλυτικά καθολικά (αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού)	
Ισοζύγιο (σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων –χρεώσεων και πιστώσεων- καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού)	

Αρχείο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων	
Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους	
Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων	
Αρχείο αποθεμάτων τρίτων	
Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης	
Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων	
Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα	
Αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (κατ' επιλογή της οντότητας)	

5.1.1 Έλεγχος ταμείου

Έγινε έλεγχος ταμείου της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

5.1.2 Έλεγχος αξιογράφων

Έγινε έλεγχος των πάσης φύσεως αξιογράφων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

.....

5.1.3 Ποσοτική καταμέτρηση

Έγινε ποσοτική καταμέτρηση και περαιτέρω αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων στα παρακάτω δύο (2) είδη:

Είδος Α:.....

Είδος Β:.....

Από την πιο πάνω επαλήθευση διαπιστώθηκαν τα εξής:

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		
<u>Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 22 ν.4172/2013)</u>		
<p>Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, εκτός των περιπτώσεων δαπανών οι οποίες αναφέρονται σε συγκεκριμένα βήματα του παρόντος προγράμματος ελέγχου και προσδιορίζονται ρητά ως μη εκπεστέες με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εγκύκλιοι που εκδόθηκαν για την ερμηνεία των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).</p> <p>Ειδικότερα ελέγχονται:</p>		
1.	<p><u>A. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 22 ν.4172/2013)</u></p> <p><u>Να ελεγχθεί σε δειγματοληπτική βάση η ορθή έκπτωση δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 ν.4172/2013 και ειδικότερα εάν οι υπόψη δαπάνες:</u></p> <p>α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,</p> <p>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,</p> <p>γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.</p> <p>Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.</p> <p><u>B. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 ν.4172/2013)</u></p> <p>Στο πλαίσιο του ελέγχου δαπανών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος να ελεγχθεί εάν μεταξύ των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης υφίστανται οι ακόλουθες περιπτώσεις μη εκπιπόμενων δαπανών:</p> <p>ι. κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης κατά την έννοια του ΚΦΕ (παρ. 2 αρ. 12), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. [άρθρο 23 περ. (β) και (ιδ) του ν.4172/2013]</p>	<u>Φύλλο εργασίας</u>

<p>ii. οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. [άρθρο 23 περ. (γ)]</p> <p>iii. προβλέψεις, εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 (αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα σε κατώτέρω βήμα ελέγχου). [άρθρο 23 περ. (δ)]</p> <p>iv. πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων. [άρθρο 23 περ. (ε)]</p> <p>v. η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα. [άρθρο 23 περ. (στ)]</p> <p>vi. ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ.Π.Α. εισροών. [άρθρο 23 περ. (ζ)]</p> <p>Na ελεγχθεί η φορολογική μεταχείριση του ΦΠΑ εκροών που αφορά σε ποσά επιστροφής (rebate) του άρθρου 35 του ν.3918/2011, ο οποίος ενώ είχε εκπέσει ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε προηγούμενα φορολογικά έτη, επιστρέφεται στο τρέχον φορολογικό έτος με βάση δικαστική απόφαση με την οποία μειώνεται η βάση υπολογισμού του ΦΠΑ εκροών (Ε.2023/2023).</p> <p>vii. οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (θ)]</p> <p>viii. οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (ι)]</p> <p>ix. οι δαπάνες ψυχαγωγίας εκτός εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής. [άρθρο 23 περ. (ια)]</p> <p>x. προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [άρθρο 23 περ. (ιβ)]</p> <p>xi. το τεκμαρτό μίσθωμα της παρ. 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου [άρθρο 23 περ. (η)]</p> <p>xii. Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών [άρθρο 23 περ. (ιε)].</p> <p>xiii. Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου [άρθρο 23 περ. (ιστ)].</p> <p>Γ. Na ελεγχθεί εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν.4172/2013.</p>	
---	--

2.	<p>Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας</p> <p>1. α) Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).</p> <p>β) Ειδικά οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που καταβάλλονται για την παροχή έργου ή υπηρεσίας προς επιχειρήσεις που είναι εγγεγραμμένες στο Εθνικό Μητρώο Νεοφυών Επιχειρήσεων του άρθρου 47 του ν.4712/2020 (Α' 146) ή ερευνητικά κέντρα ή ινστιτούτα ή τεχνολογικούς φορείς του άρθρου 13Α του ν.4310/2014 (Α' 258) ή Πανεπιστημιακά Κέντρα Έρευνας και Καινοτομίας (ΠΑ.Κ.Ε.Κ.) ή Κοινά Ερευνητικά Ινστιτούτα (Κ.Ε.Ι.) ή Ερευνητικά Πανεπιστημιακά Ινστιτούτα (Ε.Π.Ι.) των άρθρων 131 και 134 και του Κεφαλαίου ΚΘ' του ν.4957/2022 (Α' 141), εφόσον αυτές δεν είναι συνδεδεμένες με τον λήπτη του έργου ή της υπηρεσίας, καθώς και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών, κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό εκατόν πενήντα τοις εκατό (150%), από το φορολογικό έτος 2025 και μετά.</p> <p>γ) Από το φορολογικό έτος 2025 και μετά, δαπάνες επιστημονικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, οι οποίες πραγματοποιούνται από πολύ μικρές, μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, όπως αυτές ορίζονται στο Παράρτημα της Σύστασης της Επιτροπής 2003/361/ΕΚ της 6ης Μαΐου 2003, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) αν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας αντιστοιχούν σε ποσοστό ανώτερο του είκοσι τοις εκατό (20%) επί του συνόλου των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν το ίδιο έτος. Αν πληρούται η προϋπόθεση του πρώτου εδαφίου και, επιπλέον, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εντός ενός φορολογικού έτους υπερβαίνουν τον μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών των δύο (2) προηγούμενων ετών, όπως αυτές προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες περαιτέρω κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%).</p> <p>Αν προκύψουν ζημίες μετά από την αφαίρεση των ως άνω ποσοστών, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27.</p> <p>Αν συντρέχουν περισσότερες από μία (1) περιπτώσεις έκπτωσης δαπανών μεταξύ των εκπτώσεων των ανωτέρω περ. α), β) και γ), εφαρμόζεται η ευνοϊκότερη.</p>	
----	---	--

<p>Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, η οποία εκδίδεται ύστερα από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Αν προκύψουν ζημίες μετά από την αφαίρεση των ως άνω ποσοστών, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27. Προκειμένου για την αναγνώριση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην ΚΥΑ 100335/21.6.2019 (Β' 2600/28.6.2019), όπως ισχύει.</p> <p>2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται μέσα σε χρονικό διάστημα δέκα (10) μηνών. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Ανάπτυξης ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στην κοινή απόφασή τους κατά την παρ. 6 του άρθρου 22Α του ΚΦΕ (ν.4172/2013).</p> <p>3. Για αιτούμενο ύψος δαπανών άνω του ποσού των εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης, τα απαραίτητα δικαιολογητικά, συνοδευόμενα υποχρεωτικά από έκθεση ελέγχου για την πραγματοποίηση των δαπανών και το ύψος αυτών («Έκθεση Διασφάλισης»), η οποία υπογράφεται από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία που είναι εγγεγραμμένος/η στο Δημόσιο Μητρώο με την αντίστοιχη ασφαλιστική κάλυψη, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 14 και 37 του ν.4449/2017, μετά από τη διενέργεια σχετικού ελέγχου.</p> <p>Η εν λόγω Έκθεση Διασφάλισης καταρτίζεται εγγράφως, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των σχετικών διεθνών προτύπων και πιο συγκεκριμένα του Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης 3000 με τίτλο: «ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΙΣΤΟΡΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ», και αποτελεί εργασία που εντάσσεται στους υποχρεωτικούς ελέγχους. Η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας προβαίνει σε έλεγχο επί του φυσικού αντικειμένου, ήτοι ελέγχει εάν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες αφορούν σε δραστηριότητες έρευνας και τεχνολογίας. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών, σύμφωνα με τη διαδικασία της παρούσας παραγράφου, διενεργούνται από την αρμόδια Υπηρεσία μέσα σε χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών. Μετά από την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί [παρ. 3α και 3β του άρθρου 22Α του ν.4172/2013].</p>	
--	--

	<p>4. Η επιχείρηση οφείλει, σε περίπτωση ρητής μη έγκρισης του συνόλου ή μέρους των υπόψη δαπανών από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και εφόσον αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων του οικείου έτους ή μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να εκπέσει μικρότερο ποσό δαπανών από αυτό που είχε δηλωθεί αρχικά. Η δήλωση αυτή εφόσον υποβάλλεται εντός μηνός από την επίδοση της απορριπτικής απόφασης θεωρείται εμπρόθεσμη (ΠΟΛ.1210/2017).</p> <p>Ο έλεγχος επιλεξιμότητας των δαπανών έρευνας και τεχνολογίας και του φυσικού αντικείμενου του έργου έρευνας και τεχνολογίας εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας. Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω και ειδικότερα:</p> <p>(α) Επιβεβαίωση υποβολής στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας της προβλεπόμενης αίτησης με τις προς έγκριση επιλέξιμες δαπάνες του έργου Έρευνας και Τεχνολογίας.</p> <p>(β) Επιβεβαίωση συνυποβολής της Έκθεσης Ορκωτού Ελεγκτή, εάν απαιτείται.</p> <p>(γ) Επιβεβαίωση ορθής απεικόνισης του αιτούμενου προς έκπτωση ποσού στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013): άρθρο 22Α</u></p>	
3.	<p><u>Χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης για συγκεκριμένες δαπάνες που αφορούν τους εργαζόμενους και την προστασία του περιβάλλοντος</u></p> <p>α) Για τη δαπάνη αγοράς μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).</p> <p>Οι διατάξεις της περ. α' εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 66 του ν.4646/2019, για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2020 και μετά.</p> <p>Ως έτος πραγματοποίησης των δαπανών αυτών νοείται το έτος στο οποίο πραγματοποιείται η δαπάνη αγοράς καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς (Ε.2031/2021).</p> <p>β) Για τη δαπάνη μίσθωσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με μέγιστη Λ.Τ.Π.Φ. έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης του μισθώματος από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και για το υπερβάλλον ποσό κατά ποσοστό εικοσιπέντε τοις εκατό (25%). Τα αντίστοιχα ποσοστά για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO2/χλμ. είναι τριάντα τοις εκατό (30%) και για το υπερβάλλον ποσό δεκαπέντε τοις εκατό (15%).</p> <p>Οι διατάξεις της περ. β' εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2020 και μετά σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 45 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 11 του ν.4710/2020.</p> <p>Ως έτος πραγματοποίησης των δαπανών αυτών, νοείται το έτος που αυτές αφορούν (Ε.2031/2021).</p>	

<p>γ) Για τη δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ., χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, όπως ορίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).</p> <p>Ειδικότερα, για επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους της Ελλάδας, το ποσοστό του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εβδομήντα τοις εκατό (70%) κατά το ποσό των δαπανών που αφορούν τη δραστηριότητα στους δήμους αυτούς.</p> <p>Εάν το σύνολο της ηλεκτρικής ενέργειας που απορροφάται για την ηλεκτροδότηση των δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης προέρχεται από ΑΠΕ, όπως αυτό αποδεικνύεται αποκλειστικά με τη χρήση Εγγυήσεων Προέλευσης του άρθρου 15 του ν.3468/2006 (Α' 129), τότε τα ποσοστά έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που περιγράφονται στα ανωτέρω εδάφια διαμορφώνονται σε 70% και 90% αντίστοιχα.</p> <p>Εφόσον οι παραπάνω δαπάνες γίνονται αποκλειστικά και μόνον για τη χρήση των σημείων φόρτισης από τους εργαζόμενους της επιχείρησης (μη δημόσια προσβάσιμα σημεία φόρτισης), το ποσοστό προσαύξησης είναι τριάντα τοις εκατό (30%).</p> <p>Οι διατάξεις του πρώτου και του τρίτου εδαφίου της περ. γ' εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 45 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 11 του ν.4710/2020. Ως έτος πραγματοποίησης των δαπανών αυτών νοείται το έτος που αυτές αφορούν.</p> <p>Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. γ' του άρθρου 22B ΚΦΕ εφαρμόζονται για πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2020 και 2021, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 45 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 11 του ν.4710/2020 (Ε.2031/2021). Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία είχαν πραγματοποιήσει δαπάνες αγοράς και εγκατάστασης δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης οχημάτων σε νησιωτικούς δρόμους τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 (παρ. 45 άρθρου 72 ΚΦΕ), εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), προσαυξημένο κατά ποσοστό ίσο με εβδομήντα τοις εκατό (70%) το ποσό των δαπανών που πραγματοποίησαν το φορολογικό έτος 2024 μόνο για τη λειτουργία των πιο πάνω σημείων φόρτισης, με βάση τα οριζόμενα στην περ. γ' του άρθρου 22B του ΚΦΕ.</p> <p>Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Περιβάλλοντος και Ενέργειας, των κατά περίπτωση αρμόδιων Υπουργών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η νομική βάση των ενισχύσεων της παρούσας περίπτωσης δυνάμει του Κανονισμού (ΕΕ) υπ' αρ. 1407/2013 της 18ης Δεκεμβρίου 2013 (L 352/1) για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας (de minimis), η διαδικασία, οι όροι, η διάρκεια, οι προϋποθέσεις χορήγησης, η διαδικασία ελέγχου, οι αρμόδιες Υπηρεσίες, οι υποχρεώσεις των δικαιούχων, τυχόν περιορισμός του ύψους των ενισχύσεων, η διαδικασία και οι προϋποθέσεις ανάκτησης των ενισχύσεων σε περίπτωση εκ των υστέρων διαπίστωσης μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων, καθώς και κάθε ζήτημα σχετικό με την εφαρμογή του εν λόγω κινήτρου.</p>	
---	--

<p>δ) Για τη δαπάνη αγοράς ελαφρού επαγγελματικού ηλεκτρικού οχήματος (κατηγορία N1 μέχρι 3,5 τόνοι μικτό βάρος) μηδενικών ρύπων χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά το χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Το ποσοστό προσαύξησης της έκπτωσης για τη δαπάνη αγοράς αντίστοιχων οχημάτων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO2/χλμ. ορίζεται σε τριάντα τοις εκατό (30%).</p> <p>Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2020 και μετά σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 45 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 11 του ν.4710/2020.</p> <p>Ως έτος πραγματοποίησης των δαπανών αυτών νοείται το έτος το οποίο αυτές αφορούν (Ε.2031/2021).</p> <p>ε) Για τη δαπάνη αγοράς οχημάτων τύπου L, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών, καθώς και οχημάτων παντός εδάφους και άλλων μικρών οχημάτων με τρεις ή τέσσερις τροχούς, μηδενικών ρύπων ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO2/χλμ. χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, προσαυξημένης κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).</p> <p>Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 65 του ν.4710/2020 από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 23/07/2020. Ως έτος πραγματοποίησης των δαπανών αυτών νοείται το έτος που αυτές αφορούν.</p> <p>Εφόσον πρόκειται για δαπάνες του άρθρου 22B ΚΦΕ οι οποίες αφορούν πάγια της επιχείρησης τα οποία καλύπτονται και από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 24 ΚΦΕ, διευκρινίζεται ότι η επιχείρηση δύναται είτε να εκπέσει τις δαπάνες αυτές κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22B είτε να διενεργήσει απόσβεση σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24. Σε περίπτωση που η επιχείρηση επιλέξει την διενέργεια απόσβεσης, αυτή θα τηρείται μέχρι την πλήρη απόσβεση του παγίου.</p> <p>Η διενέργεια προσαυξημένης έκπτωσης με βάση το άρθρο 22B ΚΦΕ παρέχεται για τις δαπάνες για τις οποίες πληρούνται οι προϋποθέσεις και εκπίπτουν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 ΚΦΕ. Ειδικά για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ' του άρθρου 22B θεωρείται ότι συντρέχει σε κάθε περίπτωση η προϋπόθεση της παρ. α' του άρθρου 22 του ΚΦΕ και εξετάζονται συμπληρωματικά προς τις διατάξεις του άρθρου 22B μόνο οι προϋποθέσεις των παρ. β' και γ' του άρθρου 22 ΚΦΕ (Ε.2031/2021).</p> <p>Για τις ενισχύσεις της περ. γ' του άρθρου 22B του ΚΦΕ, εφαρμόζονται και τα προβλεπόμενα στην υπ' αριθ. ΥΠΕΝ/ΑΤΗ/90483/322/29.9.2021 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Διαδικασία και προϋποθέσεις για τη χορήγηση των ενισχύσεων του άρθρου 22B περ. γ του ν.4172/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 του ν.4710/2020, σύμφωνα με τον Κανονισμό για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας» (Β' 4505).</p> <p>Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω.</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013): άρθρο 22B</u></p>	
---	--

4.	<p><u>Δαπάνες διαφήμισης</u></p> <p>Οι δαπάνες των διαφημιζομένων που αφορούν σε πράξεις του άρθρου 12 του ν.2328/1995 (Α' 159) εκπίπτουν μόνο εφόσον οι σχετικές πράξεις διενεργούνται κατά τις προβλέψεις του άρθρου 12 του νόμου αυτού.</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013): άρθρο 22Δ</u></p>	
5.	<p><u>Χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης για δαπάνες που αφορούν σε πράσινη οικονομία, ενέργεια και ψηφιοποίηση</u></p> <p>1. Οι δαπάνες που αφορούν σε πράσινη οικονομία, ενέργεια και ψηφιοποίηση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, εξαιρουμένων όσων δραστηριοποιούνται στους τομείς της πρωτογενούς γεωργικής παραγωγής, της αλιείας και υδατοκαλλιέργειας, κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Μικρομεσαίες επιχειρήσεις νοούνται αυτές που πληρούν τις προϋποθέσεις του Παραρτήματος της Σύστασης της Επιτροπής 2003/361/ΕΚ της 6ης Μαΐου 2003.</p> <p>Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή και για τη δαπάνη απόσβεσης στοιχείων του ενεργητικού των μικρομεσαίων επιχειρήσεων που αποκτώνται με σκοπό την ενίσχυση της πράσινης οικονομίας, ενέργειας και ψηφιοποίησης, εφόσον η επιχείρηση δεν εφαρμόζει προσαυξημένη έκπτωση της δαπάνης απόσβεσης σύμφωνα με το άρθρο 24 και τις περ. δ' και ε' του άρθρου 22Β του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013).</p> <p>Σε περίπτωση πώλησης του πάγιου στοιχείου για το οποίο εφαρμόστηκε το κίνητρο της προσαυξημένης έκπτωσης της δαπάνης απόσβεσης, το κίνητρο αυτό παύει να παρέχεται, δίχως όμως να αίρεται η ήδη χορηγηθείσα προσαυξημένη έκπτωση.</p> <p>Τα ανωτέρω εφαρμόζονται μόνο για συγκεκριμένες δαπάνες αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται με τη λήψη ηλεκτρονικού τιμολογίου, από επιχειρήσεις που διαθέτουν συγκεκριμένους ΚΑΔ δραστηριότητας ή κωδικούς σύμφωνα με το σύστημα ταξινόμησης της Νίκαιας (Nice Classification, NCL) προκειμένου για επιχειρήσεις αλλοδαπής.</p> <p>Η χορήγηση της ενίσχυσης πραγματοποιείται σύμφωνα με τους κανόνες των κρατικών ενισχύσεων, όπως αυτοί εξειδικεύονται στην υπ' αριθμ. 139818 ΕΞ 2022/28-9-2022 (Β' 5083) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και Επικρατείας.</p> <p>2. Αν προκύψουν ζημιές μετά την αφαίρεση του ποσοστού της παρ. 1, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του ΚΦΕ.</p> <p>Οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 22Ε του ν.4172/2013 εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται και πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023, 2024 και 2025 (σχετ. παρ. 80 του άρθρου 72 του ΚΦΕ).</p> <p>Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω.</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013): άρθρο 22Ε</u></p>	

6.	<p>Τόκοι</p> <p>(α) Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει τόκους από δάνεια που λαμβάνει από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού. [άρθρο 23 περ. (α) ν.4172/2013]</p> <p>(β) Σύμφωνα με το άρθρο 49 ν.4172/2013:</p> <p>1. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογούμενου.</p> <p>2. Ο όρος «υπερβαίνον κόστος δανεισμού» σημαίνει το ποσό, κατά το οποίο το εκπεστέο κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου, υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικώς ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία λαμβάνει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο.</p> <p>3. Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) υπολογίζονται προσθέτοντας στο φορολογητέο εισόδημα τα ποσά που αντιστοιχούν στο υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τις φορολογικές αποσβέσεις, όπως αυτά προκύπτουν μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.. Το απαλλασσόμενο από φόρους εισόδημα δεν συνυπολογίζεται στα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογούμενου.</p> <p>Για τον υπολογισμό του EBITDA, για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 49, λαμβάνονται υπόψη τα φορολογητέα κέρδη που αναγράφονται στον κωδικό 048 του εντύπου Ν, αφού συναθροιστούν οι δαπάνες τόκων και αποσβέσεων και αφαιρεθούν τα έσοδα από τόκους, όπως προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ (Ε.2004/2021).</p> <p>Δεδομένου ότι για τον υπολογισμό των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογούμενου λαμβάνονται υπόψη και οι μεταφερόμενες ζημιές παρελθουσών χρήσεων, για τον υπολογισμό του EBITDA δύναται, αντιστοιχώς, να ληφθεί υπόψη το ποσό που αναγράφεται στον κωδικό 448 του Εντύπου Ν (Ε.2085/2023).</p> <p>4. Κατά παρέκκλιση της ως άνω παραγράφου 1, αναγνωρίζεται στον φορολογούμενο το δικαίωμα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού μέχρι του ποσού των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ.</p> <p>5. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που δεν μπορεί να εκπέσει κατά το τρέχον φορολογικό έτος, με βάση τις παραγράφους 1 έως 5 του άρθρου 49 του ν.4172/2013, μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.</p>	
----	--	--

	<p>6. Από το πεδίο εφαρμογής της παρ. 1, εξαιρείται το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που προκύπτει από δάνεια τρίτων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, όταν ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ένωση.</p> <p>Ως μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής νοείται το έργο που παρέχει, αναβαθμίζει, εκμεταλλεύεται και/ή συντηρεί περιουσιακό στοιχείο μεγάλης κλίμακας και το οποίο αποτελεί αντικείμενο σύμβασης παραχώρησης κατά την έννοια των διατάξεων των νόμων 4412/2016 και 4413/2016 ή αποτελεί αντικείμενο σύμβασης Σύμπραξης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα (ΣΔΙΤ), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3389/2005.</p> <p>7. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται στις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 7 του άρθρου 49 του ν.4172/2013.</p> <p>8. Κατά παρέκκλιση της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι μέλος ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στη νομοθεσία κατ' εφαρμογή του άρθρου 31 του ν.4308/2014 (Α' 251), δύναται:</p> <p>α. να εκπίπτει πλήρως το υπερβαίνον κόστος δανεισμού, εφόσον αποδεικνύει ότι το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου προς το σύνολο των περιουσιακών του στοιχείων είναι ίσο ή υψηλότερο ή χαμηλότερο το πολύ κατά δύο εκατοστιαίες μονάδες από το αντίστοιχο ποσοστό του ομίλου, εφόσον όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αποτιμώνται με βάση την ίδια μέθοδο, όπως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ή</p> <p>β. να εκπίπτει το υπερβαίνον κόστος δανεισμού για ποσό που υπερβαίνει το ποσό της έκπτωσης που θα δικαιούνταν δυνάμει της παρ. 1. Το εν λόγω υψηλότερο όριο, σε ό,τι αφορά στη δυνατότητα έκπτωσης από το υπερβαίνον κόστος δανεισμού, αφορά στον ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς, στο πλαίσιο του οποίου ο φορολογούμενος αποτελεί μέρος και υπολογίζεται με τον ακόλουθο τρόπο: Στο πρώτο στάδιο προσδιορίζεται το ποσοστό του ομίλου διαιρώντας το υπερβαίνον κόστος δανεισμού του ομίλου έναντι τρίτων με τα EBITDA του ομίλου, και, σε δεύτερο στάδιο, το ποσοστό του ομίλου πολλαπλασιάζεται με τα EBITDA του φορολογουμένου, τα οποία υπολογίζονται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ε.2085/2023).</p>	
7.	<p><u>Δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε.</u></p> <p>Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που είναι εγκατεστημένα σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν η ελεγχόμενη αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν, εξεταζόμενες κατά περίπτωση, πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή (μαχητό τεκμήριο) και επιπλέον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23.</p>	

	<p>Εξαιρετικά, για δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο εμπίπτει στους πιο πάνω χαρακτηρισμούς κρατών, δεν αποκλείεται η έκπτωσή τους, εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους. [άρθρο 23 περ. (ιγ) ν.4172/2013]</p> <p>Για σκοπούς εφαρμογής της ελεγκτικής αυτής διαδικασίας, ως κράτη που θεωρούνται μη συνεργάσιμα για σκοπούς φορολογίας (άρθρο 65 παρ. 3 και 4 Κ.Φ.Ε.) ή έχοντα προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 65 παρ. 6 και 7 Κ.Φ.Ε.) λαμβάνονται τα αναφερόμενα ως τέτοια στις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που ισχύουν κατά περίπτωση.</p>									
8.	<p>Φορολογικές αποσβέσεις</p> <p>Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις:</p> <ol style="list-style-type: none"> Οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: <ol style="list-style-type: none"> τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις, εκτός της περίπτωσης β' τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν.4308/2014. 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. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα: 									
	<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="288 1429 900 1597">Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης</th> <th data-bbox="900 1429 1096 1597">Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="288 1597 900 1756">Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης),</td> <td data-bbox="900 1597 1096 1756">4</td> </tr> <tr> <td data-bbox="288 1756 900 1823">Κατασκευές και εγκαταστάσεις για τη φόρτιση οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ.</td> <td data-bbox="900 1756 1096 1823">100</td> </tr> <tr> <td data-bbox="288 1823 900 1915">Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης</td> <td data-bbox="900 1823 1096 1915">5</td> </tr> </tbody> </table>	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	Κατασκευές και εγκαταστάσεις για τη φόρτιση οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	100	Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5	
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									
Κατασκευές και εγκαταστάσεις για τη φόρτιση οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	100									
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5									

Αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη εκτός από μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων εκτός από τα μέσα μεταφοράς μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	16
Μέσα μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	50
Μέσα μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	25
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων εκτός από μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	12
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ρύπων	50
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	25
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	50
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	25
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας	40
Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α του Κ.Φ.Ε.	
<p>Όπου ο συντελεστής του προηγούμενου πίνακα είναι πενήντα τοις εκατό (50%) ή εκατό τοις εκατό (100%), η επιχείρηση δικαιούται να χρησιμοποιήσει χαμηλότερο σταθερό συντελεστή για όλα τα έτη απόσβεσης.</p> <p>Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του παραπάνω πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα καθώς και για τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Στα δικαιώματα επί εκπομπών οπτικοακουστικού περιεχομένου ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης, για τα φορολογικά έτη 2024 και επόμενα, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία και είναι διαφορετικός των δέκα (10) ετών, διαμορφώνεται με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ελεγκτικό πλαίσιο και την διαδικασία όπως ορίστηκε με την απόφαση 260/4/07-11-2024 της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. 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.</p>	

<p>Για τη δαπάνη απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με μέγιστη Λ.Τ.Π.Φ. έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, προσαυξημένη κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και για το υπερβάλλον ποσό, ποσοστό εικοσιπέντε τοις εκατό (25%). Τα αντίστοιχα ποσοστά για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. είναι τριάντα (30%) και δεκαπέντε (15%) τοις εκατό. [σύμφωνα με την παρ. 46 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται για πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2020 και 2021]</p> <p>Για επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους της ελληνικής επικράτειας, για τη δαπάνη απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με μέγιστη Λ.Τ.Π.Φ. έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, χορηγείται στην επιχείρηση δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της, προσαυξημένη κατά ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) και για το υπερβάλλον ποσό, ποσοστό τριανταπέντε τοις εκατό (35%). Τα αντίστοιχα ποσοστά για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ. είναι τριανταπέντε (35%) και είκοσι τοις εκατό (20%). [σύμφωνα με την παρ. 46 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται για πάγια που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2020 και 2021]</p> <p>4. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.</p> <p>5. 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 παραπάνω συντελεστές.</p> <p>6. 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. Εάν η αποσβέσιμη αξία 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 αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο.</p> <p>7. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.</p> <p>8. Το κόστος που είναι συναφές με την αναβάθμιση των Κέντρων Διαλογής Ανακυκλώσιμων Υλικών (ΚΔΑΥ), με την ενεργειακή απόδοση, με την εξοικονόμηση νερού ή με επενδύσεις που χαρακτηρίζονται ως συμβάλλουσες σημαντικά στον μετριασμό της κλιματικής αλλαγής,</p>	
---	--

	<p>σύμφωνα με το άρθρο 10 του Κανονισμού (ΕΕ) 2020/852 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 18ης Ιουνίου 2020 «σχετικά με τη θέσπιση πλαισίου για τη διευκόλυνση των βιώσιμων επενδύσεων και για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) 2019/2088» (L 198) και τις σχετικές κατ' εξουσιοδότηση πράξεις, αποσβέννεται με τους συντελεστές του πίνακα της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, προσαυξημένους κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). Σε περίπτωση που ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης είναι ανώτερος του δέκα τοις εκατό (10%), ο προσαυξημένος συντελεστής δεν δύναται να υπερβαίνει τις δέκα (10) ποσοστιαίες μονάδες. Η εν λόγω διάταξη δεν καταλαμβάνει τις κατηγορίες ενεργητικού επιχείρησης τις σχετικές με: «Αεροσκάφη, σιδηροδρομικούς συρμούς, πλοία και σκάφη», «Μέσα μεταφοράς ατόμων» και «Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων».</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 24 ν.4172/2013]</u></p>	
9.	<p><u>Αποτίμηση αποθεμάτων</u></p> <p>Να ελεγχθεί ότι τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Η επιχείρηση δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.</p> <p>Επίσης, να ελεγχθεί ότι η διαφορά από την αποτίμηση αποθεμάτων δεν αντιμετωπίστηκε ως δαπάνη του άρθρου 22, αλλά επηρέασε τα αποτελέσματα μέσω του κόστους πωληθέντων.</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 25 ν.4172/2013]</u></p>	
10.	<p><u>Επισφαλείς απαιτήσεις</u></p> <p>Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτώσιμότητας των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ή/και η διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις:</p> <p>1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 κατωτέρω, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:</p> <p>α) 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 απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,</p>	

β) 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, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

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

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η υπόψη πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

- α) καταστεί εισπράξιμη ή
- β) διαγραφεί.

4.α. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- i) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- ii) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- iii) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

β. Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύναται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από τον χρόνο κατά τον οποίο κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α' της παρούσας και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής

<p>τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης.</p> <p>Το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ το οποίο δύναται να διαγραφεί οριστικά με βάση τις υπόψη διατάξεις, αφορά το σύνολο της απαίτησης συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, για την οποία η επιχείρηση δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26, ήτοι με εξαίρεση τις απαιτήσεις για τις οποίες δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, όπως οι περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του Κ.Φ.Ε. (Ε.2205/2020 εγκύκλιος).</p> <p>γ. Απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύναται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της υποπερίπτωσης (iii) της περίπτωσης α' της παρούσας. Στην περίπτωση και κατά το μέρος που δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το σχετικό ποσό της διαγραφής της απαίτησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.</p> <p>Στις διατάξεις αυτές εμπίπτουν οι απαιτήσεις για τις οποίες η επιχείρηση δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26, ήτοι εξαιρουμένων των απαιτήσεων για τις οποίες δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 26, όπως είναι οι περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του Κ.Φ.Ε. (Ε.2205/2020 εγκύκλιος).</p> <p>5. Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπή ο λογισμός τόκων.</p>	
---	--

<p>6. Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.</p> <p>7. Οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.</p> <p>8. Στις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας «Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.» (Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.) παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις τους, ποσοστού με κλίμακα ενάμιση τοις εκατό (1,5%) για αξίες μέχρι 500.000 ευρώ και ένα τοις εκατό (1%) για αξίες από 500.001 έως 1.000.000 ευρώ, ως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων.</p> <p>Για τον υπολογισμό της ως άνω έκπτωσης δεν προσμετρώνται οι πραγματοποιούμενες πωλήσεις από τυχερά παίγνια μέσω παιγνιομηχανημάτων που αδειοδοτήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4002/2011.</p> <p>9. Σε περίπτωση υποβολής αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση ή για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης σύμφωνα με τον ΠτΚ, σε περίπτωση που ο πιστωτής δεν είχε ήδη σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης με βάση τις ενέργειες που είχε αναλάβει κατά το παρελθόν για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπράξης, αυτός μπορεί να σχηματίσει φορολογικά αναγνωρίσιμη πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης, κατά τον χρόνο κατάθεσης της σχετικής αίτησης στο δικαστήριο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ίδιου νόμου, πλην της προϋπόθεσης ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος εισπράξης.</p> <p>Ειδικά σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής του οφειλέτη σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, να ελεγχθεί ότι το ποσό της κατά τα ανωτέρω σχηματισθείσας πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων δεν υπερβαίνει το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η απαίτηση με βάση την αίτηση υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης.</p> <p>Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του περιορισμού που τίθεται στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.</p>	
--	--

	<p>Σε περίπτωση που το ποσό της απαίτησης για το οποίο σχηματίσθηκε η πρόβλεψη τελικά εισπραχθεί, να ελεγχθεί ότι η σχηματισθείσα πρόβλεψη ανακτήθηκε άμεσα με τη μεταφορά του σχετικού ποσού στα κέρδη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.</p> <p>10. Σε περίπτωση επικύρωσης από το πτωχευτικό δικαστήριο της συμφωνίας εξυγίανσης η οποία προβλέπει, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης και εφόσον, πριν από την επικύρωσή της, δεν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης που μειώνεται βάσει της συμφωνίας (ή είχε σχηματισθεί μικρότερη πρόβλεψη), οι πιστωτές, οι απαιτήσεις των οποίων καλύπτονται από τη συμφωνία, μπορούν να διαγράψουν οριστικά το μέρος της απαίτησης που καλύπτεται από τη συμφωνία και να εκπέσουν το σχετικό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους εντός του οποίου επικυρώνεται η συμφωνία εξυγίανσης από το πτωχευτικό δικαστήριο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Ως προς το ποσό της μείωσης που καλύπτεται από τις ήδη σχηματισμένες προβλέψεις εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 26 του ν.4172/2013.</p> <p>Ομοίως, δύναται να διαγραφεί οριστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, το μέρος της απαίτησης κατά πτωχής εταιρείας που δεν ικανοποιήθηκε από την πτωχευτική περιουσία, σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν είχε σχηματίσει προηγουμένως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων για το ποσό αυτό (σχετ. η ΠΟΛ.1080/2017).</p> <p>Τα παραπάνω ισχύουν και για το μέρος της διαγραφείσας απαίτησης που αφορά στο ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, το οποίο η επιχείρηση απέδωσε στο Δημόσιο χωρίς ωστόσο να το εισπράξει από τον πελάτη της, εφόσον από τις διατάξεις του ν.2859/2000 δεν παρέχεται η δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας αξίας και επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις σχετικές πράξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιος και η Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019/28-11-2019 Οδηγία Διοικητή ΑΑΔΕ).</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 26 ν.4172/2013]</u></p>	
11.	<p><u>Φορολογικές Ζημιές</u></p> <p>Να ελεγχθεί η ορθή μεταφορά των φορολογικών ζημιών.</p> <p>Για τις δυνάμενες να μεταφερθούν φορολογικές ζημιές ισχύουν τα ακόλουθα:</p> <ol style="list-style-type: none"> Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, 	

<p>εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν.4046/2012, ήτοι από τις 14.02.2012 και μετά.</p> <p>3. α. Η χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου η οποία προκύπτει για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του ΚΦΕ και τα οποία εποπτεύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος ή, κατά περίπτωση, τον Ενιαίο Εποπτικό Μηχανισμό, από:</p> <p>αα) τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους,</p> <p>i) κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4307/2014 (Α' 246),</p> <p>ii) κατά τις διατάξεις του ν. 3869/2010 (Α' 130),</p> <p>iii) ή ως αποτέλεσμα οριστικής διαγραφής ή συμφωνίας ρύθμισης χρεών των οφειλετών δανείων ή πιστώσεων,</p> <p>ββ) τη μεταβίβαση, δηλαδή την πώληση ή την εισφορά δανείων ή πιστώσεων κατά τις διατάξεις του ν.4354/2015 (Α' 176) ή του ν.3156/2003 (Α' 157) ή τη μεταβίβασή τους σε χρηματοδοτικό ή πιστωτικό ίδρυμα ή σε άλλη εταιρεία ή νομική οντότητα εφόσον τη διαχείρισή τους πραγματοποιεί πιστωτικό ίδρυμα κατά τις διατάξεις του ν.4261/2014 (Α' 107) ή Εταιρεία Διαχείρισης Απαιτήσεων από Δάνεια και Πιστώσεις του ν.4354/2015, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους σε είκοσι (20) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η διαγραφή του χρέους ή η μεταβίβαση του δανείου ή της πίστωσης, αντιστοίχως, ανεξάρτητα από τον χρόνο λογιστικής από αναγνώριση των οικείων περιουσιακών στοιχείων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η χρεωστική διαφορά ισούται με το συνολικό ποσό της διαγραφής μείον τους μη εγγεγραμμένους τόκους, οι οποίοι και δεν εγγράφονται ή, αντιστοίχως, με το ποσό της ζημίας στην περίπτωση μεταβίβασης δανείων ή πιστώσεων.</p> <p>β. Τυχόν λογιστικές διαγραφές δανείων ή πιστώσεων των νομικών προσώπων των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες αφορούν διαγραφές χρέους ή μεταβιβάσεις κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α', που δεν έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του εκάστοτε φορολογικού έτους της λογιστικής διαγραφής, δεν επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα του έτους αυτού έως την επέλευση των γεγονότων της περίπτωσης α', οπότε και μετατρέπονται</p>	
---	--

<p>σε χρεωστικές διαφορές, εφαρμοζομένης της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου.</p> <p>γ. Το συνολικό ποσό της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς της περίπτωσης α', καθώς και της προσωρινής διαφοράς της περίπτωσης β' της παρούσας παραγράφου δεν θα υπερβαίνει το ποσό των αναφερομένων στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 27Α του ν.4172/2013, συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου, οι οποίες έχουν λογιστεί έως τις 30 Ιουνίου 2015. Η απόσβεση της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς καταχωρείται σε χρέωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης. Σε περίπτωση που τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα έχουν σχηματίσει και εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά τους, για το χρέος που διαγράφεται ή μεταβιβάζεται, πρόσθετη ειδική πρόβλεψη, η εν λόγω πρόβλεψη αντιλογίζεται σε πίστωση των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η διαγραφή ή η μεταβίβαση του δανείου ή της πίστωσης και αποτελεί για αυτά φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.</p> <p>4. Για τα νομικά πρόσωπα των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του ΚΦΕ, η χρεωστική διαφορά της ως άνω παρ. 2 εκπίπτει κατά προτεραιότητα έναντι της χρεωστικής διαφοράς της παρ. 3. Το ποσό της ετήσιας έκπτωσης της χρεωστικής διαφοράς της παρ. 3 περιορίζεται στο ποσό των κερδών που προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις του παρόντος πριν από την έκπτωση αυτών των χρεωστικών διαφορών και μετά την έκπτωση της χρεωστικής διαφοράς της παρ. 2. Το υπολειπόμενο ποσό ετήσιας έκπτωσης που δεν συμψηφίστηκε, μεταφέρεται προς έκπτωση σε επόμενα φορολογικά έτη της χρονικής περιόδου που προβλέπεται στην παρ. 3, στα οποία θα απομένει υπόλοιπο κερδών μετά την ετήσια έκπτωση των χρεωστικών διαφορών των παρ. 2 και 3 που αντιστοιχούν στα έτη αυτά. Στη σειρά έκπτωσης των μεταφερόμενων ποσών προηγούνται τα παλαιότερα υπόλοιπα χρεωστικής διαφοράς έναντι των νεότερων. Αν στο τέλος της εικοσαετούς περιόδου απόσβεσης απομένουν υπόλοιπα που δεν έχουν συμψηφιστεί, αυτά αποτελούν ζημία που υπόκειται στον κανόνα της πενταετούς μεταφοράς της παρ. 1. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται από 1^η.1.2021 και αφορούν χρεωστικές διαφορές της παρ. 3 που έχουν προκύψει από την 1^η.1.2016.</p> <p>5. Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση τις ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτουν σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν απαλλάσσονται. Επομένως πρέπει να ελεγχθεί ότι όταν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση σε τρίτη χώρα εκτός ΕΕ/ΕΟΧ η ζημία που προκύπτει σ' αυτό δεν έχει χρησιμοποιηθεί κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του κεντρικού, σε αντίθεση με τις ζημίες μόνιμης εγκατάστασης σε χώρα</p>	
--	--

	<p>ΕΕ/ΕΟΧ οι οποίες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων του κράτους του κεντρικού κατά το χρόνο που προέκυψαν στο κράτος της μόνιμης εγκατάστασης (Ε.2100/2021).</p> <p>Επίσης, να ελεγχθεί ότι στις περιπτώσεις που προέκυψε αρνητικό αποτέλεσμα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία δε συνδέεται με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27.</p> <p>6. Σε περίπτωση που μεταβληθεί η άμεση ή έμμεση συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου σε ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα άνω του ποσοστού τριάντα τρία τοις εκατό (33%) εντός ενός φορολογικού έτους και παράλληλα γίνει, μέσα στο ίδιο ή/και το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό που συντελέστηκε η μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, αλλαγή της δραστηριότητας της εταιρείας στην οποία αποκτάται η συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου, σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) του κύκλου εργασιών της σε σχέση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος από τη μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν έχουν εφαρμογή (σχετ. η Ε.2167/2019).</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 27 ν.4172/2013]</u></p>	
12.	<p><u>Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση</u></p> <p>1. Η επιβεβαίωση του ποσού της οριστικής και εκκαθαρισμένης απαίτησης κατά το άρθρο 27Α του ν.4172/2013, δύναται να αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου κατά το άρθρο 65Α του ν.4987/2022 [από 19.4.2024 άρθρο 78 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)] (σχετ. παρ. 2 του άρθρου 1 της υπ' αριθ. 28/6.7.2021 Πράξης του Υπουργικού Συμβουλίου).</p> <p>Να ελεγχθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 έως 11 του άρθρου 27Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που αφορούν στην προαιρετική μετατροπή αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων (ΑΦΑ), επί προσωρινών διαφορών, σε οριστικές και εκκαθαρισμένες απαιτήσεις έναντι του Ελληνικού Δημοσίου.</p> <p>Τα παραπάνω ισχύουν σε περίπτωση μετατροπής της ΑΦΑ σε Φορολογική Απαίτηση (ΦΑ) όταν το λογιστικό, μετά από φόρους, αποτέλεσμα χρήσης των εν λόγω νομικών προσώπων είναι ζημία (παρ. 2 άρθρου 27Α).</p> <p>Ειδικότερα ελέγχονται τα εξής:</p> <p>α) Εάν επαληθεύεται το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που αντιστοιχούν στις προσωρινές διαφορές σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2.</p> <p>β) Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου, ως προς την ορθότητα του φορολογικού συντελεστή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2.</p>	

	<p>γ) Ότι το συνολικό ποσό του αναβαλλόμενου φόρου που υπολογίζεται επί των προσωρινών διαφορών των περιπτώσεων β και γ της παραγράφου 2 δεν υπερβαίνει το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στις προσωρινές διαφορές από συσσωρευμένες προβλέψεις και λοιπές εν γένει ζημίες λόγω πιστωτικού κινδύνου που είχαν λογισθεί έως 30.6.2015 μετά την αφαίρεση των ποσών που ορίζονται στην ίδια παράγραφο.</p> <p>δ) Έλεγχος αντιστοίχισης της χρεωστικής διαφοράς της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 με τις προβλέψεις και λοιπές ζημίες λόγω πιστωτικού κινδύνου ανά οφειλέτη ή ανά χαρτοφυλάκιο δανείων ή πιστώσεων με βάση την οριζόμενη αναλογία των διατάξεων της παραγράφου 2.</p> <p>ε) Έλεγχος ορθότητας υπολογισμού της ΦΑ και ορθής απεικόνισης στις οικονομικές καταστάσεις.</p> <p>στ) Σε περίπτωση συμψηφισμού με τον φόρο εισοδήματος, ελέγχεται η αναγραφή του ποσού της επιβεβαιωθείσας, κατά τα παραπάνω, οριστικής και εκκαθαρισμένης απαίτησης, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.</p> <p>ζ) Έλεγχος αφαίρεσης του ποσού της χρεωστικής διαφοράς, για το οποίο έχει πραγματοποιηθεί μετατροπή της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης σε οριστική και εκκαθαρισμένη απαίτηση έναντι του Δημοσίου από το υπολειπόμενο (αναπόσβεστο) ποσό της χρεωστικής διαφοράς, που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του νομικού προσώπου κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 27 του ν.4172/2013.</p> <p>2. Για το υπερβάλλον ποσό της εγγυημένης από το Ελληνικό Δημόσιο αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, όπως αυτό προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή και του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζονταν πριν την ισχύ του ν.4334/2015, τα νομικά πρόσωπα των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 καταβάλλουν στο Ελληνικό Δημόσιο ετήσια προμήθεια σύμφωνα με τον τύπο που ορίζεται στις οικείες διατάξεις. Τα παραπάνω τελούν υπό την προϋπόθεση έκδοσης σχετικής υπουργικής απόφασης.</p> <p>Να ελεγχθεί η εφαρμογή των διατάξεων (παρ. 12 άρθρου 27Α)</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 27Α ν.4172/2013 & η υπ' αριθ. 28/6.7.2021 Πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου (Α' 113)]</u></p>	
13.	<p><u>Δαπάνες που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα</u></p> <p>Να ελεγχθεί ότι, εφόσον η επιχείρηση εισέπραξε εντός της ελεγχόμενης χρήσης ενδοομιλικά μερίσματα για τα οποία έχει τύχει απαλλαγής του φόρου εισοδήματος, δεν έχει εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή από την οποία προέκυψαν τα μερίσματα αυτά.</p>	

	<p>Η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 δεν συνδέεται με την καταβολή μερίσματος από το νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις των παρ.1 και 2 του ίδιου άρθρου, αλλά με τη διενέργεια τυχόν δαπανών (π.χ. τόκοι δανείων) που συνδέονται με την συμμετοχή σε αυτό το νομικό πρόσωπο. Κατά συνέπεια, οι τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί από νομικό πρόσωπο και οι οποίες συνδέονται με τη συμμετοχή του σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παρ. 1 και 2 του άρθρου 48, δεν εκπίπτουν στο σύνολο τους στο φορολογικό έτος που πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα αν στο έτος αυτό λαμβάνει χώρα διανομή κερδών από το νομικό πρόσωπο στο οποίο αυτό συμμετέχει.</p> <p>Στις επιχειρηματικές δαπάνες που καταλαμβάνονται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 περιλαμβάνονται κάθε είδους δαπάνες που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τη συμμετοχή αυτή (σχετ. Ε.2088/2019).</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 48 παρ. (4) ν.4172/2013]</u></p>	
14.	<p><u>Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών</u></p> <p>Να ελεγχθεί πως τα λογιστικά κέρδη και τα φορολογικά κέρδη της εταιρείας όπως αυτά απεικονίζονται στην ΔΦΕ προκύπτουν ορθώς από την λογιστική και φορολογική βάση αντίστοιχα. Επίσης να επισκοπηθούν οι διαφορές μεταξύ λογιστικής-φορολογικής βάσης προκειμένου να επιβεβαιωθεί η τήρηση των φορολογικών διατάξεων ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.</p> <p>Για την εκτέλεση των ανωτέρω ελεγκτικών βημάτων λαμβάνονται υπόψη και τα δεδομένα της προσυμπλήρωσης των κωδικών των πινάκων του εντύπου Ε3 βάσει των δεδομένων που διαβιβάζονται στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, και του χαρακτηρισμού αυτών, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις.</p>	
15.	<p><u>Διανομή / κεφαλαιοποίηση κερδών που δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο</u></p> <p>Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έχει διενεργήσει κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών για τα οποία δεν είχε καταβληθεί φόρος εισοδήματος φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα ανεξαρτήτως της ύπαρξης φορολογικών ζημιών.</p> <p>Να ελεγχθεί η φορολογική μεταχείριση των προσωρινών διαφορών κατά τον χρόνο διανομής τους με βάση τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την Ε.2089/2022 εγκύκλιο.</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 47 παρ. (1) ν.4172/2013, ΠΟΛ 1014/2018 & Ε.2089/2022]</u></p>	
16.	<p><u>Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων</u></p> <p>1. Να ελεγχθεί εάν τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισέπραξε:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή ii. μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας άλλου κράτους μέλους που βρίσκεται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές της σε άλλο κράτος μέλος, <p>απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.</p>	

<p>Συγκεκριμένα να ελεγχθεί, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στην διανομή:</p> <p>α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και</p> <p>β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και</p> <p>γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και</p> <p>δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και</p> <p>ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.</p> <p>Σε περίπτωση που ο λήπτης των διανεμομένων κερδών δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες αλλά πληρούται η προαναφερόμενη προϋπόθεση γ', να ελεγχθεί εάν έχει κατατεθεί στην Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής.</p> <p>Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έπαυσε να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, οπότε η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.</p> <p>Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων, το οποίο απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 του ΚΦΕ, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού. Επισημαίνεται ότι το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι, και ως εκ τούτου ο χειρισμός αυτός ακολουθείται και στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις παρουσιάζουν ζημιόγωνα αποτελέσματα. Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, δίχως να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού (ΠΟΛ.1039/2015 εγκύκλιος).</p> <p>Από το φορολογικό έτος 2025 και μετά απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 ΚΦΕ και τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, από νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός της Ε.Ε. ή ii. μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας άλλου κράτους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης που βρίσκεται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε άλλο κράτος, υπό προϋποθέσεις. 	
--	--

	<p>Συγκεκριμένα να ελεγχθεί εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στην διανομή:</p> <ul style="list-style-type: none">α) έχει τη νομική μορφή κεφαλαιουχικής εταιρείας με βάση το δίκαιο του κράτους εγκατάστασής του,β) δεν είναι εγκατεστημένο σε μη συνεργάσιμο κράτος, σύμφωνα με το άρθρο 65 ΚΦΕ,γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ή άλλο παρόμοιο φόρο,δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει καιε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. <p>Σε περίπτωση που ο λήπτης των διανεμομένων κερδών δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες αλλά πληρούται η προαναφερόμενη προϋπόθεση γ', να ελεγχθεί εάν έχει κατατεθεί στην Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής.</p> <p>Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έπαυσε να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, οπότε η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.</p> <p>2. Να ελεγχθεί:</p> <ul style="list-style-type: none">α) Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, μόνο εάν τα διανεμόμενα κέρδη δεν έχουν εκπέσει φορολογικά στο επίπεδο της θυγατρικής εταιρείας κράτους-μέλους της Ε.Ε. ή/και της θυγατρικής εταιρείας εκτός Ε.Ε. για φορολογικά έτη από το 2025 και μετά. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης (παρ. 6 άρθρου 48 ΚΦΕ).β) Τα φορολογικά πλεονεκτήματα των παραγράφων 1, 2 και 7 του άρθρου 48 και της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4172/2013 δεν παρέχονται σε ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που παρακωλύει το αντικείμενο ή τον σκοπό του παρόντος, δεν είναι γνήσιες ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Για τους σκοπούς της παραγράφου αυτής, μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Οι διατάξεις των περιπτώσεων	
--	--	--

<p>α' και β' ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01.2016 και μετά καθώς και για πληρωμές που πραγματοποιούνται από 01.01.2016 και μετά. Ειδικά για τα εισπραττόμενα μερίσματα που αποκτώνται από νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός της Ε.Ε. (παρ. 7 άρθρου 48 Κ.Φ.Ε.) ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από τα φορολογικά έτη από το 2025 και μετά. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης (παρ. 40 άρθρου 72 ΚΦΕ).</p> <p>3. Να ελεγχθεί εάν στα έσοδα της επιχείρησης περιλαμβάνονται:</p> <ul style="list-style-type: none">i. τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέουςii. κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.iii. Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτουiv. Υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (ν. 3156/2003) και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρίες Ε.Ε., Ε.Ο.Χ./ΕΖΕΣv. Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., Ε.Ο.Χ./ΕΖΕΣ) <p>Τα ποσά των ως άνω περιπτώσεων καταχωρούνται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων ανεξάρτητα από την επάρκεια των φορολογικών κερδών της χρήσεως.</p> <p>4. Να ελεγχθεί εάν το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσεται από τον φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48Α του Κ.Φ.Ε. Συγκεκριμένα να ελεγχθεί εάν το νομικό πρόσωπο, του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται, πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:</p> <ul style="list-style-type: none">α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., όπως ισχύει, καιβ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, καιγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και	
---	--

	<p>δ) το μεταβιβάζον νομικό πρόσωπο κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού κεφαλαίου ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου του οποίου οι τίτλοι συμμετοχής μεταβιβάζονται, και</p> <p>ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.</p> <p>Όσον αφορά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από τη μεταβίβαση των ως άνω τίτλων, έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιο καθώς και οι διατάξεις του ν.4548/2018 που προβλέπουν τη σύνταξη έκθεσης αποτίμησης από δύο ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτική εταιρεία ή, κατά περίπτωση, από δύο ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές.</p> <p>Το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση συμμετοχών, το οποίο απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48Α του ΚΦΕ, εφόσον αποκτάται από νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού. Επισημαίνεται ότι το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι, και ως εκ τούτου ο χειρισμός αυτός ακολουθείται και στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις παρουσιάζουν ζημιογόνα αποτελέσματα. Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, δίχως να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού (Ε.2057/2021 εγκύκλιος).</p> <p>Επίσης να ελεγχθεί ότι, σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων κατά τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος δεν έχει εκπέσει επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Στην περίπτωση αυτή κάθε είδους δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως π.χ. συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών) κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους (Ε.2057/2021 εγκύκλιος).</p> <p>Από το φορολογικό έτος 2025 και μετά απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48Α ΚΦΕ και το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός της Ε.Ε., που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υπό προϋποθέσεις.</p> <p>Συγκεκριμένα να ελεγχθεί εάν το νομικό πρόσωπο, του οποίου οι τίτλοι μεταβιβάζονται:</p> <p>α) έχει τη νομική μορφή κεφαλαιουχικής εταιρείας με βάση το δίκαιο του κράτους εγκατάστασής του,</p>	
--	---	--

	<p>β) δεν είναι εγκατεστημένο σε μη συνεργάσιμο κράτος, σύμφωνα με το άρθρο 65,</p> <p>γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ή άλλο παρόμοιο φόρο,</p> <p>δ) το μεταβιβάζον νομικό πρόσωπο κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού κεφαλαίου ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου του οποίου οι τίτλοι συμμετοχής μεταβιβάζονται και</p> <p>ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.</p> <p>Επίσης να ελεγχθεί ότι, σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων κατά τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος δεν έχει εκπέσει επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.</p> <p>Σύμφωνα με την παράγραφο 18 του άρθρου 66 του ν.4646/2019, όπως ισχύει, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 48Α του ν.4172/2013 έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^η.1.2020 και μετά. Εξαιρετικά, οι ζημίες των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν.4172/2013 που προέρχονται από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής της παραγράφου 1 του άρθρου 48Α του ν.4172/2013, μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση μετά την 1.1.2020 υπό την προϋπόθεση ότι έχουν αποτιμηθεί μέχρι την 31.12.2019 και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας ή αποτυπώνονται σε οικονομικές καταστάσεις ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Η έκπτωση των ζημιών αυτών αναγνωρίζεται μόνο όταν οι ζημίες αυτές καταστούν οριστικές έως την 31.12.2026. Εάν οι ζημίες κατά τον χρόνο οριστικοποίησης είναι μικρότερες από τις ζημίες που αποτιμήθηκαν, αναγνωρίζεται το μικρότερο ποσό. Εάν οι οριστικές ζημίες είναι μεγαλύτερες, αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αποτιμήθηκε.</p> <p>Σύμφωνα με την παράγραφο 92 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, οι ζημίες των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν.4172/2013 που προέρχονται από τη μεταβίβαση τίτλων συμμετοχής της παρ. 4 του άρθρου 48Α μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση μετά την 1η Ιανουαρίου 2025 υπό την προϋπόθεση ότι έχουν αποτιμηθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2023 και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας ή αποτυπώνονται σε οικονομικές καταστάσεις ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Η έκπτωση των ζημιών αυτών αναγνωρίζεται μόνο αν αυτές καταστούν οριστικές έως την 31η Δεκεμβρίου 2026. Αν οι ζημίες, κατά τον χρόνο οριστικοποίησης, είναι μικρότερες από τις ζημίες που αποτιμήθηκαν, αναγνωρίζεται το μικρότερο ποσό και αν είναι μεγαλύτερες, αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αποτιμήθηκε.</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρα 47, 48, 48Α & 72 ν.4172/2013]</u></p>	
--	---	--

17.	<p><u>Κανόνες για τις Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες</u></p> <p>Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το μη διανεμηθέν εισόδημα Ελεγχόμενης Αλλοδαπής Εταιρείας, λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:</p> <p>1. Τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΕ, σύμφωνα με τις οποίες ως Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία νοείται το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή αλλοδαπή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην ημεδαπή, όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:</p> <p>(α) στην περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ο φορολογούμενος μόνος του ή από κοινού με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις, κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,</p> <p>(β) ο πραγματικός εταιρικός φόρος που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, είναι μικρότερος από τη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα οφειλόταν από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα και του πραγματικού εταιρικού φόρου που έχει καταβάλει για τα κέρδη του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση. Για τον υπολογισμό της διαφοράς της παρούσας, η μόνιμη εγκατάσταση μίας ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας που δεν υπόκειται σε φόρο ή απαλλάσσεται του φόρου στη χώρα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας δεν λαμβάνεται υπόψη. Ο φόρος που θα οφειλόταν στην ημεδαπή υπολογίζεται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία,</p> <p>(γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού.</p> <p>2. Συνδεδεμένη επιχείρηση για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων νοείται:</p> <p>(α) νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στην οποία ο φορολογούμενος κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω,</p> <p>(β) φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο.</p> <p>Αν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο και σε ένα ή περισσότερα</p>	
-----	--	--

<p>νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όλα τα σχετικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, περιλαμβανομένου του φορολογουμένου, θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις.</p> <p>3. Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, που προκύπτει από τις εξής κατηγορίες εισοδήματος:</p> <p>α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,</p> <p>β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,</p> <p>γ) μερίσματα και εισόδημα από την εκποίηση μετοχών,</p> <p>δ) εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση,</p> <p>ε) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,</p> <p>στ) εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία.</p> <p>4. Εάν πράγματι συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, να ελεγχθεί περαιτέρω εάν:</p> <p>(α) Το υπόψη εισόδημα περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση και υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ και με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων, σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος του ΚΦΕ ή με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών, οντοτήτων, σύμφωνα με το Τρίτο Μέρος του ΚΦΕ, κατά περίπτωση.</p> <p>(β) Το εισόδημα περιλαμβάνεται σε εκείνο το φορολογικό έτος του φορολογουμένου, στη διάρκεια του οποίου λήγει το φορολογικό έτος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας και υπολογίζεται κατ' αναλογία προς τη συμμετοχή του φορολογουμένου στο νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.</p> <p>(γ) Στην περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιούν σε ένα φορολογικό έτος ζημίες, να ελεγχθεί αν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση του φορολογουμένου, καθόσον αυτές σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση του φορολογουμένου αλλά συμψηφίζονται με μελλοντικά κέρδη, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 27 του ΚΦΕ.</p> <p>5. Επισημαίνεται ότι:</p> <p>ι) Όταν το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα διανέμει κέρδη ή, σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης, αποδίδει κέρδη στον φορολογούμενο, τα οποία περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα του τελευταίου, τα ποσά του εισοδήματος που είχαν περιληφθεί σε προηγούμενο φορολογικό έτος στη φορολογητέα βάση σύμφωνα με</p>	
--	--

	<p>την παράγραφο 3, αφαιρούνται από τη φορολογητέα βάση κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου επί των διανεμομένων κερδών.</p> <p>ii) Σε περίπτωση εκποίησης των συμμετοχών του φορολογουμένου στο αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή της δραστηριότητας της μόνιμης εγκατάστασης στην αλλοδαπή, κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου, αφαιρείται από τη φορολογητέα βάση το μέρος εκείνο που έχει ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενα φορολογικά έτη με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.</p> <p>iii) Ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβάλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση, καθώς και οι συνδεδεμένες εταιρείες σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, μειώνει τη φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου. Η μείωση αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.</p> <p>6. Οι ως άνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα που υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά στοιχεία και περιστάσεις. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία έχει φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση σε τρίτη χώρα η οποία δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ.</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 66 ν.4172/2013 & Ε.2018/2022]</u></p>	
18.	<p><u>Φορολόγηση κατά την έξοδο</u></p> <p>Να ελεγχθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66Α του Κ.Φ.Ε. για μεταφορές περιουσιακών στοιχείων, φορολογικής κατοικίας ή δραστηριότητας από την Ελλάδα προς άλλο κράτος-μέλος ή τρίτη χώρα που πραγματοποιούνται από την 1.1.2020 και μετά.</p> <p>1. Για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:</p> <p>α) «φορολογούμενος»: το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και οι μόνιμες εγκαταστάσεις που είναι εγκατεστημένες στην ημεδαπή,</p> <p>β) «αγοραία αξία»: το ποσό έναντι του οποίου μπορεί να ανταλλαγεί ένα περιουσιακό στοιχείο ή να διακανονιστούν αμοιβαίες υποχρεώσεις μεταξύ εθελουσίως ενεργούντων μη συνδεδεμένων προσώπων σε απευθείας συναλλαγή,</p> <p>γ) «συνδεδεμένα πρόσωπα»: τα πρόσωπα ή οι οντότητες που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε.,</p>	

<p>δ) «αξία για φορολογικούς σκοπούς»: η αξία του περιουσιακού στοιχείου, όπως αυτή προκύπτει με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας κατά τον χρόνο της εξόδου,</p> <p>ε) «περιουσιακά στοιχεία»: οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία επί των οποίων ο φορολογούμενος ασκεί έλεγχο και από τα οποία αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη.</p> <p>στ) «μεταφορά περιουσιακών στοιχείων»: η πράξη με την οποία ένα κράτος-μέλος χάνει το δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων, παρότι τα περιουσιακά στοιχεία παραμένουν υπό τη νομική ή την οικονομική κυριότητα του ίδιου φορολογούμενου,</p> <p>ζ) «μεταφορά της φορολογικής κατοικίας από την Ελλάδα»: η πράξη με την οποία ένας φορολογούμενος παύει να είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς στην ημεδαπή και αποκτά φορολογική κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος ή σε τρίτη χώρα,</p> <p>η) «μεταφορά της δραστηριότητας που ασκείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα»: η πράξη με την οποία ένας φορολογούμενος παύει να έχει φορολογητέα παρουσία στην ημεδαπή, και ταυτόχρονα αποκτά φορολογητέα παρουσία σε άλλο κράτος - μέλος ή σε τρίτη χώρα, χωρίς να καθίσταται κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς στο εν λόγω κράτος-μέλος ή στην τρίτη χώρα,</p> <p>θ) «απώλεια του δικαιώματος φορολόγησης της Ελλάδας»: η μη απεικόνιση για λογιστικούς σκοπούς του μεταφερόμενου περιουσιακού στοιχείου μαζί με τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία του φορολογούμενου στην ημεδαπή, γεγονός που συνεπάγεται ότι η Ελλάδα δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογήσει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.</p> <p>Φορολογούμενος υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα επί ποσού που ισούται με την αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρει, κατά τη στιγμή της εξόδου αυτών, μείον την αξία τους για φορολογικούς σκοπούς, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:</p> <p>α) μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων από την έδρα του στην ημεδαπή στη μόνιμη εγκατάστασή του σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εφόσον η Ελλάδα παύει να έχει δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερομένων περιουσιακών στοιχείων, εξαιτίας της μεταφοράς,</p> <p>β) μεταφοράς περιουσιακών στοιχείων από τη μόνιμη εγκατάστασή του στην ημεδαπή στην έδρα του ή σε άλλη μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εφόσον η Ελλάδα παύει να έχει δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερομένων περιουσιακών στοιχείων, εξαιτίας της μεταφοράς,</p> <p>γ) μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εκτός από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία παραμένουν ουσιαστικά συνδεδεμένα με μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή,</p>	
---	--

<p>δ) μεταφοράς της δραστηριότητας που ασκεί η μόνιμη εγκατάστασή του, από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος, ή σε τρίτη χώρα, εφόσον η Ελλάδα παύει να έχει δικαίωμα φορολόγησης των μεταφερομένων περιουσιακών στοιχείων, εξαιτίας της μεταφοράς.</p> <p>Ο φόρος υπολογίζεται με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή του άρθρου 58 κατά το φορολογικό έτος της εξόδου και αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία συνιστά άμεσο προσδιορισμό του φόρου.</p> <p>Η δήλωση φόρου κατά την έξοδο υπογράφεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο και συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά της παρ. 9 του άρθρου 66Α του ν.4172/2013, προκειμένου για την εξακρίβωση της αγοραίας αξίας των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα:</p> <p>α) την έκθεση αποτίμησης που ορίζεται από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 9 του άρθρου 66Α του ν.4172/2013, ή</p> <p>β) το τελευταίο πριν την ημερομηνία αποστολής της δήλωσης αντίγραφο των βιβλίων της επιχείρησης (π.χ. ισοζύγιο, αναλυτικό καθολικό περιουσιακού στοιχείου κ.λπ.), από το οποίο να προκύπτει η αξία των μεταφερθέντων περιουσιακών στοιχείων για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η επιμέτρηση των στοιχείων διενεργείται στην εύλογη αξία, όπως ορίζεται στην περ. β' της παρ. 9 του άρθρου 66Α του ν.4172/2013, ή</p> <p>γ) την τεκμηρίωση της αγοραίας αξίας, σύμφωνα με μια από τις αποδεκτές μεθόδους καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4987/2022 [από 19.4.2024 άρθρο 25 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)]. Ειδικότερα, αποστέλλεται μόνο η ανάλυση συγκρισιμότητας (TP comparability analysis), όπως αυτή διενεργείται με βάση τα όσα ορίζονται στο υπόψη άρθρο καθώς και την υπό στοιχεία ΠΟΛ.1097/2014 απόφαση, όπως ισχύει, χωρίς να απαιτείται η αποστολή πλήρους φακέλου τεκμηρίωσης. Επισημαίνεται ότι η περίπτωση αυτή δύναται να εφαρμοστεί και από φορολογούμενους για τους οποίους δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου του ΚΦΔ. Επιπλέον, συνοδεύονται από:</p> <p>δ) οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο με το οποίο παρακολουθείται η φορολογική βάση των παγίων περιουσιακών στοιχείων για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014, από το οποίο να προκύπτει η αξία του μεταφερόμενου περιουσιακού στοιχείου για φορολογικούς σκοπούς και,</p> <p>ε) τις τελευταίες επίσημες οικονομικές καταστάσεις από τις οποίες να προκύπτει ο δείκτης κυκλοφορούντος ενεργητικού προς το σύνολο των υποχρεώσεων, με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 3 της υπ' αριθμ. Α.1231/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.,</p> <p>στ) την εγγυητική επιστολή, εφόσον απαιτείται.</p>	
---	--

	<p>Κατάθεση εγγυητικής επιστολής από τον φορολογούμενο απαιτείται, εκτός από την περίπτωση της παρ. 8 του άρθρου 66Α και όταν υπάρχει αποδεδειγμένος και πραγματικός κίνδυνος απώλειας του φόρου που προσδιορίστηκε στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η καταβολή του φόρου γίνεται σε πέντε (5) ετήσιες δόσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 66Α του ν.4172/2013.</p> <p>Ως αποδεδειγμένος και πραγματικός κίνδυνος απώλειας του φόρου που προσδιορίστηκε θεωρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο δείκτης κυκλοφορούντος ενεργητικού προς το σύνολο των υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (Κυκλοφορούν Ενεργητικό/Υποχρεώσεις), όπως αυτά προκύπτουν από τις επίσημες οικονομικές καταστάσεις του τελευταίου φορολογικού έτους, είναι μικρότερος της μονάδας (1) [Α.1231/2020 Απόφαση].</p> <p>2. Σε περίπτωση κατά την οποία η μεταφορά των περιουσιακών στοιχείων ή η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας ή της δραστηριότητας που ασκεί η μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιείται προς την ημεδαπή, ως αξία εκκίνησης (τιμή κτήσης) των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων για φορολογικούς σκοπούς λαμβάνεται η αξία που έχει οριστεί από το κράτος-μέλος του φορολογουμένου ή της μόνιμης εγκατάστασης, εκτός εάν αυτή δεν αντικατοπτρίζει την αγοραία αξία.</p> <p>3. Οι διατάξεις του άρθρου 66Α δεν εφαρμόζονται επί μεταφορών περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση τίτλων ή περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρονται για την παροχή εμπράγματης ασφάλειας ή όταν η μεταφορά περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται για την κάλυψη κεφαλαιακών απαιτήσεων προληπτικής εποπτείας ή για σκοπούς της διαχείρισης ρευστότητας, υπό την προϋπόθεση ότι τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να επανέλθουν στην ημεδαπή εντός περιόδου δώδεκα (12) μηνών. Στην περίπτωση αυτή, υποβάλλεται μηδενική δήλωση με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 3 και η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει κατά τον χρόνο μεταφοράς των περιουσιακών στοιχείων την κατάθεση ισόποσης με το ποσό του φόρου, που θα οφειλόταν από την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, εγγυητικής επιστολής. Φόρος που έχει καταβληθεί παρά τα προβλεπόμενα στο παρόν, επιστρέφεται ως αχρεωστήτως καταβληθείς.</p> <p>Αν τα περιουσιακά στοιχεία δεν επανέλθουν στην ημεδαπή εντός της ως άνω περιόδου των δώδεκα (12) μηνών, υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής για το σύνολο του οφειλόμενου φόρου, από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται στην παρ. 8 του άρθρου 66Α.</p> <p>4. Η εξακρίβωση της αγοραίας αξίας των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος ή τρίτη χώρα διενεργείται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:</p>	
--	--	--

	<p>α) Με τη σύνταξη έκθεσης αποτίμησης από δύο (2) ορκωτούς ελεγκτές ή ελεγκτική εταιρεία ή, κατά περίπτωση, από δύο ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές. Επιτρέπεται η πρόσληψη από τους ελεγκτές ή τους πιστοποιημένους εκτιμητές ειδικών εκτιμητών, ημεδαπών ή αλλοδαπών, για την εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων που απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις ή διεθνή εμπειρία.</p> <p>Τα πρόσωπα που προβαίνουν στην αποτίμηση ως εκτιμητές ή ειδικοί εκτιμητές δεν πρέπει να είναι:</p> <p>αα) μέλη του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας,</p> <p>αβ) πρόσωπα που διατηρούν επιχειρηματική ή άλλη επαγγελματική σχέση με την εταιρεία,</p> <p>αγ) συγγενείς με τα πρόσωπα αυτά μέχρι δεύτερου βαθμού ή σύζυγοι αυτών.</p> <p>Επιπλέον, για τους ορκωτούς ελεγκτές και για τις ελεγκτικές εταιρείες, των οποίων είναι μέλη, δεν πρέπει να συντρέχουν κωλύματα ή ασυμβίβαστα, που θα απέκλειαν τη διενέργεια τακτικού ελέγχου από τα πρόσωπα αυτά, ούτε τα τελευταία θα πρέπει να έχουν αναλάβει τον τακτικό έλεγχο της εταιρείας ή συνδεδεμένης με αυτήν εταιρείας κατά την έννοια του άρθρου 32 του ν.4308/2014 κατά την τελευταία τριετία.</p> <p>Η έκθεση αποτίμησης πρέπει να περιέχει την περιγραφή κάθε περιουσιακού στοιχείου που εμπίπτει στην παρούσα, να αναφέρει τις μεθόδους αποτίμησης που εφαρμόστηκαν και να εκφέρει την άποψη ότι η αγοραία αξία πληροί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Σε περίπτωση που η αποτίμηση καταλήγει σε εύρος τιμών, η έκθεση οφείλει να υποδεικνύει μια τελική τιμή.</p> <p>β) Με βάση την αξία των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτή απεικονίζεται για λογιστικούς σκοπούς στα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου, εφόσον η επιμέτρηση των στοιχείων αυτών διενεργείται στην εύλογη αξία.</p> <p>γ) Με βάση την αξία των μεταφερόμενων περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτή προσδιορίζεται για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 21 του ν.4987/2022 [από 19.4.2024 άρθρο 25 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)].</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 66Α ν.4172/2013 & Α.1231/2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.]</u></p>	
19.	<p><u>Ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων</u></p> <p>Να ελεγχθεί εάν προκύπτει ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στο βαθμό που αυτή έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή έκπτωση ή την έκπτωση δίχως συμπερίληψη κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66B του ν.4172/2013 και να γίνει η κατάλληλη αναμόρφωση με βάση τις ακόλουθες παραγράφους 2 και 3.</p> <p>1. Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι η κατάσταση στην οποία εμπλέκεται ένας φορολογούμενος ή, για την εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου 66B, μια οντότητα εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, όταν:</p>	

<p>α) η πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και:</p> <p>η πληρωμή αυτή δεν περιλαμβάνεται στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, και το αποτέλεσμα της ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές στον χαρακτηρισμό του μέσου ή της πληρωμής που πραγματοποιείται στο πλαίσιο αυτού.</p> <p>Για τους σκοπούς της περ. α), η πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος όταν:</p> <p>i) η πληρωμή περιλαμβάνεται από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου στη φορολογική περίοδο, η οποία αρχίζει εντός δώδεκα (12) μηνών από τη λήξη του φορολογικού έτους της δικαιοδοσίας του πληρωτή, ή</p> <p>ii) η πληρωμή αναμένεται εύλογα να συμπεριληφθεί από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου σε μελλοντικό φορολογικό έτος και οι όροι πληρωμής είναι εκείνοι που αναμένεται να συμφωνηθούν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.</p> <p>Για τις ανάγκες της περ. α), πληρωμή που αντιπροσωπεύει την υποκείμενη απόδοση επί μεταβιβασθέντος χρηματοπιστωτικού μέσου δεν δημιουργεί ασυμφωνία, όταν η πληρωμή γίνεται από χρηματιστή βάσει αγοραίας υβριδικής μεταβίβασης, εφόσον η δικαιοδοσία του πληρωτή απαιτεί από τον χρηματιστή να περιλαμβάνει ως εισόδημα όλα τα ποσά που εισέπραξε σε σχέση με το μεταβιβασθέν χρηματοπιστωτικό μέσο,</p> <p>β) η πληρωμή σε υβριδική οντότητα έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και το εν λόγω αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών προς την υβριδική οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου έχει ιδρυθεί ή είναι εγκατεστημένη η υβριδική οντότητα και της δικαιοδοσίας οποιουδήποτε προσώπου το οποίο διατηρεί συμμετοχή στην εν λόγω υβριδική οντότητα,</p> <p>γ) η πληρωμή σε οντότητα με μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό το αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου δραστηριοποιείται η οντότητα,</p> <p>δ) η πληρωμή έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη λόγω του ότι πραγματοποιείται προς μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη,</p> <p>ε) η πληρωμή από υβριδική οντότητα που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό οφείλεται στο ότι, η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου,</p> <p>στ) η τεκμαιρόμενη πληρωμή μεταξύ έδρας και μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου, ή</p> <p>ζ) προκύπτει διπλή έκπτωση.</p>	
---	--

	<p>Για τους σκοπούς των περιπτώσεων ε), στ) και ζ), ασυμφωνία προκύπτει στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφίζεται έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής συμπερίληψης.</p> <p>Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, ένα αποτέλεσμα ασυμφωνίας δεν θεωρείται ασυμφωνία, εκτός αν προκύπτει μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, μεταξύ φορολογούμενου και συνδεδεμένης επιχείρησης, μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης, μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, ή μέσω δομημένης ρύθμισης.</p> <p>2. Στον βαθμό που μία ασυμφωνία έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή έκπτωση, η σχετική πληρωμή δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του επενδυτή και, σε περίπτωση που η πληρωμή αναγνωρίζεται προς έκπτωση στη δικαιοδοσία του επενδυτή, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του πληρωτή.</p> <p>Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση εισοδήματος διπλής συμπερίληψης που προκύπτει σε τρέχον ή, εφόσον η πληρωμή αναγνωρίζεται σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος με βάση τις κείμενες διατάξεις, στο φορολογικό έτος αυτό.</p> <p>3. Στον βαθμό που μία ασυμφωνία έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη, η σχετική πληρωμή δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του πληρωτή και, σε περίπτωση που η πληρωμή αναγνωρίζεται προς έκπτωση στη δικαιοδοσία του πληρωτή, είναι εκπεστέο στο κράτος του πληρωτή, το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στα φορολογητέα έσοδα του δικαιούχου της πληρωμής.</p> <p>Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022 σε περίπτωση ασυμφωνιών που είναι αποτέλεσμα πληρωμής τόκου από χρηματοπιστωτικό μέσο προς συνδεδεμένη επιχείρηση, όταν:</p> <p>α) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει χαρακτηριστικά μετατροπής (conversion), διάσωσης με ίδια μέσα (bail-in) ή απομείωσης (write-down), ή</p> <p>β) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει εκδοθεί με μοναδικό σκοπό να ικανοποιήσει απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών που ισχύουν για τον τραπεζικό τομέα και αναγνωρίζεται ως τέτοιο στις απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών του φορολογούμενου, ή</p> <p>γ) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει εκδοθεί:</p> <p>γα) σε σχέση με άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα με χαρακτηριστικά μετατροπής, διάσωσης με ίδια μέσα ή απομείωσης στο επίπεδο μητρικής επιχείρησης,</p> <p>γβ) σε επίπεδο που είναι αναγκαίο, ώστε να πληρούνται οι ισχύουσες απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών,</p> <p>γγ) όχι ως μέρος δομημένης ρύθμισης και</p> <p>δ) σε κάθε μία από τις περ. α), β) και γ), η συνολική καθαρή έκπτωση για τον ενοποιημένο όμιλο, βάσει των ανωτέρω πληρωμών τόκων, δεν υπερβαίνει το ύψος που θα είχε εάν ο φορολογούμενος είχε εκδώσει ένα τέτοιο χρηματοπιστωτικό μέσο απευθείας στην αγορά.</p>	
--	---	--

<p>4. Να ελεγχθεί και να αναμορφωθεί οποιαδήποτε πληρωμή από φορολογούμενο στον βαθμό που η εν λόγω πληρωμή, άμεσα ή έμμεσα, χρηματοδοτεί εκπιπτόμενη δαπάνη, η οποία οδηγεί σε ασυμφωνία μέσω συναλλαγής ή σειράς συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή που αποτελεί μέρος μίας δομημένης ρύθμισης, εκτός και στον βαθμό που μία από τις δικαιοδοσίες που εμπλέκονται στη συναλλαγή ή στη σειρά συναλλαγών έχει προβεί σε ανάλογη διόρθωση όσον αφορά την εν λόγω ασυμφωνία.</p> <p>5. Να ελεγχθεί ο βαθμός που μια ασυμφωνία αφορά εισόδημα από μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη, το οποίο απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος και στην περίπτωση αυτή, το εισόδημα που διαφορετικά θα αποδιδόταν στη μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη, να συμπεριλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα του κεντρικού. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν σε περίπτωση που η απαλλαγή δίδεται βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) με τρίτη χώρα.</p> <p>Να ελεγχθεί ότι στον βαθμό που μια υβριδική μεταβίβαση έχει σχεδιαστεί με σκοπό τη φορολογική ελάφρυνση για τον παρακρατούμενο φόρο στην πηγή επί μιας πληρωμής, συνεπεία μεταβιβασθέντος χρηματοπιστωτικού μέσου σε περισσότερα από ένα εκ των εμπλεκόμενων μερών, η φορολογική ελάφρυνση περιορίζεται κατ' αναλογία προς το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου που σχετίζεται με την πληρωμή αυτήν.</p> <p>Να ελεγχθεί η περίπτωση έκπτωσης πληρωμής, δαπανών ή ζημιών φορολογούμενου που είναι φορολογικός κάτοικος σε δύο ή περισσότερες δικαιοδοσίες, η οποία αρχικά αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς σε δύο δικαιοδοσίες και να μην αναγνωρίζεται αυτή στο βαθμό που η άλλη δικαιοδοσία επιτρέπει η δεύτερη έκπτωση να συμψηφιστεί με εισόδημα που δεν αποτελεί εισόδημα διπλής συμπερίληψης. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι φορολογικός κάτοικος και άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε., η έκπτωση δεν αναγνωρίζεται όταν ο φορολογούμενος δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος βάσει της σχετικής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.</p> <p>6. Εάν μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 66B του ΚΦΕ, οι οποίες δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και διατηρούν συνολικά άμεσα ή έμμεσα συμφέρον σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) ή και άνω των δικαιωμάτων ψήφου, των τόκων του κεφαλαίου ή του μεριδίου στα κέρδη μιας υβριδικής οντότητας που έχει συσταθεί ή είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα, βρίσκονται σε δικαιοδοσία ή δικαιοδοσίες που αντιμετωπίζουν την υβριδική οντότητα ως υποκείμενη σε φόρο στην Ελλάδα, τότε η υβριδική οντότητα θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και φορολογείται για το εισόδημά της στο μέτρο που το εν λόγω εισόδημα δεν φορολογείται διαφορετικά δυνάμει της ελληνικής νομοθεσίας ή της νομοθεσίας οποιασδήποτε άλλης δικαιοδοσίας. Τα ανωτέρω ισχύουν από την 1^η.1.2022 και δεν εφαρμόζονται σε οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, όπως αυτοί ορίζονται στην παρ. 11 του άρθρου 66B του ν.4172/2013.</p> <p><u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 66B ν.4172/2013]</u></p>	
--	--

20.	<p><u>Αποθεματικά</u></p> <p>1. Εάν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αναπτυξιακών νόμων, συμπεριλαμβανομένων των διατάξεων του άρθρου 71Α, να ελεγχθεί:</p> <p>i) Εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις και κριτήρια που τίθενται από τις ισχύουσες διατάξεις καθώς και εάν υπάρχουν σχετικές εγκρίσεις από το Υπουργείο Ανάπτυξης για την υπαγωγή της επιχείρησης για συγκεκριμένα κέρδη από την εκμετάλλευση ευρεσιτεχνίας και</p> <p>ii) η αριθμητική ορθότητα των σχετικών υπολογισμών με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης [Απόφαση αριθμ. 79628 ΕΞ 2022 (Β' 2928/08.06.2022)].</p> <p>2. Να ελεγχθεί η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων, συμπεριλαμβανομένων των διατάξεων που ενσωματώθηκαν στον Κ.Φ.Ε. με τα άρθρα 71Β και 71Γ, εάν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.</p> <p>3. Να ελεγχθεί ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τον ν.4172/2013, καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων (παρ. 13 άρθρου 72 ν.4172/2013).</p>	
21.	<p><u>Ειδικά φορολογικά κίνητρα</u></p> <p>Να ελεγχθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν στα εξής:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Κίνητρα για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71Δ του Κ.Φ.Ε. [ΠΟΛ.1244/2018] • Κίνητρα για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων του άρθρου 71Ε του Κ.Φ.Ε. [Ε.2189/2020] • Κίνητρα σε επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικά με τα ηλεκτρικά οχήματα στην Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71Ζ του Κ.Φ.Ε. [Ε.2051/2021] • Κίνητρα για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης του άρθρου 71ΣΤ του Κ.Φ.Ε. • Κίνητρα για την πρόωρη εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης του άρθρου 71Θ του Κ.Φ.Ε. (επί δαπανών που διενεργούνται από το φορολογικό έτος 2025 και επόμενα). • Κίνητρα για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71Η του Κ.Φ.Ε. 	

22.	<p>Επιχορηγήσεις</p> <p>Να ελεγχθεί η ύπαρξη των σχετικών εγκρίσεων και η εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπει το πλαίσιο χορήγησης της επιχορήγησης καθώς και η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και περιορισμών για ύπαρξη τυχόν περίπτωσης επιστροφής της επιχορήγησης στον αρμόδιο φορέα. Να ελεγχθεί η ορθή καταχώρηση των επιχορηγήσεων στον κατάλληλο λογαριασμό σε περίπτωση που αυτό απαιτείται με βάση σχετικό αναπτυξιακό νόμο ή σε περίπτωση ένταξης σε επιχειρησιακό πρόγραμμα που προβλέπει την υλοποίηση επενδύσεων μέσω αναπτυξιακού νόμου.</p> <p>Εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, να ελεγχθεί η ορθότητα των επιχορηγήσεων που μεταφέρονται σε πίστωση του φορολογικού αποτελέσματος καθώς και των φορολογικών αποσβέσεων των επιχορηγηθέντων παγίων.</p> <p>Να ελεγχθεί εάν κατά τη διάρκεια του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, έχει καθ' οιονδήποτε τρόπο διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί ποσό ληφθείσας επιχορήγησης πριν την παρέλευση του χρόνου τον οποίο θέτει ο κατά περίπτωση αναπτυξιακός νόμος.</p>	
23.	<p>Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος</p> <p>Να ελεγχθεί η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (υπολογισμός κύριου φόρου, υπολογισμός προκαταβολής έναντι των φορολογικών υποχρεώσεων του επόμενου έτους, υπολογισμός τελών χαρτοσήμου επί των ενοικίων κλη), κατόπιν έκπτωσης α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4172/2013.</p> <p>Επισημαίνεται ότι ο φόρος που καταβάλλεται από πρόσωπο του άρθρου 45 του ν.4172/2013 σε χώρα με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας για εισόδημα που προκύπτει και φορολογείται εκεί σύμφωνα με την οικεία ΣΑΔΦ, εκπίπτει από το συνολικό ποσό φόρου του προσώπου αυτού στην Ελλάδα, με τους όρους και τις προϋποθέσεις και μέχρι του ύψους που ορίζουν οι εφαρμοστέες διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ που προβλέπουν την πίστωση του φόρου και αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι των λοιπών φόρων της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013. Σε περίπτωση, δε, που μετά από την αφαίρεση και των λοιπών φόρων προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο εφαρμόζεται το τρίτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 68.</p> <p>Για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υφίσταται ΣΑΔΦ με τη χώρα στην οποία προκύπτει και φορολογείται το εισόδημα αλλοδαπής, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιο, τα οποία, άλλωστε, είναι σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 1527/2018 και 1528/2018 (7μ.) αποφάσεις του ΣτΕ (Ε.2089/2021 εγκύκλιος).</p>	

	<p>Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με έδρα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά το μέρος που αφορά στα διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.</p> <p>Να ελεγχθεί, στις περιπτώσεις που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική από ημεδαπή θυγατρική της είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α, ότι το επιπλέον ποσό του φόρου δεν επιστράφηκε.</p> <p>Να ελεγχθούν οι σχετικοί υπολογισμοί και τα προβλεπόμενα συνοδευτικά έγγραφα.</p> <p>Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός της προκαταβολής του φόρου.</p> <p>Να ελεγχθεί ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.</p>	
Δ. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)		
1.	<p><u>Προσδιορισμός εταιρικής εικόνας εξ' απόψεως Φ.Π.Α.</u></p> <p>Με βάση τις δηλώσεις Φ.Π.Α. και τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης, να καταγραφεί η φορολογική της θέση ως ακολούθως (αναφορά γίνεται στα αντίστοιχα άρθρα του Κώδικα Φ.Π.Α. – κυρωτικός ν.2859/2000 και από 11.10.2024 ο ν.5144/2024):</p> <p>(α) Υπαγωγή σε καθεστώς Φ.Π.Α. [κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ή σε κάποιο από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 39 έως 47στ (από 11.10.2024 των άρθρων 44 έως 60) του Κώδικα Φ.Π.Α.].</p> <p>(β) Τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. έσοδα και τα απαλλασσόμενα.</p> <p>(γ) Το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του Φ.Π.Α. εισροών ανάλογα με το είδος των πράξεων που διενεργεί η επιχείρηση, δηλαδή εάν ασκήθηκε για το μέρος που αφορούσε αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν ή πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον Φ.Π.Α. ή και για απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης πράξεις, ή/και για πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις (άρθρα 30 και 31 – από 11.10.2024 άρθρα 35 και 36).</p>	<u>Φύλλο εργασίας</u>

	<p>(δ) Να ληφθούν υπόψη τυχόν αλλαγές μέσα στη χρήση που μπορεί να επηρεάζουν τη θέση της επιχείρησης εξ' απόψεως Φ.Π.Α., π.χ. θέση σε αδράνεια, απορρόφηση επιχειρήσεων με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών και μεταφορά πιστωτικών υπολοίπων από αυτές, αλλαγή φορολογικού νόμου με υπαγωγή των πράξεων της εταιρείας σε Φ.Π.Α. ή το αντίθετο.</p>	
2.	<p><u>Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων Φ.Π.Α.</u></p> <p>(α) Συμφωνία των ακαθαρίστων εσόδων με τις εκροές της επιχείρησης (φορολογητέες, φορολογητέες εκτός Ελλάδας, εξαιρούμενες, απαλλασσόμενες με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) και έρευνα για τη δικαιολόγηση τυχόν απόκλισης.</p> <p>(β) Να συμφωνηθούν δειγματοληπτικά τα βάσει λογιστικών αρχείων (βιβλίων) υπόλοιπα του λογαριασμού 54.00 (ΕΓΛΣ) / 54.02 (ΕΛΠ) με αυτά των δηλώσεων. Η εργασία αυτή θα πρέπει οπωσδήποτε να περιλαμβάνει και τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής χρήσης.</p> <p>(γ) Για τα ποσά τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά και περιλαμβάνονται στους κωδικούς των δηλώσεων Φ.Π.Α. να ζητηθεί η ανάλυσή τους και η συμφωνία τους με τα ποσά του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης.</p> <p>(δ) Να γίνει δειγματοληπτική επαλήθευση της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς των δεδομένων (αξίας και Φ.Π.Α.) από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.</p> <p>(ε) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων, εξαγωγών ή εισαγωγών και πράξεων λήπτη υπηρεσιών και να επιβεβαιωθεί η ορθή λογιστική παρακολούθηση των πράξεων αυτών, ιδίως σε περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί ή ληφθεί σε νόμισμα άλλο πλην του Ευρώ. Οι φορολογητέες αξίες για σκοπούς Φ.Π.Α. συνήθως παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως για να διευκολύνεται η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α.. Επισημαίνεται ότι, για να ισχύει η απαλλαγή της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 (από 11.10.2024 του άρθρου 33), πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην περίπτωση αυτή. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1α του άρθρου 28 (από 11.10.2024 του άρθρου 33) του Κώδικα Φ.Π.Α., η απαλλαγή που προβλέπεται για παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος (πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1) δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές (σχετ. εγκύκλιοι Ε.2019/2022 και Ε.2079/2022).</p>	

	<p>(στ) Να ελεγχθεί εάν στην παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών καθώς και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών μεταξύ συγγενικών ή/και συνδεδεμένων προσώπων, όπως αυτά ορίζονται στον ν.4172/2013, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η κανονική αξία σύμφωνα με τις ειδικότερες προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 2 περ. (δ) του άρθρου 19 (από 11.10.2024 του άρθρου 24) του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύει.</p> <p>(ζ) Να καταγραφούν τυχόν αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. και να επιβεβαιωθεί ότι τα σχετικά ποσά παρακολουθούνται σε λογαριασμό απαιτήσεων κατά του Ελληνικού Δημοσίου και ότι δεν έχουν επαναφερθεί (επαναχρεωθεί) στο λογαριασμό 54.00 (ΕΓΛΣ) / 54.02 (ΕΛΠ) εκτός εάν η επιχείρηση έχει εγγράφως παραιτηθεί από την είσπραξή τους.</p> <p>(η) Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών που εμφανίζονται στους κωδικούς 402 και 422 των δηλώσεων Φ.Π.Α. ως λοιπά προστιθέμενα και λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών. Να αναζητηθεί ο λόγος ύπαρξής τους και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.</p> <p>(θ) Για την εκτέλεση των ανωτέρω ελεγκτικών βημάτων λαμβάνονται υπόψη και τα δεδομένα της προσυμπλήρωσης των κωδικών των πινάκων της δήλωσης Φ.Π.Α. βάσει των δεδομένων που διαβιβάζονται στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, και του χαρακτηρισμού αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 καθώς και της παρ. 16 του άρθρου 83 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), καθώς και τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις.</p>	
3.	<p><u>Φ.Π.Α. εκροών</u></p> <p>(α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών του Φ.Π.Α. στα έσοδα της επιχείρησης ιδίως εάν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.</p> <p>(β) Σε περίπτωση αλλαγής, π.χ. αύξησης των συντελεστών ή μετάταξης αγαθών ή υπηρεσιών σε υψηλότερο συντελεστή, να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση προσαρμόστηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο νόμος.</p> <p>(γ) Στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε νησιά του Αιγαίου (περιοριστικά στα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο) να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις, π.χ. πώληση αγαθών με προορισμό τα νησιά αυτά, διατήρηση εγκατάστασης της επιχείρησης στα εν λόγω νησιά από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.</p>	

<p>(δ) Στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιούν πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. ιατροί, εκπαιδευτήρια), να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν υπάρχουν συναλλαγές που μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., π.χ. παροχή πληροφοριών, μεταβίβαση δικαιωμάτων, παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ή αγορά παγίων και λήψη υπηρεσιών από άλλες χώρες της Ε.Ε. για τις οποίες οφείλεται Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.</p> <p>(ε) Να αναλυθούν ανά κατηγορία τα απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. οργανικά έσοδα της επιχείρησης και να καταγραφεί:</p> <p>Η αιτία απαλλαγής [π.χ. ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εξαγωγή αγαθών, παράδοση αγαθών που αγοράζονται και πωλούνται εκτός Ελλάδος, παραδόσεις σε πλοία και αεροσκάφη, παροχή υπηρεσιών σε επιχειρήσεις εξωτερικού των οποίων ο τύπος φορολογίας θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός Ελλάδος σύμφωνα με το άρθρο 14 (από 11.10.2024 το άρθρο 18)].</p> <p>Η ύπαρξη τυχόν σημαντικών παρεπόμενων εσόδων, ακόμα και αν αυτά χρεώνονται ξεχωριστά, π.χ. συμβατικοί τόκοι, τα οποία πρέπει να ακολουθούν τον χειρισμό Φ.Π.Α. της κύριας παροχής (πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών).</p> <p>Η ύπαρξη δικαιολογητικών απαλλαγής, καθώς και η τήρηση των σχετικών όρων και προϋποθέσεων τα οποία προβλέπονται από υπουργικές αποφάσεις, όπως π.χ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1167/2015 όσον αφορά τις εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο έλεγχος των δικαιολογητικών διενεργείται δειγματοληπτικά.</p> <p>(στ) Να αναλυθούν τυχόν απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. έκτακτα/ανόργανα έσοδα, τα οποία μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., π.χ. είσπραξη αποζημίωσης κατόπιν συμφωνίας για πρόωρη λύση σύμβασης ή στα πλαίσια επίλυσης διαφοράς που αφορά υπολογισμό συμβατικού τιμήματος.</p> <p>(ζ) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν έχουν εκδοθεί πιστωτικά τιμολόγια μόνο για τον Φ.Π.Α. και εάν αυτό δικαιολογείται από τις διατάξεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α..</p> <p>(η) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά αν η επιχείρηση εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και αποδίδει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στην τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών που παραδίδει δωρεάν (εξαιρούνται δώρα μέχρι 10 ευρώ και δείγματα) ή εάν διατίθενται αγαθά της επιχείρησης από υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη. Ανάλογη υποχρέωση υπάρχει και για τις δωρεάν υπηρεσίες.</p>	
---	--

4.	<p><u>Φ.Π.Α. εισροών</u></p> <p>(α) Σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. και πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 22 (από 11.10.2024 του άρθρου 27), να ελεγχθεί δειγματοληπτικά, ο τρόπος παρακολούθησης των εξόδων/δαπανών της προκειμένου να εξακριβωθεί ότι εκπίπτει από το φόρο εκροών μόνο το φόρο εισροών που αφορά την υπαγόμενη δραστηριότητα. Όσον αφορά το Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών, π.χ. διοικητικής λειτουργίας, αυτός εκπίπτει αναλογικά σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου (βλέπε άρθρο 31 – από 11.10.2024 άρθρο 36).</p> <p>(β) Να διαπιστωθεί δειγματοληπτικά για την ελεγχόμενη χρήση, εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει Φ.Π.Α. δαπανών:</p> <ul style="list-style-type: none">• αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,• αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,• δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,• στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,• αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και τις δαπάνες καυσίμων επισκευής, συντήρησης μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών, εκτός εάν τα ανωτέρω μεταφορικά μέσα, προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, και <p>(γ) Όσον αφορά δαπάνες αγοράς παγίων, των οποίων η επιχείρηση έχει εκπέσει το Φ.Π.Α., να ελεγχθεί δειγματοληπτικά:</p> <p>1. εάν αυτά δεν έχουν χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες δραστηριότητες εντός πενταετίας ή δεκαετίας εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 (από 11.10.2024 της παρ. 2 του άρθρου 38) του Κώδικα Φ.Π.Α. από την πραγματοποίηση της αγοράς τους, ή της κατασκευής τους, οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο φόρο που εξέπεσε κατά την απόκτησή τους, εκτός από τις περιπτώσεις που προκύπτει με ασφάλεια, είτε από νόμο είτε από δικαστική απόφαση, ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός του τιθέμενου χρονικού πλαισίου οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου (Ε.2021/2023), καθώς επίσης και</p>
----	---

	<p>2. εάν έχουν παύσει να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, μέσα σε μια περίοδο 5 ετών ή δέκα ετών εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 (από 11.10.2024 της παρ. 2 του άρθρου 38) του Κώδικα Φ.Π.Α. από τη χρησιμοποίησή τους π.χ. λόγω λύσης της επιχείρησης και θέσης αυτής σε εκκαθάριση, οριστικής ανάκλησης άδειας λειτουργίας κλπ., οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο τόσα πέμπτα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της πενταετίας ή τόσα δέκατα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της δεκαετίας για τα ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 (από 11.10.2024 του άρθρου 38 παρ. 2) του Κώδικα Φ.Π.Α. [βλέπε άρθρο 33 (από 11.10.2024 άρθρο 38) περί πενταετούς διακανονισμού]. Ο ίδιος διακανονισμός ενεργείται και στις περιπτώσεις:</p> <p>i. πώλησης ή μίσθωσης ακινήτων, η αγορά ή η ανέγερση των οποίων έχει επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και έχει εκπεσθεί, εκτός της περίπτωσης πώλησης σε εταιρείες leasing και επαναμίσθωσή τους με leaseback, καθώς και της περίπτωσης μίσθωσης των εν λόγω ακινήτων με Φ.Π.Α., (βλέπε ΠΟΛ. 1180/2013).</p> <p>ii. ανέγερσης κτισμάτων ή κατασκευής εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου με δικαίωμα χρήσης του ακινήτου αυτού, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, σε περίπτωση που μέσα στην πενταετία ή δεκαετία, εφόσον πρόκειται για ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 (από 11.10.2024 του άρθρου 38 παρ. 2) του Κώδικα Φ.Π.Α., του διακανονισμού σταματά η χρήση του ακινήτου, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 33 (από 11.10.2024 στην παρ. 4 του άρθρου 38) του Κώδικα Φ.Π.Α..</p> <p>(δ) Στις περιπτώσεις εμπορεύσιμων αγαθών που καταστράφηκαν, απωλέσθησαν ή εκλάπησαν, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν η καταστροφή ή απώλεια αποδεικνύεται με νόμιμα παραστατικά.</p> <p>(ε) Να ελεγχθεί εάν ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6 (από 11.10.2024 της παρ. 1 του άρθρου 70), εκπέστηκε φόρος εισροών που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31 (από 11.10.2024 του άρθρου 36), καθώς το δικαίωμα έκπτωσης αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6 (από 11.10.2024 της παρ. 1 του άρθρου 70).</p> <p>(στ) Να ελεγχθεί εάν για τα ακίνητα αυτά τα οποία έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6 (από 11.10.2024 της παρ. 1 του άρθρου 70), ο εκπεσθείς, πριν την έναρξη της αναστολής φόρος, διακανονίστηκε κατά τον χρόνο της παράδοσης του κάθε ακινήτου.</p>	
--	---	--

5.	<p><u>Λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες Φ.Π.Α.</u></p> <p>(α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Intrastat και listing (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες) και συγκεκριμένα:</p> <p>i. Η αναλυτική περιγραφή των ειδών στις δηλώσεις Intrastat με μνεία του κωδικού της συνδυασμένης ονοματολογίας.</p> <p>ii. Η συμφωνία των δηλώσεων, ως προς την τιμολογιακή αξία, και αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής που εμφανίζουν τη φορολογητέα αξία (βλέπε 2(δ) ανωτέρω).</p> <p>(β) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση συμψήφισε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., που είχε παραγραφεί, με Φ.Π.Α. εκρών. Σημειωτέον ότι οι φορολογικές διατάξεις προβλέπουν πενταετή παραγραφή (για πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργήθηκε μετά την 1/1/2014).</p> <p>(γ) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται.</p> <p>(δ) Στις περιπτώσεις ένταξης υποκειμένου σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα του ηλεκτρονικού εμπορίου (αρ. 55-58 του ν.5144/2024), να ελεγχθεί εάν έχουν υποβάλλει αντίστοιχα δηλώσεις OSS/IOSS για τις φορολογητέες πράξεις και εάν έχουν αποδώσει τον Φ.Π.Α. που οφείλεται στα άλλα κράτη-μέλη.</p>	
<u>Ε. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν.4308/2014</u>		
1.	<p><u>Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις</u></p> <p>1) Να ελεγχθεί εάν τηρήθηκαν όλα γενικά τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από το ν.4308/2014 άρθρα 3§10 και 4. Συγκεκριμένα, να ελεγχθεί εάν τηρήθηκαν τα ακόλουθα αρχεία:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ημερολόγια • Αναλυτικά καθολικά • Ισοζύγιο • Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων • Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους • Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων • Αρχείο αποθεμάτων τρίτων • Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων • Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης • Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων • Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα 	<u>Φύλλο εργασίας</u>

	<p>2) Να ελεγχθεί εάν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 και 9 του ν.4308/2014, καθώς και τις παρ. 9Α, 9Β και 9Γ του ίδιου άρθρου όπως αυτές ισχύουν από την έναρξη εφαρμογής των σχετικών αποφάσεων, σε κάθε περίπτωση παρακολουθούνται με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι, καθώς και τα αποθέματα της οντότητας σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Σε περίπτωση μη λήψης παραστατικού διακίνησης ή πώλησης εάν τηρείται κατάλληλο αρχείο, στο οποίο καταχωρούνται οι απαιτούμενες πληροφορίες, αμελλητί, με την παραλαβή των αποθεμάτων.</p> <p>3) Να ελεγχθεί εάν τα στοιχεία λιανικής πώλησης (αποδείξεις λιανικής πώλησης ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών), η έκδοση των οποίων προβλέπεται από το άρθρο 12 του ν.4308/2014 εκδόθηκαν με την χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν.1809/1988, ή εναλλακτικά με την χρήση υπηρεσιών παρόχου υπηρεσιών ηλεκτρονικής τιμολόγησης, λαμβάνοντας υπόψη τις περιπτώσεις για τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από την χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1002/2014).</p> <p>4) Να ληφθεί από την "Προσωποποιημένη Πληροφόρηση-Φορολογικοί Μηχανισμοί" της ΑΑΔΕ η εκτύπωση με τα στοιχεία των δηλωθέντων Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και να ελεγχθεί εάν οι μηχανισμοί δηλώθηκαν εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 12 του ν.4308/2014, όπως ισχύει.</p> <p>5) Να ελεγχθεί εάν για τις οντότητες που έχουν επιλέξει να εκδίδουν και αποδέχονται παραστατικά μέσω Παρόχου ή ανακαλούν την αντίστοιχη επιλογή, έχουν υποβάλλει εμπρόθεσμα τις σχετικές δηλώσεις σύμφωνα με το άρθρο 4 της Απόφασης Α.1258/26.11.2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει. Επίσης να ελεγχθεί εάν η οντότητα και ο Πάροχος έχει υποβάλλει και έχει αποδεχτεί αντίστοιχα εμπρόθεσμα την ειδική εξουσιοδότηση στην ενότητα «Εξουσιοδοτήσεις» του Taxisnet, σύμφωνα με την περ. 6.3 του άρθρου 6 της υπό στοιχεία Α.1035/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών.</p> <p>6) Να ληφθεί μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE [Μητρώο & Επικοινωνία ► Στοιχεία Επιχείρησης ► 6. Στοιχεία Μέσων Πληρωμών (EFT/POS)] η πληροφόρηση για τα στοιχεία Μέσων Πληρωμών (EFT/POS) που χρησιμοποιούν οι οντότητες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1137/2023 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.</p>	
2.	<p><u>Συμφωνία μεταξύ των λογιστικών αρχείων</u></p> <p>(α) Να ελεγχθεί εάν:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Το άθροισμα των κινήσεων των ημερολογίων είναι ίσο με τα σύνολα των κινήσεων του γενικού καθολικού και του Ισοζυγίου. 2. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισοζυγίου Πελατών και Προμηθευτών συμφωνούν με αυτά των Αναλυτικών Καθολικών (Καρτέλες) Πελατών ή Προμηθευτών, αντίστοιχα. 3. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του τελικού ισοζυγίου της προηγούμενης χρήσης μεταφέρθηκαν ορθά ως υπόλοιπα έναρξης στην τρέχουσα χρήση. 	

	<p>(β) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Εκδόθηκαν αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης ή στοιχεία λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικά στοιχεία αξίας για τα εκδοθέντα παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων με σκοπό την πώληση ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά και εάν διαβιβάστηκαν στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. 2. Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις πωλήσεων καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά (πιστωτικά τιμολόγια ή πιστωτικά στοιχεία λιανικής πώλησης) ή άλλα δικαιολογητικά όπου απαιτείται και εάν διαβιβάστηκαν στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. 3. Έγινε η ορθή καταχώρηση (κατά αξία) των αγορών (παγίων, εμπορευσίμων κλπ) στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) με βάση τα τιμολόγια αγοράς και τις διασαφήσεις εισαγωγής και εάν διαβιβάστηκαν στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, για τις περιπτώσεις που υπόχρεη είναι η ελεγχόμενη εταιρεία, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. 4. Έγινε ορθή καταχώρηση των αγορών αποθεμάτων στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία), με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα σχετικά παραστατικά διακίνησης ή τιμολόγια και εάν διαβιβάστηκαν στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, για τις περιπτώσεις που υπόχρεη είναι η ελεγχόμενη εταιρεία, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. 5. Οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και τα ειδικά έξοδα αγορών καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά ή άλλα δικαιολογητικά όπου απαιτείται και εάν διαβιβάστηκαν στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της ΑΑΔΕ, για τις περιπτώσεις που υπόχρεη είναι η ελεγχόμενη εταιρεία, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. 6. Έγινε ορθή καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της αξίας των δικαιολογητικών δαπανών. <p>(γ) Να ελεγχθεί εάν έχουν ενημερωθεί εμπρόθεσμα τα προβλεπόμενα από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία λογιστικά αρχεία (βιβλία) (Άρθρο 6 ν.4308/2014).</p>	
3.	<p>Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις</p> <p>(α) Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων</p> <p>Να ελεγχθούν τα λογιστικά αρχεία / αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών.</p> <p>(β) Έλεγχος αποθεμάτων</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Να πραγματοποιηθεί ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και να ελεγχθεί η ορθή ποσοτική καταχώρηση των αγαθών στο τηρούμενο, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων και πρώτων υλών. 	

	<p>Για τη διαπίστωση ύπαρξης ή μη διαφορών στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού θα λαμβάνονται υπόψη οι εισαχθείσες και εξαχθείσες ποσότητες, βάσει των ληφθέντων και εκδοθέντων παραστατικών (στοιχείων διακίνησης και αξίας) από την τελευταία ενημέρωση του παραπάνω αρχείου μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου.</p> <p>2. Να ελεγχθεί η ύπαρξη τυχόν πιστωτικών υπολοίπων στα αναλυτικά καθολικά του τηρούμενου, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων. Ο έλεγχος αυτός περιορίζεται στον τελευταίο μήνα του φορολογικού έτους και σε έναν οποιοδήποτε άλλο μήνα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.</p> <p>3. Να ελεγχθεί εάν τα ποσοτικά υπόλοιπα των αναλυτικών καθολικών του τηρούμενου, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων, επιλεκτικά για δύο (2) είδη, κατά περίπτωση, εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων και πρώτων υλών, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος του φορολογικού έτους και καταχωρήθηκαν στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων.</p> <p>(γ) Έλεγχος απογραφής</p> <p>1. Να ελεγχθεί εάν έχει γίνει απογραφή, αποτίμηση και καταγραφή στο Αρχείο Ιδιόκτητων Αποθεμάτων και στο Αρχείο Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων αντίστοιχα, μέχρι την προβλεπόμενη προθεσμία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.</p> <p>2. Να ελεγχθεί εάν η απογραφή των αποθεμάτων γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Σε περίπτωση που η οντότητα έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας, να ελεγχθεί εάν τηρείται λογιστικό αρχείο, στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο.</p> <p>(δ) Έλεγχος επιμέτρησης αποθεμάτων</p> <p>Να ελεγχθεί η ορθότητα του υπολογισμού του κόστους κτήσης και του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, με βάση τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (εμπόρευμα, έτοιμο προϊόν, ΠΥ, ΒΥ), για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Να ελεγχθεί η ορθή επιμέτρηση των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος του φορολογικού έτους, επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (εμπόρευμα, έτοιμο προϊόν, ΠΥ, ΒΥ), για κάθε αποθηκευτικό χώρο.</p>	
--	--	--

<p>(ε) Έλεγχος κόστους παραγωγής</p> <ol style="list-style-type: none">1. Να ελεγχθεί αν υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων που προκύπτουν από τις τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και του κόστους παραγωγής που προκύπτει από τα Κοστολογικά Δεδομένα της επιχείρησης επιλεκτικά σε δύο (2) είδη έτοιμου προϊόντος με τη μεγαλύτερη κίνηση, καθώς και εάν σε κάποιο από αυτά τα δύο παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα.2. Να ελεγχθεί εάν μεταφέρονται και επιμερίζονται ορθά και χωρίς αδικαιολόγητες μεταβολές από φορολογικό έτος σε φορολογικό έτος, τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης στα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους και αν για επιλεγμένα παραγόμενα είδη του δείγματος ακολουθούνται ορθά και πάγια οι κανόνες επιμερισμού του εργοστασιακού κόστους (δηλαδή του άμεσου κόστους εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων) με βάση τα δεδομένα του κόστους παραγωγής. <p>(στ) Έλεγχοι Ηλεκτρονικού Τιμολογίου</p> <p>Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν:</p> <ul style="list-style-type: none">• η επιχείρηση τηρεί τις προϋποθέσεις για να εκδίδει και να λαμβάνει ηλεκτρονικά τιμολόγια (π.χ. αποδοχή ηλεκτρονικού τιμολογίου από τον λήπτη, χρήση ηλεκτρονικού μορφότυπου, χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων με βάση την υπό στοιχεία Α.1035/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ισχύει).• τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση περιέχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία.• εξασφαλίζεται η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των εκδιδόμενων ηλεκτρονικών τιμολογίων κατά την έκδοση, αποστολή, καταχώρηση και αποθήκευση τους (άρθρα 14 και 15 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014).• τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται είναι μοναδικά και δεν υπάρχουν περιπτώσεις διπλής έκδοσης ή καταχώρησης του ίδιου ηλεκτρονικού τιμολογίου.• ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται αποστέλλονται από τον εκδότη και καταχωρούνται από τον παραλήπτη στα προβλεπόμενα από το νόμο χρονικά περιθώρια.• υπάρχουν αλλοιώσεις ή διαφοροποιήσεις του ηλεκτρονικού τιμολογίου κατά την αποστολή του που οφείλονται στον εκδότη, τον παραλήπτη ή τον πάροχο υπηρεσιών.• τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση αποθηκεύονται σε αναγνώσιμη μορφή και κατά τη διάρκεια της αποθήκευσης τους διασφαλίζεται η ακεραιότητά τους και η διαθεσιμότητά τους για έλεγχο στο προβλεπόμενο από το νόμο χρονικό διάστημα.	
---	--

ΣΤ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		
1.	<p>Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ν.4223/2013 (από 18/7/2025 άρθρα 8-17 Κώδικα Φορολογίας Περιουσίας ν.5219/2025)</p> <p>1. Να ελεγχθεί αν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους συνέτρεξε περίπτωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων λόγω μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης και, εφόσον υπήρχε σχετική υποχρέωση, να ελεγχθεί:</p> <p>α) αν η δήλωση στοιχείων ακινήτων έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, β) η ορθότητα των αναγραφόμενων στοιχείων.</p> <p>2. Να ελεγχθεί η πληρότητα και ορθότητα των αναγραφόμενων στοιχείων στην τελευταία δήλωση-πράξη διοικητικού/ διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. της 1ης Ιανουαρίου του ελεγχόμενου έτους καθώς και η ύπαρξη ορθών παραστατικών που δικαιολογούν τις απαλλαγές ή τις μειώσεις από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α..</p> <p>3. Σε περίπτωση σύνταξης συμβολαιογραφικού εγγράφου, στο οποίο συμβάλλεται ο φορολογούμενος, να ελεγχθεί αν έχει μνημονευθεί και επισυναφθεί ορθό πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α..</p>	Φύλλο εργασίας
2.	<p>Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) ν.3091/2002 (από 18/7/2025 άρθρα 18-21 Κώδικα Φορολογίας Περιουσίας ν. 5219/2025)</p> <p>1. Να ελεγχθεί αν υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων κατά την 1η Ιανουαρίου του ελεγχόμενου έτους και, σε καταφατική περίπτωση, να ελεγχθεί αν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η οικεία δήλωση.</p> <p>2. Να ελεγχθεί το σύνολο των προβλεπομένων παραστατικών ή δικαιολογητικών για την απαλλαγή τόσο από το φόρο όσο και από την εξαίρεση υποβολής δήλωσης (σχετ. οι Α.1206/2020 και Α.1089/2023 Αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ και η Ε.2086/2023 εγκύκλιος, όπως ισχύουν).</p> <p>3. Σε περίπτωση υποχρέωσης υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου, από την οποία προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, να ελεγχθεί η ορθότητα των στοιχείων των αναγραφόμενων σε αυτή ακινήτων καθώς και η ορθότητα της αξίας των ακινήτων.</p>	
Ζ. ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ/ΨΗΦΙΑΚΟ ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ, ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ		
1.	<p><u>Τέλος χαρτοσήμου (π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 – ΦΕΚ Α' 239)/ Ψηφιακό τέλος συναλλαγής [Βιβλίο πρώτο (άρθρα 1-31) του ν. 5177/2025 (Α' 21)]</u></p> <p>Το ψηφιακό τέλος συναλλαγής επιβάλλεται σε πράξεις, συμβάσεις και συναλλαγές που καταρτίζονται ή διενεργούνται από την 1η Δεκεμβρίου 2024. Συναλλαγές που καταρτίζονται μέχρι την 30η Νοεμβρίου 2024 επιβαρύνονται με τέλος χαρτοσήμου.</p>	Φύλλο εργασίας

	<p>α) Δάνεια</p> <p>Να ελεγχθεί ο υπολογισμός και η απόδοση των τελών χαρτοσήμου/ψηφιακού τέλους συναλλαγής, αφού ληφθούν αναλόγως υπόψη τα εξής:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Εάν η επιχείρηση έχει συνάψει, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, δανειακές συμβάσεις με τις επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 31 του ν.5177/2025, σε ανανεώσεις αρχικών συμβάσεων που καταρτίζονται μετά την 1η/12/2024 και σε αρχικές συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν την 1η/12/2024 και είναι εν ισχύ κατά τον χρόνο της ανανέωσης και για τις οποίες προκύπτει αύξηση της χρηματικής παροχής, επιβάλλεται ψηφιακό τέλος συναλλαγής, επί του ποσού της διαφοράς, έστω και εάν η αρχική σύμβαση είχε υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου. • Εάν η επιχείρηση έχει συνάψει συμβάσεις (που υπάγονται στο πεδίο του ψηφιακού τέλους συναλλαγής) στην αλλοδαπή μετά τη 16^η Σεπτεμβρίου 2024 και εκτελούνται οι σχετικές συναλλαγές από την 1/12/2024 (αφορά το φορολογικό έτος 2024). • Εάν η επιχείρηση καταβάλλει ή εισπράττει κατά περίπτωση τόκους στα πλαίσια δανειακών συμβάσεων (αφορά στο τέλος χαρτοσήμου). Επισημαίνεται ότι οι συμβατικοί τόκοι που προκύπτουν από δάνεια που έχουν συναφθεί μέχρι 30/11/2024 και εξοφλούνται από 1/12/2024 δεν επιβαρύνονται πλέον με τέλος χαρτοσήμου και εξαιρούνται και του ψηφιακού τέλους. Δηλαδή στην περίπτωση αυτή, κριτήριο για τη μη επιβολή του ψηφιακού τέλους είναι ο χρόνος εξόφλησης των τόκων. • Ο τόπος σύναψης και εκτέλεσης των συμβάσεων αυτών, όσον αφορά στα τέλη χαρτοσήμου. Σημειώνεται ότι το ψηφιακό τέλος συναλλαγής επιβάλλεται ανεξαρτήτως του τόπου όπου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή ή του τόπου που καταρτίστηκε ή εκτελέστηκε η σύμβαση, εφόσον ένας τουλάχιστον συμβαλλόμενος έχει φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. • Εάν η επιχείρηση έχει προβεί, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, στην κεφαλαιοποίηση δανειακών της υποχρεώσεων. • Εάν η επιχείρηση έχει παράσχει εμπράγματη ασφάλεια ή ενέχυρο για την εξασφάλιση της απαίτησης του δανειστή και περαιτέρω να εξετασθεί αν η εν λόγω παροχή έχει γίνει με το ίδιο έγγραφο με το οποίο συνήφθη η δανειακή σύμβαση ή όχι. • Εάν, μετά τη λήξη ισχύος δανειακής σύμβασης, τροποποιήθηκε όρος που περιλαμβανόταν σε αυτή. Σημειώνεται ότι: • Το ψηφιακό τέλος συναλλαγής υπολογίζεται βάσει του ποσού του κεφαλαίου του δανείου που αναλαμβάνεται, ακόμα και αν αυτό υπερβαίνει τη συμβατικά συμφωνηθείσα χρηματική παροχή. Το επιβαλλόμενο ψηφιακό τέλος συναλλαγής ανά δάνειο δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. • Επιβάλλεται ψηφιακό τέλος συναλλαγής στον δανειακό τρεχούμενο ή αλληλόχρεο δοσοληπτικό λογαριασμό που δεν τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα ή σε αλλοδαπή τράπεζα κατά την έννοια του άρθρου 36 του ν.3220/2004 (Α' 15). 	
	<p>β) Εκχώρηση απαίτησης</p> <p>Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση εκχώρησης οποιασδήποτε απαίτησής της και να εξετασθεί περαιτέρω αν για την εν λόγω εκχώρηση προβλέπεται αντάλλαγμα ή όχι.</p>	

<p>γ) Αναδοχή χρέους Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση αναδοχής χρέους με οποιονδήποτε αντισυμβαλλόμενο.</p>	
<p>δ) Καταθέσεις – αναλήψεις μετόχων, εταιρών κ.λπ. Να ελεγχθεί αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης, ή και με βάση άλλο ισοδύναμο έγγραφο για το ψηφιακό τέλος συναλλαγής, από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους, εταιρούς ή τρίτους έξω από το πλαίσιο οποιασδήποτε σύμβασης.</p>	
<p>ε) Συμβάσεις συμβιβασμών Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει συμβάσεις συμβιβασμού ή αν τεκμαίρονται τέτοιες πράξεις από τις λογιστικές εγγραφές και να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του τέλους χαρτοσήμου το αρχικώς αξιούμενο ποσό της απαίτησης και όχι το ποσό που τελικά καταβάλλεται στον συμβιβαστικά ικανοποιούμενο. Εξαιρέση από τον παραπάνω κανόνα για τον υπολογισμό του τέλους χαρτοσήμου επί συμβιβασμών αποτελεί, μεταξύ άλλων περιπτώσεων, ο συμβιβασμός με το Δημόσιο. Στην προκειμένη περίπτωση το αναλογικό τέλος χαρτοσήμου δεν υπολογίζεται στο αρχικώς αξιούμενο ποσό, αλλά στο ποσό που καταβάλλεται τελικά στον συμβιβαστικά ικανοποιούμενο (άρθρο όγδοο του β.δ. 6/7-6-1951). Για συμβιβασμούς που υπάγονται στο ψηφιακό τέλος συναλλαγής, το τέλος υπολογίζεται επί του συμφωνούμενου ως οφειλόμενου ποσού και όχι επί του αρχικώς αξιούμενου ποσού της απαίτησης.</p>	
<p>στ) Τόκοι υπερημερίας Να ελεγχθεί αν έχουν καταλογιστεί ή εισπραχθεί τυχόν τόκοι υπερημερίας κατά ή υπέρ της επιχείρησης για οποιαδήποτε αιτία ή σχέση.</p>	
<p>ζ) Προσύμφωνα (για χαρτόσημο) Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει προσύμφωνα τα οποία δεν υπήχθησαν, καταρχάς, σε τέλη χαρτοσήμου. Να ελεγχθεί περαιτέρω αν καταρτίστηκε η οριστική σύμβαση για την οποία καταρτίστηκε το προσύμφωνο ή αν πραγματοποιήθηκε ακύρωση ενός τέτοιου προσυμφώνου. Να ελεγχθεί τέλος, αν καταβλήθηκαν ποσά, είτε λόγω επιστροφής αρραβώνος, είτε λόγω κατάπτωσης ποινικής ρήτηρας.</p>	
<p>η) Μίσθωση ακινήτου Να ελεγχθεί η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και του εντύπου Ε2 (Αναλυτική Κατάσταση για τα μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας) αναφορικά με την απόδοση των τελών χαρτοσήμου/ψηφιακού τέλους συναλλαγής στο συνολικό ακαθάριστο ποσό του μισθώματος, χωρίς καμιά έκπτωση, από εκμίσθωση οικοδομών-γαιών. Επισημαίνεται ότι για το φορολογικό έτος 2024, μόνο το συμφωνηθέν μίσθωμα του Δεκεμβρίου υπάγεται σε ψηφιακό τέλος συναλλαγής, ενώ μέχρι την 30^η/11/2024 τα μισθώματα υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου.</p>	

	<p>Να ελεγχθεί η απόδοση τελών χαρτοσήμου στην περίπτωση που τα μισθώματα καταβάλλονται στους ιδιοκτήτες από «διαχειριστές ακινήτων» προκειμένου να τα διαθέσουν σε πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης με την ιδιότητα του υπεκμισθωτή (Ε.2016/2019).</p> <p>Με αφορμή τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.4283/2014 να ελεγχθεί η απόδοση τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου/ψηφιακού τέλους συναλλαγής στην περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα τυγχάνουν μισθωτές ακίνητης περιουσίας των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους.</p> <p>Να ελεγχθεί στις περιπτώσεις κατά τις οποίες εκμισθωτής είναι το Δημόσιο, εάν το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου, που βαρύνει τον μισθωτή, εισπράττεται, κατά την κατάρτιση της μισθωτικής σύμβασης.</p> <p>Επισημαίνεται ότι για τα μισθώματα που εισπράττονται μετά την 01/12/2024 και εκμισθωτής είναι το Δημόσιο ή Φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, θα πρέπει να ελεγχθεί εάν ο μισθωτής υπέβαλε δήλωση και απέδωσε το ψηφιακό τέλος σύμφωνα με την υπό στοιχεία Α.1149/2024 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.</p> <p>Να ελεγχθεί η απόδοση του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου/ψηφιακού τέλους συναλλαγής όταν η σύμβαση μίσθωσης ακινήτου διάρκειας άνω των εννέα (9) ετών μεταγράφεται στο βιβλίο μεταγραφών του αρμόδιου υποθηκοφυλακείου ή κτηματολογικού γραφείου της περιφέρειας του ακινήτου.</p>	
	<p>θ) Λοιπές συναλλαγές</p> <p>Να ελεγχθεί αν συντρέχει περίπτωση επιβολής τέλους χαρτοσήμου ή ψηφιακού τέλους συναλλαγής, κατά περίπτωση, επί:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Αμοιβών τρίτων • Αποζημιώσεων • Αγοράς αγαθών από μη επιτηδευματίες • Μεταβίβασης επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της • Επιδότησεων, επιχορηγήσεων ή οικονομικών ενισχύσεων και λοιπών πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται απαλλαγή • Άφεςης χρέους • Παρεπόμενων συμφώνων παροχής εμπράγματης ασφάλειας • Χρησιδανείων (μόνο για τέλος χαρτοσήμου) • Αμοιβών για συμμετοχές σε συμβούλια, επιτροπές, διοικήσεις εταιρειών • Αφηρημένης Αναγνώρισης Χρέους • Προκαταβολών μισθών εργαζομένων • Συμφηφισμών (μόνο για τέλος χαρτοσήμου) • Ποσών που χορηγήθηκαν με προορισμό την μελλοντική αύξηση κεφαλαίου η οποία όμως δεν έλαβε χώρα και τα χρηματικά ποσά διατέθηκαν για άλλο λόγο, πέρα από αυτόν για τον οποίο προορίζονται • Έκδοσης στοιχείου παράδοσης κτισμάτων όταν έχει ενταχθεί ο κατασκευαστής ακινήτων στο καθεστώς αναστολής Φ.Π.Α. (σχετ. 	

	<p>E.2006/2020, E.2221/2021). Επισημαίνεται ότι, με τη θέσπιση του ψηφιακού τέλους συναλλαγής και ειδικότερα από την 01/12/2024, εξαιρείται του ψηφιακού τέλους το στοιχείο παράδοσης κτισμάτων.</p> <p>Επισημαίνεται ότι στην υπό στοιχεία E.2062/20-10-2023 εγκύκλιο έχουν συμπεριληφθεί οι συνηθέστερες πράξεις που υπάγονται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου καθώς και ο συντελεστής που τους αναλογεί.</p>	
2.	<p><u>Φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων [άρθρα 17-31 του ν.1676/1986 και Βιβλίο δεύτερο (άρθρα 32-42) του ν.5177/2025 (Α' 21)]</u></p> <p>Σε περίπτωση που διενεργούνται πράξεις που αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων, να ελεγχθεί η υποχρέωση για υποβολή δήλωσης και η καταβολή του Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (σχετ. το άρθρο 18 του ν.1676/1986 και από 14/02/2025 το άρθρο 33 του ν.5177/2025). Δεν επιβάλλεται Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου στη σύσταση εταιρειών (σχετ. ΠΟΛ.1133/2014).</p> <p>Απαλλάσσεται από τον Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου η αύξηση του κεφαλαίου που γίνεται με μετρητά όταν το προϊόν της αύξησης πρόκειται να διατεθεί αποκλειστικά για δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 22Α του ν.4172/2013 (άρθρο 68 ν.4583/2018).</p> <p>Να ελεγχθεί αν πραγματοποιείται κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων της εταιρείας.</p> <p>Σημειώνεται ότι εξαιρείται από τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου η αύξηση του κεφαλαίου των προσώπων του άρθρου 32 του ν.5177/2025 (του άρθρου 17 του ν.1676/1986, για πράξεις πριν την 14/02/2025) που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων (άρθρο 22 του ν.1676/1986 για πράξεις πριν την 14/02/2025 και άρθρο 37 του ν.5177/2025 για πράξεις από 14/02/2025).</p> <p>Να ελεγχθεί αν λαμβάνει χώρα διάθεση παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης σε υποκατάστημα στην Ελλάδα από ξένη εταιρεία, η έδρα της οποίας βρίσκεται σε κράτος το οποίο δεν είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (σχετ. ΠΟΛ.80/1987).</p>	
3.	<p><u>Ειδικές φορολογίες</u></p> <p>Να ελεγχθεί, κατά περίπτωση, εάν υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης των παρακάτω ειδικών φορολογιών και, σε καταφατική περίπτωση, να ελεγχθεί εάν έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Περιβαλλοντικό τέλος στην πλαστική σακούλα [άρθρο 79 του ν.4819/2021] Τέλος που επιβάλλεται στους καταναλωτές ανά τεμάχιο λεπτής πλαστικής σακούλας μεταφοράς και αποδίδεται κάθε τρίμηνο. 2. Εισφορά προστασίας του περιβάλλοντος για τα πλαστικά προϊόντα [άρθρο 4 του ν.4736/2020 (Α' 200), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τις διατάξεις των άρθρων 106, 107 και 108 του ν.4819/2021] 	

	<p>Εισφορά που επιβάλλεται στους καταναλωτές ανά τεμάχιο πλαστικού προϊόντος που διατίθεται κατά την πώλησή του από επιχειρήσεις μαζικής εστίασης και επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου οι οποίες πωλούν τρόφιμα και ποτά.</p> <p>3. Τέλος ανακύκλωσης για τα προϊόντα, η συσκευασία των οποίων περιέχει πολυβινυλοχλωρίδιο (PVC) [άρθρο 80 του ν.4819/2021] Τέλος που επιβάλλεται στους καταναλωτές και αποδίδεται κάθε τρίμηνο.</p> <p>4. Τέλος ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση [άρθρο 53 του ν.4389/2016, άρθρο 30 του ν.5073/2023 και Βιβλίο τέταρτο (άρθρο 44) του ν.5177/2025 (Α' 21)] Το τέλος ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση επιβάλλεται προς τον διαμέμοντα ανά ημερήσια χρήση και ανά δωμάτιο ή διαμέρισμα από τα πρόσωπα που ορίζονται στο άρθρο 53 του ν.4389/2016 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 30 του ν.5073/2023 [πλέον άρθρο 44 του ν.5177/2025] και αποδίδεται στη φορολογική διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις (σχετ. οι υπ' αριθ. Α.1217/2023, Α.1202/2024).</p> <p>5. Τέλος συνδρομητών κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, τέλος συνδρομητικής τηλεόρασης [Βιβλίο πέμπτο (άρθρα 45-47 του ν.5177/2025 (Α' 21))]</p> <p>5.1. Τέλη συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας και καρτοκινητής τηλεφωνίας [άρθρο 45 του ν.5177/2025] Πρόκειται για τέλη υπέρ του Δημοσίου που βαρύνουν τους τελικούς καταναλωτές. Υπολογίζονται ως ποσοστό προ του ΦΠΑ και αποδίδονται από τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας στη φορολογική διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις.</p> <p>5.2. Τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας [άρθρο 46 του ν.5177/2025] Εισπράττεται από τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών σταθερής τηλεφωνίας και αποδίδεται στην φορολογική διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις.</p> <p>5.3. Τέλος στη συνδρομητική τηλεόραση [άρθρο 47 του ν.5177/2025] Τέλος που εισπράττεται από τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών συνδρομητικής τηλεόρασης και αποδίδεται στη φορολογική διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις.</p> <p>6. Φόρος ασφαλιστρων [Βιβλίο τρίτο (άρθρο 43) του ν.5177/2025 (Α' 21)] Αντικείμενο του φόρου είναι τα απαιτητά ασφάλιστρα και τα πάσης φύσεως δικαιώματα που απορρέουν από την ασφαλιστική σύμβαση. Στον φόρο υπόκεινται οι ημεδαπές ασφαλιστικές επιχειρήσεις, οι αλλοδαπές ασφαλιστικές επιχειρήσεις και αλληλέγγυα οι φορολογικοί αντιπρόσωποι αυτών καθώς και φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων που εισπράττουν ασφάλιστρα παροχής οδικής βοήθειας σε περίπτωση ατυχήματος οδικού οχήματος, είτε με τη μορφή συνδρομής είτε εκτάκτως.</p>	
--	---	--

	<p>7. Ειδικός φόρος πολυτελείας εμπορευμάτων χωρών της Ε.Ε. και εγχωρίως παραγομένων ειδών [άρθρο 17 του ν.3833/2010 και Βιβλίο έκτο (άρθρο 48) του ν.5177/2025 (Α' 21)] Ο φόρος πολυτελείας επιβάλλεται επί της φορολογητέας αξίας, όπως αυτή διαμορφώνεται από τα άρθρα 19 και 20 (από 11.10.2024 από τα άρθρα 24 και 25) του Κώδικα ΦΠΑ, για τα ενδοκοινοτικά αποκτώμενα καθώς και τα εισαγόμενα από τρίτες χώρες και επί της τιμής πώλησης προ ΦΠΑ για τα εγχωρίως παραγόμενα, στα είδη του πίνακα των ως άνω σχετικών διατάξεων [άρθρο 17 του ν.3833/2010 και Βιβλίο έκτο (άρθρο 48) του ν.5177/2025].</p> <p>8. Συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη των εταιρειών παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου [άρθρο 50 του ν.4002/2011] Η απόδοση των ποσών συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη γίνεται εντός δεκαέξι (16) ημερών από το τέλος του ημερολογιακού μήνα που αφορούν (σχετ. υπ' αριθ. ΠΟΛ.1248/2011 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως ισχύει).</p> <p>9. Εισιτήριο εισόδου στα καζίνο [ΑΥΟ 1128269/1226/0015/16-11-1995 (Β' 982), περ. 9-10 της υποπαρ. Ε7 του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012 (Α' 222) και άρθρο 377 του ν.4512/2018 (Α' 5)].</p> <p>10. Ψυχαγωγικά τεχνικά παίγνια [άρθρο 49 του ν.5177/2025 (Α' 21)] Όταν διενεργούνται ψυχαγωγικά τεχνικά παίγνια με παιγνιόχαρτα σε ειδικά διασκευασμένα τραπέζια, απαιτείται άδεια διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων και καταβολή ετήσιου τέλους, η οποία χορηγείται από το δήμο ή την κοινότητα, στην περιφέρεια των οποίων εγκαθίστανται ή λειτουργούν και ισχύει μέχρι την τυχόν ανάκλησή της.</p> <p>11. Εισφορά δακοκτονίας [άρθρα 50 και 51 του ν.5177/2025 (Α' 21)] Επιβάλλεται επί του παραγόμενου ελαιολάδου και επί των ελιών που πωλούνται χονδρικά από παραγωγούς ή τους εντολοδόχους τους (σχετ. η Σ.4309/159/01-12-1983 εγκύκλιος και η ΠΟΛ.1151/2012 Απόφαση).</p>	
Η. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ		
	<p>Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες εγκύκλιοι οι οποίες ερμηνεύουν τις διατάξεις των αντίστοιχων άρθρων του Κ.Φ.Ε. και της λοιπής φορολογικής νομοθεσίας.</p> <p>A. Με βάση το οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης, όπως εμφανίζονται σε υπολογαριασμούς της γενικής λογιστικής/ισοζυγίου.</p> <p>B. Να γίνει επισκόπηση του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης με σκοπό να εντοπιστούν σημαντικές συναλλαγές της εταιρείας (τακτικές ή έκτακτες), οι οποίες συνεπάγονται υποχρέωση της εταιρείας να παρακρατήσει ή προκαταβάλει φόρο εισοδήματος, χωρίς να υπάρχει σχετική κίνηση σε υπολογαριασμούς της γενικής λογιστικής/ισοζυγίου.</p> <p>Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις κατωτέρω παραγράφους κατά τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της/του υποκείμενης/νου σε παρακράτηση πληρωμής/εισοδήματος.</p>	

Να ελεγχθούν οι δηλώσεις που έχουν υποβληθεί στα παρακάτω αντικείμενα:		
1.	<p><u>Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν.4172/2013)</u></p> <p>(α) Να γίνει συμφωνία των ακαθάριστων αποδοχών που εμφανίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Ε. με αυτές που εμφανίζονται στο οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης (λογαριασμοί αμοιβών προσωπικού). Η ίδια συμφωνία πρέπει να γίνει και ως προς τους παρακρατηθέντες και καταβληθέντες φόρους.</p> <p>(β) Να γίνει σε ετήσια βάση επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου μισθωτής εργασίας σε τρεις (3) υπαλλήλους και τρεις (3) εργάτες της επιχείρησης ακολουθώντας τις οδηγίες που έχουν δοθεί από το Υπουργείο Οικονομικών για την εκκαθάριση του Φ.Μ.Ε. (αναγωγή των καθαρών αποδοχών προ φόρου του μηνός Ιανουαρίου σε ετήσια βάση, δηλ. x 14 κτλ).</p> <p>(γ) Να γίνει σε ετήσια βάση επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου μισθωτής εργασίας σε έναν (1) υπάλληλο και έναν (1) εργάτη της επιχείρησης που προσλήφθηκαν ή αποχώρησαν μέσα στο έτος, καθώς και σε ένα μέλος του Δ.Σ.</p> <p>(δ) Να γίνει επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου 20% στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά (άρθρο 12 του Κ.Φ.Ε.), καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές σύμφωνα με την παρ.4 του αρ.60 του Κ.Φ.Ε.</p> <p>(ε) Να γίνει επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου 22% στα ποσά που εισπράττουν οι αμειβόμενοι αθλητές και οι προπονητές εφάπαξ ή τμηματικά για την υπογραφή του συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση ή λύση του συμβολαίου συνεργασίας τους, από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβομένων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, καθώς και οι εκπαιδευτές των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις Ομοσπονδίες, εφόσον τα ποσά που εισπράττονται υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ εντός του οικείου φορολογικού έτους. Στην περίπτωση που το εισόδημα καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, ο φόρος υπολογίζεται μετά την αναγωγή του ποσού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.</p> <p>(στ) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά ο λογαριασμός 'παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού' καθώς και οι λογαριασμοί στους οποίους καταχωρούνται έξοδα των υπαλλήλων της επιχείρησης επί αποδώσει λογαριασμού (π.χ. έξοδα ταξιδίων), προκειμένου να διακριβωθεί εάν υπάρχουν παροχές σε είδος κατά το άρθρο 13, σε αυτούς ή έξοδα που δεν καλύπτονται από παραστατικά δαπανών, τα οποία μπορεί να θεωρηθούν ως πρόσθετο εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών. Να συνεκτιμηθούν τυχόν όροι που περιλαμβάνονται στις συμβάσεις εργασίας καθώς και η περιοδικότητα αυτών των καταβολών.</p>	<u>Φύλλο εργασίας</u>

<p>Ως παρεπόμενες παροχές (παροχές σε είδος) θεωρούνται με βάση τον Κ.Φ.Ε. οι ακόλουθες:</p> <p>i) Οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2, συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος και μόνο για το υπερβάλλον ποσό (με την επιφύλαξη των παρ. 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 13 καθώς και του άρθρου 14 του ν.4172/2013). [Ε.2197/2020]</p> <p>ii) Η παραχώρηση οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογιζόμενη ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος, ως εξής:</p> <p>α) για ΛΤΠΦ από 0 έως 14.000 ευρώ ως ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, β) για ΛΤΠΦ από 14.001 έως 17.000 ευρώ ως ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, γ) για ΛΤΠΦ από 17.001 έως 20.000 ευρώ ως ποσοστό τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, δ) για ΛΤΠΦ από 20.001 έως 25.000 ευρώ ως ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, ε) για ΛΤΠΦ από 25.001 έως 30.000 ευρώ ως ποσοστό τριάντα επτά τοις εκατό (37%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα. στ) για ΛΤΠΦ πλέον των 30.001 ευρώ ως ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα.</p> <p>Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα αν το όχημα ανήκει στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένο με οποιονδήποτε τρόπο στα ανωτέρω πρόσωπα. Επίσης, το ανωτέρω ποσοστό καθενός οχήματος δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα.</p> <p>Επιπλέον, η αξία της παραχώρησης του οχήματος μειώνεται βάσει παλαιότητας ως εξής:</p> <p>i. 0-2 έτη καμία μείωση ii. 3-5 έτη μείωση δέκα τοις εκατό (10%) iii. 6-9 έτη μείωση είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) iv. Από 10 έτη και μετά μείωση πενήντα τοις εκατό (50%).</p> <p>Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων έως 20.000 ευρώ.</p> <p>Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1017521 ΕΞ 2018/1-2-2018 έγγραφο, για τα κοινόχρηστα οχήματα (οχήματα που διατίθενται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιούνται εκ περιτροπής από το προσωπικό της) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 (Ε.2197/2020).</p> <p>iii) Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα (Ε.2197/2020).</p>	
--	--

<p>iv) Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον οι μετοχές που αποκτώνται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης μεταβιβαστούν πριν από τη συμπλήρωση κατ' αντιστοιχία του οριζόμενου χρονικού διαστήματος στο άρθρο 42Α του ν.4172/2013 κατά περίπτωση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος για μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών είναι η τιμή πώλησης μειωμένη κατά την τιμή κτήσης, η οποία προσδιορίζεται με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 42 του ν.4172/2013 (Ε.2208/2020).</p> <p>v) Η αγοραία αξία της παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλει η επιχείρηση ή σε περίπτωση ιδιόκτητης κατοικίας σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Η παραχώρηση κατοικίας σε περίπτωση πρόσκαιρης μετακίνησης αυτών σε άλλη εγκατάσταση του εργοδότη, που γίνεται για προσδιορισμένο χρόνο στο πλαίσιο της εργασίας τους, για τις ανάγκες του εργοδότη και κατ' εντολή του, δεν εμπίπτει στην διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 13 ΚΦΕ (Ε.2035/2023).</p> <p>Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία εξαιρούνται:</p> <ol style="list-style-type: none">1. η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,2. η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, συμπεριλαμβανομένης της αποζημίωσης για τη δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος για τη φόρτιση ατομικού ή εταιρικού οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO2/χλμ.εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του, και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά,3. η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,4. οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως,5. οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, συμπεριλαμβανομένων των εισφορών εργαζομένου υπέρ των Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης υποχρεωτικής ασφάλισης,	
--	--

	<ol style="list-style-type: none">6. οι ασφαλιστικές εισφορές για συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου υπέρ των Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης και υπέρ των ταμείων της παρ. 20 του άρθρου 6 του ν.3029/2002 (Α' 160), οι οποίες δεν υπερβαίνουν το ανώτατο ποσό που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 105 του ν. 5078/2023 (Α' 211), εκτός εάν η υπέρβαση αφορά ποσά, η καταβολή των οποίων επιβάλλεται με απόφαση της αρμόδιας εποπτικής αρχής,7. τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, τα οποία δεν υπερβαίνουν το ανώτατο ποσό που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 105 του ν.5078/2023, εκτός εάν η υπέρβαση αφορά ποσά, η καταβολή των οποίων επιβάλλεται με απόφαση της αρμόδιας εποπτικής αρχής,8. οι εισφορές που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή και τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου σε Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του εργαζομένου, του συζύγου και των τέκνων του ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του, καθώς και τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή και τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του εργαζομένου, του συζύγου και των τέκνων του ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο,9. η αποζημίωση για αγορά μηνιαίων ή ετήσιων καρτών μέσων μαζικής μεταφοράς,10. η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO2/χλμ. και με ΛΤΠΦ έως 40.000 ευρώ προς ένα εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, με το υπόλοιπο της αξίας να θεωρείται φορολογητέο εισόδημα με βάση την κλίμακα των περ. α' έως στ' της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.4172/2013,11. η παροχή με τη μορφή μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ανεξαρτήτως, εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον ασκηθεί το δικαίωμα προαίρεσης και οι μετοχές που αποκτώνται, μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) ή τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτησή τους ανάλογα με την περίπτωση κατ' αντιστοιχία με το άρθρο 42Α του ν.4172/2013,12. το άνευ χρηματικού ανταλλάγματος κόστος φόρτισης επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO2/χλμ. στις εγκαταστάσεις του εργοδότη και13. η παροχή σε είδος με τη μορφή μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών.	
--	---	--

<p>14. παροχές ύψους έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ ετησίως που χορηγούν οι εργοδότες στους εργαζόμενους για την κάλυψη εξόδων βρεφονηπιακών και παιδικών σταθμών, εφόσον η παροχή:</p> <p>α) ισχύει για όλους τους εργαζόμενους και έχει γνωστοποιηθεί με έναν από τους τρόπους που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 71 του Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου (π.δ. 80/2022, Α' 222),</p> <p>β) καταβάλλεται στον εργαζόμενο από τον εργοδότη καθ' υπέρβαση των συμφωνημένων αποδοχών,</p> <p>γ) αποδεδειγμένα χρησιμοποιείται για την κάλυψη των εξόδων βρεφονηπιακών και παιδικών σταθμών, καθώς:</p> <p>γα) καταβάλλεται σε χρέμα στον εργαζόμενο, εφόσον αυτός καταβάλλει το ποσό στον τρίτο που παρέχει τις σχετικές υπηρεσίες και στη συνέχεια προσκομίζει το οικείο φορολογικό στοιχείο στον εργοδότη ή</p> <p>γβ) καταβάλλεται στον εργαζόμενο με μορφή διατακτικών προς τον πάροχο των υπηρεσιών ή</p> <p>γγ) καταβάλλεται απευθείας από τον εργοδότη στον τρίτο πάροχο των υπηρεσιών.</p> <p>15. παροχές που καταβάλλονται από εργοδότη σε εργαζόμενο ως ενίσχυση για την απόκτηση τέκνου εντός δώδεκα (12) μηνών από τον τοκετό, ύψους έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, που προσαυξάνεται κατά πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για κάθε άλλο εξαρτώμενο τέκνο που έχει ο δικαιούχος γονέας κατά τον χρόνο του τοκετού, εφόσον:</p> <p>α) η παροχή ισχύει για όλους τους εργαζόμενους και έχει γνωστοποιηθεί με έναν από τους τρόπους που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 71 του Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου,</p> <p>β) οι αποδοχές του εργαζομένου διατηρούνται τουλάχιστον στο ύψος που είχαν έξι (6) μήνες πριν από τον τοκετό ή κατά την πρόσληψη, αν αυτή έγινε σε χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου πριν από τον τοκετό, και διατηρούνται τουλάχιστον στο ίδιο ύψος για χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών τουλάχιστον μετά από τον τοκετό και</p> <p>γ) η παροχή έχει αναγγελθεί στην Επιθεώρηση Εργασίας.</p> <p>Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης, Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και Κοινωνικής Συνοχής και Οικογένειας ορίζονται η διαδικασία και κάθε άλλο θέμα σχετικό με την αναγγελία της παροχής.</p> <p>Ειδικά οι ανωτέρω παροχές που έχουν χορηγηθεί από την 1.1.2024 και μέχρι την 5.12.2024 (έναρξη ισχύος του ν.5162/2024) εγκρίνονται με απόφαση των αρμόδιων οργάνων των Υπουργείων Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης, Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και Κοινωνικής Συνοχής και Οικογένειας που εκδίδεται μέχρι την 31η Μαρτίου 2025.</p> <p>(ζ) Να ελεγχθεί αν στις βεβαιώσεις αποδοχών που εκδίδει η επιχείρηση περιλαμβάνονται όλα τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία όπως ορίζονται στα άρθρα 12 και 13, εκτός από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4172/2013. Σε αυτό το πλαίσιο να ζητηθεί από την επιχείρηση βεβαίωση/δήλωση από την οποία να προκύπτουν τα ακόλουθα:</p> <ul style="list-style-type: none">• Κατάσταση των προσώπων που άσκησαν το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock option),• Ανάλυση των σχετικών ποσών που θεωρούνται εισόδημα ανά δικαιούχο.	
--	--

2.	<p><u>Εφάπαξ αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης μισθωτών</u></p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου με την κλίμακα που προβλέπει το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.4172/2013 επί της εφάπαξ αποζημίωσης από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει τον φορέα με το δικαιούχο της αποζημίωσης, καθώς και επί της αποζημίωσης που παρέχεται οικειοθελώς από τον εργοδότη για την κατόπιν συμφωνίας με τον μισθωτό λύση και κατάργηση της σύμβασης εργασίας, εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ και εξαιτίας της διακοπής της σχέσεως εργασίας (Ε.2212/2021 και ΔΕΑΦ Α 1060851 ΕΞ 2016/12-4-2016).</p>	
3.	<p><u>Μερίσματα, προμερίσματα, άλλα εταιρικά δικαιώματα, μαθηματικά αποθέματα και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό</u></p> <p>Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013, ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεμάτων, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.</p> <p>Στην έννοια των μερισμάτων εμπίπτουν επίσης και τα ποσά που καταβάλλονται από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες στα ιδρυτικά αθλητικά σωματεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρου 71 παρ. 3 του ν.2725/1999 (ΔΕΑΦ Β 1148410 ΕΞ 2015).</p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου (5% για μερίσματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά), στα ως άνω διανεμόμενα ποσά ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή σε είδος, ο ορθός υπολογισμός του προς απόδοση ποσού, καθώς και η καταβολή του φόρου αυτού (άρθρο 62 § 1(α) ν.4172/2013). Επίσης να ελεγχθεί η ορθή έκδοση και υποβολή βεβαιώσεων εισοδημάτων/ παρακρατηθέντων φόρων προς τους δικαιούχους. Στις περιπτώσεις που έχει συναφθεί διμερής σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης (ΣΑΔΦ) εφαρμόζεται τυχόν ευνοϊκότερος από την οικεία ΣΑΔΦ φορολογικός συντελεστής.</p> <p>Όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κ.λπ.).</p> <p>Εάν η ελεγχόμενη διανείμει μέρισμα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (10%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής:</p> <p><u>Συντελεστής παρακράτησης</u> x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό 1- συντελεστής παρακράτησης</p>	

4.	<p>Τόκοι</p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου 15% στους τόκους που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση (άρθρο 62 §1(β) ν.4172/2013) προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κλπ, κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση.</p> <p>Απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου τόκων οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων.</p> <p>Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν αυτά έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή, με εξαίρεση τα πιστωτικά ιδρύματα της περ. 1 της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.4261/2014 που εδρεύουν στην Ελλάδα, των οποίων το εν λόγω αποκτώμενο εισόδημα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Συνεπώς η απαλλαγή καταλαμβάνει και τους πιο πάνω τόκους που αποκτούν τα υποκαταστήματα (μόνιμες εγκαταστάσεις) αλλοδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων που δεν εδρεύουν στην ημεδαπή (παρ. 5 άρθρο 47 ΚΦΕ, παρ. 4 άρθρου 52 ν.5045/2023 & άρθρο 46 ν.5082/2024).</p> <p>Αναφορικά με το εισόδημα από τόκους από έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, η απαλλαγή ισχύει για τίτλους που εκδίδονται από 29.07.2023, ήτοι από τη δημοσίευση του ν.5045/2023 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και μετά, ενώ σε ό,τι αφορά το εισόδημα από τόκους από ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, η απαλλαγή εφαρμόζεται για τοκομερίδια που εξαργυρώνονται από την πιο πάνω ημερομηνία και εντεύθεν ή για ομόλογα που λήγουν κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία και μετά, εφόσον οι τόκοι προκύπτουν από ομόλογα χωρίς τοκομερίδια (ZERO COUPON).</p> <p>Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους ομολόγων που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, που αποκτούν τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ΚΦΕ.</p> <p>Δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου οι τόκοι εταιρικών ομολογιών εισηγμένων σε τόπο διαπραγμάτευσης εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 του ν.4514/2018 ή σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά εκτός Ε.Ε., η οποία εποπτεύεται από αρχή διαπιστευμένη στον Διεθνή Οργανισμό Εποπτικών Αρχών Κεφαλαιαγοράς (International Organization of Securities Commissions, IOSCO), καθώς και των πάσης φύσεως ομολογιών που εκδίδουν οι πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και από νομικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση, ή αν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση το εισόδημα από τόκους αποδίδεται στο κεντρικό στην αλλοδαπή (Ε.2069/2020).</p> <p>Ομοίως, το εισόδημα από τόκους από τα προϊόντα δανεισμού τίτλων της Αγοράς Παραγώγων του Χρηματιστηρίου Αθηνών που αποκτούν φυσικά</p>	
----	---	--

	<p>πρόσωπα και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου [ισχύς από 19/04/2024].</p> <p>Όταν οι τόκοι καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κλπ.).</p> <p>Εάν η ελεγχόμενη καταβάλλει τόκους σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (25%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής:</p> <p><u>Συντελεστής παρακράτησης</u> x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό 1 - συντελεστής παρακράτησης</p>	
5.	<p><u>Δικαιώματα (royalties)</u></p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου 20% στα δικαιώματα (royalties) που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση [άρθρο 62 § 1(γ) ν.4172/2013] προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κλπ, κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση.</p> <p>Δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 62 τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties).</p> <p>Όταν τα δικαιώματα καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κλπ.).</p> <p>Εάν η ελεγχόμενη καταβάλλει τα δικαιώματα (royalties) σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (25%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής:</p> <p><u>Συντελεστής παρακράτησης</u> x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό 1 - συντελεστής παρακράτησης</p>	
6.	<p><u>Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες</u></p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου 20% που παρακρατήθηκε στις αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες (άρθρο 62 § 1(δ) ν.4172/2013), όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο (ανεξαρτήτως τόπου κατοικίας του) ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα ή σε</p>	

	<p>κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου ή σε χώρα εκτός Ε.Ε. και Ε.Ο.Χ. με την οποία έχει συναφθεί ΣΑΔΦ που εμπεριέχει διατάξεις περί μη διακριτικής μεταχείρισης (Ε.2019/2023) και διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.</p> <p>Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής του άρθρου 62 παρ. 1(δ) είναι φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.</p>	
7.	<p><u>Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων</u></p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου 3% επί της αξίας του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος ενοικιάσεως δημοσίων, δημοτικών ή λιμενικών προσόδων (άρθρο 62 § 1(δ) ν.4172/2013), ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.</p> <p>Σε περίπτωση νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα παρακράτηση διενεργείται εφόσον τα πρόσωπα αυτά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.</p> <p>Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής του άρθρου 62 παρ. 1(δ), φυσικό πρόσωπο, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνο εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.</p>	
8.	<p><u>Φορολογία ασφαλισματος ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων</u></p> <p>Να ελεγχθεί ότι στα ποσά που καταβάλλει ασφαλιστική εταιρεία εφάπαξ ή περιοδικά στους δικαιούχους από ομαδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής, που ο εργοδότης τους έχει συνάψει, έχει γίνει παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64 § 1(ε) ν.4172/2013.</p> <p>Με την παρ. 1 του άρθρου 107 του ν.5078/2023, αντικαταστάθηκε η παρ. 4 του άρθρου 15 του ΚΦΕ και με την νέα παρ. 4α ρυθμίζεται η φορολόγηση των συνταξιοδοτικών παροχών που καταβάλλονται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων. Αντιστοίχως, με το άρθρο 109 του ν.5078/2023 αντικαταστάθηκε η περ. ε) της παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ.</p> <p>Με την παρ. 15 του άρθρου 110 του ν.5078/2023, ορίζεται ότι τα σωρευμένα ποσά κατ' άτομο στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων μέχρι την 31.12.2023 φορολογούνται σύμφωνα με το προϊσχύον καθεστώς, καθώς και ότι για τον υπολογισμό του φόρου που αντιστοιχεί στα ποσά που σωρεύονται από την 1η.1.2024 και εφεξής λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του χρόνου που έχει διανυθεί στο πλαίσιο ομαδικού συμβολαίου ή σε ταμείο επαγγελματικής ασφάλισης. Περαιτέρω, ορίζεται ότι εφόσον καταβληθεί η παροχή, χρόνος που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου που αντιστοιχεί σε αυτή δεν προσμετράται εκ νέου για τη φορολόγηση μελλοντικής παροχής στο πλαίσιο μεταγενέστερης ασφάλισης σε Τ.Ε.Α. ή ομαδικό ασφαλιστήριο συνταξιοδοτικό συμβόλαιο.</p> <p>Συσσωρευθέντα κεφάλαια που αντιστοιχούν σε καταβαλλόμενα έως 31.12.2023 ασφάλιστρα του εργαζομένου εξαιρούνται από την οριζόμενη</p>	

<p>στην παρ. 4 του άρθρου 15 φορολόγηση βάσει των διατάξεων της παρ. 16 του άρθρου 72 του ΚΦΕ.</p> <p>Ως προς την παρακράτηση φόρου για καταβαλλόμενα από 1/1/2024 ασφαλίματα που αντιστοιχούν σε σωρευμένα ποσά κατ' άτομο στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων μέχρι την 31/12/2023, ισχύει η διάταξη της περ. ε) της παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ ως είχε πριν την τροποποίησή της με το άρθρο 109 του ν.5078/2023, ως εξής:</p> <p>Ο συντελεστής φόρου παρακράτησης ορίζεται, για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ποσά που υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ είκοσι τοις εκατό (20%). Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη, καθώς και κάθε καταβολή που πραγματοποιείται λόγω συμμετοχής του εργαζομένου σε πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου.</p> <p>Ως προς την παρακράτηση φόρου για καταβαλλόμενα από 1/1/2024 ασφαλίματα που αντιστοιχούν σε σωρευμένα ποσά κατ' άτομο στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων μετά την 1/1/2024, ισχύει η διάταξη της περ. ε) της παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 109 του ν.5078/2023, ως εξής:</p> <ol style="list-style-type: none">1) Για ασφάλισμα/παροχές που αντιστοιχεί σε έως 5 έτη ασφάλισης, με συντελεστή 10%, εφόσον καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικής παροχής και με συντελεστή 20%, εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ.2) Για ασφάλισμα/παροχές που αντιστοιχεί σε περισσότερα από 5 και έως 10 έτη ασφάλισης, με συντελεστή 7,5%, εφόσον καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικής παροχής και με συντελεστή 15%, εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ.3) Για ασφάλισμα/παροχές που αντιστοιχεί σε περισσότερα από 10 και έως 20 έτη ασφάλισης, με συντελεστή 5%, εφόσον καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικής παροχής και με συντελεστή 10%, εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ.4) Για ασφάλισμα/παροχές που αντιστοιχεί σε περισσότερα από 20 έτη ασφάλισης, με συντελεστή 2,5%, εφόσον καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικής παροχής και με συντελεστή 5%, εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ. <p>Οι συντελεστές των παραπάνω περιπτώσεων προσαυξάνονται κατά 50% σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Ειδικά για τα πρόσωπα που ασφαλίστηκαν σε Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης ή σε ταμείο της παρ. 20 του άρθρου 6 του ν.3029/2002 μετά τα 55 έτη, οι συντελεστές της περ. (1) προσαυξάνονται κατά 5% για κάθε έτος που υπολείπεται των 5 ετών ασφάλισης (τροποποίηση της περ. ε) της παρ. 1 άρθρου 64 ΚΦΕ με το άρθρο 109 ν.5078/2023.</p>	
--	--

9.	<p><u>Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών</u></p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή και απόδοση από το Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων (ΚΑΤ) του φόρου πώλησης 0,2% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 9 του ν.2579/1998 (Α' 31), όπως αυτές ισχύουν. Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές ορίζεται η επιβολή φόρου επί των συναλλαγών που διακανονίζονται από το Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων (ΚΑΤ) (περ. γ') καθώς και των συναλλαγών μετοχών που τηρούνται από εγγεγραμμένο διαμεσολαβητή σε συλλογικό λογαριασμό αξιών και διακανονίζονται εκτός του ΚΑΤ (περ. δ'). Τέλος με την περ. ε' της ίδιας παραγράφου φόρος επιβάλλεται και στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης που λειτουργούν στην αλλοδαπή ή σε άλλους διεθνώς αναγνωρισμένους θεσμούς, ανεξάρτητα από το αν οι σχετικές συναλλαγές διακανονίζονται εντός ή εκτός των ως άνω αναφερόμενων τόπων διαπραγμάτευσης, εφόσον οι πωλητές είναι φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα ή ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα [Α.1236/2021 & Α.1237/2021].</p> <p>Με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.5073/2023, μειώθηκε ο συντελεστής του φόρου πώλησης σε 0,1% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων σε ρυθμιζόμενη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης που λειτουργεί στην Ελλάδα σύμφωνα με τον ν.4514/2018 (Α' 14), ανεξάρτητα από το αν οι σχετικές συναλλαγές διενεργούνται εντός ή εκτός των ως άνω αναφερόμενων τόπων διαπραγμάτευσης.</p> <p>Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν.4038/2012, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 92 του ν.5104/2024, δεν επιβάλλεται φόρος στο δανεισμό μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών που πραγματοποιείται εξωχρηματιστηριακά προκειμένου για συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τις 20.04.2024 (παρ. 2 του άρθρου 92 του ν.5104/2024) [Ε.2048/2024].</p>	
10.	<p><u>Φόρος πλοίων του ν.27/1975 (tonnage tax)</u></p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δηλώσεων φόρου πλοίων και η καταβολή του φόρου αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.27/1975, εφόσον η επιχείρηση έχει στην ιδιοκτησία της πλοία με ελληνική σημαία ή πλοία με ξένη σημαία των οποίων η διαχείριση γίνεται από ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρείες οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.25 του ιδίου νόμου.</p>	
11.	<p><u>Ειδικός Φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων</u></p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δηλώσεων και καταβολής του παρακρατηθέντος φόρου 5% που εισπράττουν τα τηλεοπτικά μέσα ενημέρωσης και αποδίδουν στο Δημόσιο με μηνιαίες δηλώσεις (ν.3845/2010, άρθρο πέμπτο, παρ. 12, όπως ισχύει).</p>	
12.	<p><u>Φορολογία κτήσης κερδών από τυχερά παίγνια</u></p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου των κερδών από τυχερά παίγνια για τις περιπτώσεις του άρθρου 58 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (κυρ. με ν.2961/2001), όπως αυτός ισχύει κατά τον χρόνο φορολογίας (από 18/7/2025 άρθρου 116 ν.5219/2025). Ο υπολογισμός του φόρου διενεργείται σύμφωνα με τις κλίμακες του άρθρου 60 του Κώδικα (αντίστ. άρθρου 120 ν.5219/2025).</p>	

13.	<p><u>Εισφορά επί του ετήσιου συνολικού εισαγόμενου συναλλάγματος με βάση το άρθρο 43 του ν.4111/2013</u></p> <p>Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης εισφοράς επί του ετήσιου ποσού του συνολικού εισαγόμενου και μετατραπόμενου σε ευρώ συναλλάγματος και συνολικού ποσού σε ευρώ και η καταβολή της εισφοράς αυτής η οποία γίνεται από τις επιχειρήσεις του άρθρου 25 του ν.27/1975, πλην διαχειριστριών.</p>	
<u>Θ. ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</u>		
<p>Για τους μετασχηματισμούς που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), να ελεγχθούν τα ακόλουθα:</p>		
1.	<p><u>Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52 ν.4172/2013)</u></p> <p>Στην περίπτωση «εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων» να ελεγχθεί:</p> <p>α) κατά πόσο ο κλάδος δραστηριότητας που εισφέρεται συνιστά από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα,</p> <p>β) εάν η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι αμφότερες έχουν το ίδιο φορολογικό καθεστώς. Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, να ελεγχθεί ότι μετά την μεταβίβαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση εκτός Ελλάδας της λήπτριας εταιρείας. Εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, να ελεγχθεί ότι μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία.</p> <p>γ) εάν η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.</p>	<u>Φύλλο εργασίας</u>

	<p>Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις:</p> <ul style="list-style-type: none"> • η εισφορά ενεργητικού δεν συνεπάγεται κατά το χρόνο της εισφοράς του καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους. Η όποια υπεραξία θα φορολογηθεί στη <u>λήπτρια εταιρεία</u> κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων. Γεγονός φορολόγησης της υπεραξίας που αποκτά η <u>εισφέρουσα</u> συντρέχει μόνο αν αυτή μεταβιβάσει τους αποκτώμενους τίτλους εντός τριετίας από την ολοκλήρωση της εισφοράς ενεργητικού. • η λήπτρια εταιρεία μπορεί να αναλάβει αποθεματικά και προβλέψεις που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και τα οποία σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται και τα οποία απολάμβαναν φορολογικές απαλλαγές υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις. • η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τη λήπτρια εταιρεία στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της μεταβίβασης, με την επιφύλαξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 52. <p>Να ελεγχθεί ότι η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού.</p> <p>Σε περίπτωση μεταβίβασης κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που ευρίσκονται σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., δεν ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε. Σε αυτή την περίπτωση, να ελεγχθεί εάν η εισφέρουσα φορολογήθηκε για την τυχόν υπεραξία που προέκυψε κατά την μεταβίβαση. Η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της μεταβίβασης σχετικά με κάθε φόρο που θα επιβάλλονταν σε αυτό το κράτος - μέλος για τη μεταβίβαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει.</p>	
2.	<p><u>Ανταλλαγή τίτλων (άρθρο 53 ν.4172/2013)</u></p> <p>Στην περίπτωση «ανταλλαγής τίτλων» να ελεγχθεί:</p> <p>α) εάν ύστερα από την ανταλλαγή μετοχών η «αποκτώσα εταιρεία» θα κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της «αποκτώμενης εταιρείας» ή το πενήντα τοις εκατό (50%) και έναν τίτλο τουλάχιστον της αξίας του κεφαλαίου της «αποκτώμενης εταιρείας». Για το σκοπό αυτόν η εξαγορά που πραγματοποιείται από την «αποκτώσα εταιρεία» μέσω αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών νοείται ως ενιαία συναλλαγή υπό την προϋπόθεση ότι συντελείται εντός περιόδου έξι (6) μηνών.</p>	

<p>β) εάν η «αποκτώσα εταιρεία» και η «αποκτώμενη εταιρεία» είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή/ και άλλου κράτους μέλους καθώς και εάν ο μέτοχος ή εταίρος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος αλλά κατέχει τόσο τους αρχικούς όσο και τους νέους τίτλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.</p> <p>Διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την φορολογική κατοικία των μετόχων ή εταίρων της αποκτώμενης, οι οποίοι μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα, φορολογικοί κάτοικοι Ε.Ε. ή τρίτων χωρών, ωστόσο, τα ευεργετήματά του παρέχονται μόνο σε ημεδαπούς φορολογικούς κατοίκους και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας.</p> <p>γ) εάν η «αποκτώσα εταιρεία» και η «αποκτώμενη εταιρεία»: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.</p> <p>Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις:</p> <ul style="list-style-type: none">• ο μέτοχος ή εταίρος της «αποκτώμενης εταιρείας» δεν υπόκειται, κατά το χρόνο της ανταλλαγής τίτλων, σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατά αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή. Η όποια υπεραξία θα προκύψει μεταγενέστερα κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των τίτλων αυτών με βάση το άρθρο 42 του ίδιου νόμου με αξία κτήσης των νέων τίτλων ίση με αυτή που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή. Σε περίπτωση νομικού προσώπου, η όποια υπεραξία προκύψει μεταγενέστερα κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των νέων τίτλων θα φορολογηθεί τον χρόνο εκείνο και ως αξία κτήσης αυτών θα ληφθεί η αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή.• Ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή των τίτλων.• Η «αποκτώσα εταιρεία» αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της ανταλλαγής.	
---	--

	<p>Να ελεγχθεί ότι στην περίπτωση που η «αποκτώσα εταιρεία» προβεί σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, η εν λόγω χρηματική καταβολή δεν θα υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας, ή, εάν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το 10% της φορολογητέας αξίας των τίτλων.</p>	
3.	<p><u>Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (άρθρο 54 ν.4172/2013)</u></p> <p>Στην περίπτωση «συγχώνευσης ή διάσπασης» να ελεγχθεί:</p> <p>α) κατά πόσο σε περίπτωση διάσπασης κατά την οποία, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η εισφέρουσα παύει να υφίσταται, όλα τα στοιχεία της, ανεξάρτητα αν αποτελούν κλάδο/τμήμα κλάδου ή όχι, εισφέρονται σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες).</p> <p>β) κατά πόσο σε περίπτωση μερικής διάσπασης όπου λαμβάνει χώρα μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας, ο κλάδος δραστηριότητας που εισφέρεται αλλά και ο κλάδος δραστηριότητας που απομένει στην εισφέρουσα, συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.</p> <p>γ) εάν η εισφέρουσα εταιρεία ή εταιρείες καθώς και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή/ και άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε.</p> <p>δ) εάν οι προαναφερόμενες εταιρείες: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.</p> <p>ε) εάν ο μέτοχος ή εταίρος, σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, αντάλλαξε τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας με τίτλους της λήπτριας, κατά πόσο i) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή ii) δεν είναι κάτοικος Ελλάδας αλλά κατείχε τους τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας ή εισφερουσών εταιρειών και κατέχει τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας ή εταιρειών μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.</p> <p>στ) στην περίπτωση μεταβίβασης κλάδου ή κλάδων, εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, να ελεγχθεί εάν ο μεταβιβαζόμενος κλάδος ή κλάδοι δραστηριότητας βρίσκονται στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε.</p>	

<p>Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι κάτοικος Ελλάδος, να ελεγχθεί εάν μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με εκτός Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας ή εταιρειών. Εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., να ελεγχθεί εάν μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας.</p> <p>Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις:</p> <ul style="list-style-type: none"> • η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους. Η όποια υπεραξία θα φορολογηθεί στο επίπεδο της λήπτριας (απορροφώσας) εταιρείας κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων. Ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την συγχώνευση ή διάσπαση. Σε μεταγενέστερη πώληση των τίτλων θα προκύψει υπεραξία προς φορολόγηση. Ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της συγχώνευσης ή της διάσπασης, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή. • η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ή εταιρειών ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις. • η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα. • αν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από το φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής. <p>Να ελεγχθεί εάν η λήπτρια εταιρεία διενεργεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβε χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.</p> <p>Να ελεγχθεί ότι στην περίπτωση που κατά την συγχώνευση ή διάσπαση, η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες προβεί σε πρόσθετη χρηματική καταβολή πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, η εν λόγω χρηματική καταβολή δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας, ή αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) της φορολογητέας αξίας των τίτλων.</p>	
--	--

	<p>Σε περίπτωση μεταβίβασης κλάδου δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε, εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., δεν ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. Η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της συγχώνευσης ή διάσπασης σε σχέση με κάθε φόρο που θα επιβαλλόταν στο εν λόγω κράτος - μέλος της Ε.Ε. στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση για την συγχώνευση ή διάσπαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ όπως ισχύει.</p>	
4.	<p><u>Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE (άρθρο 55 ν.4172/2013)</u></p> <p>Να ελεγχθεί ότι, σε περίπτωση μεταφοράς από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. της καταστατικής έδρας Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (Ε.Ε.Κ. L 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (Ε.Ε.Κ. L 207/1/18.8.2003) αντίστοιχα, χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση καθώς και εάν τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή πάσουν να συνδέονται με τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα ή μεταφερθούν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η υπεραξία η οποία προκύπτει βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας αυτών υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.</p> <p>Να ελεγχθεί ότι, η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, εξακολουθεί να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις ως εάν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας.</p> <p>Να ελεγχθεί ότι, οι προβλέψεις και τα αποθεματικά που είχε σχηματίσει η ευρωπαϊκή εταιρεία (SE) ή η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία (SCE) πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος μέλος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και δεν προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην αλλοδαπή, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας στο όνομα της SE ή της SCE, με την προϋπόθεση ότι συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της δημιουργούμενης μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση, υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.</p> <p>Η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί τυχόν δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από παρελθούσες χρήσεις της Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), που μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.</p>	

	<p>ΑΡΘΡΟ 56 – ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΥΕΡΓΕΤΗΜΑΤΩΝ</p> <p>Να ελεγχθεί εάν οι προαναφερόμενοι εταιρικοί μετασχηματισμοί βάσει των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε., είχαν ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η εν λόγω πράξη μετασχηματισμού δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή. Στην περίπτωση αυτή αίρονται ολικά ή μερικά τα ευεργετήματα που προβλέπονται στα προαναφερόμενα άρθρα του Κ.Φ.Ε..</p> <p>Επισημαίνεται ότι για τους μετασχηματισμούς δυνάμει των ως άνω άρθρων, προβλέπονται φορολογικές απαλλαγές και στο άρθρο 61 του ν.4438/2016 (σχετ. ΠΟΛ.1198/2016). Σημειώνεται ότι ως προς την απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων, δεν απαιτείται η υποβολή δήλωσης ΦΜΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν.4438/2016, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 32 του ν.5036/2023. Επισημαίνεται επίσης ότι δεν είναι δυνατή η παράλληλη υπαγωγή μετασχηματισμών σύμφωνα με τους μετασχηματισμούς των ως άνω άρθρων του ΚΦΕ και στις διατάξεις των λοιπών αναπτυξιακών νομοθετημάτων.</p>	
5.	<p><u>Με βάση τις διατάξεις των ν.2166/1993, ν.δ.1297/1972, ν.2515/1997, ν.4601/2019, ν.4935/2022 κλπ.</u></p> <p>Να ελεγχθούν με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου με τον οποίο έγινε ο μετασχηματισμός (π.χ. ν.2166/1993, ν.δ.1297/1972, ν.2515/1997, ν.4601/2019, ν.4935/2022), τα παρακάτω:</p> <p>(α) Εάν συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις για την λήψη των οικείων φορολογικών απαλλαγών. Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις των άρθρων 3, 4 και 5 του ν.4935/2022 η απαλλαγή από τον φόρο εφαρμόζεται από το επόμενο έτος της ημερομηνίας ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού (σχετ. άρθρο 6 παρ. 1 του ν.4935/2022).</p> <p>(β) Εάν η τυχόν προκύπτουσα χρεωστική διαφορά έχει τύχει ορθού φορολογικού χειρισμού. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που θυγατρική απορροφά τη μητρική της εταιρεία, επέρχεται ακύρωση στα βιβλία της θυγατρικής εταιρείας της αξίας των ιδίων μετοχών της και τυχόν χρεωστική διαφορά (ζημία) από την ακύρωση αυτή δεν αναγνωρίζεται.</p> <p>(γ) Εάν η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία έχει απεικονισθεί στους προβλεπόμενους λογαριασμούς.</p> <p>(δ) Εάν οι τυχόν υφιστάμενες φορολογικές ζημιές των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων δύνανται να μεταφερθούν στα επόμενα έτη προς συμψηφισμό.</p> <p>(ε) Εάν έχουν τηρηθεί ορθά τα προβλεπόμενα για τις λοιπές φορολογίες (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Υ. κλπ).</p> <p>Ως προς τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων σημειώνεται ότι για μετασχηματισμούς δυνάμει των ν.2515/1997 και ν.2166/1993 από την 18/5/2021 και δυνάμει του ν.4935/2022 από την έναρξη ισχύος του, δεν απαιτείται να υποβάλλονται δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων.</p> <p>Περαιτέρω, για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων δυνάμει του ν.δ. 1297/1972 επισημαίνεται ότι απαιτείται η υποβολή δήλωσης ΦΜΑ και χορηγείται απαλλαγή από τον οικείο φόρο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που τάσσει ο νόμος.</p>	

6.	<p>Για συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μετατροπές, ανταλλαγές εταιρικών συμμετοχών και μεταφορές καταστατικής έδρας μιας SE ή SCE, για τις οποίες το σχετικό σχέδιο σύμβασης μετασχηματισμού ή η σχετική απόφαση του αρμόδιου οργάνου, κατά περίπτωση, δημοσιεύονται μετά από την 5/12/2024, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Μέρους Δ' του ν.5162/2024, καταργούμενων των σχετικών διατάξεων του ν.δ.1297/1972, των άρθρων 1 έως 4, του ν.2166/1993, του Κεφαλαίου Α' του ν.2578/1998 και των άρθρων 52 έως και 56 του ΚΦΕ.</p> <p>Σε ότι αφορά τις εισφορές ατομικών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών, αν η διακοπή εργασιών της εισφερόμενης επιχείρησης ή κοινοπραξίας λαμβάνει χώρα μετά από την 5/12/2024, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Μέρους Δ' του ν.5162/2024, καταργούμενων των σχετικών ρυθμίσεων του ν.δ.1297/1972 και του ν.2166/1993.</p> <p>[παρ. 1 του άρθρου 58 και άρθρο 59 του ν.5162/2024]</p>	
Ι. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ		
<p>Οι ελεγκτικές αυτές επαληθεύσεις διενεργούνται μόνο στη περίπτωση που το ελεγχόμενο πρόσωπο είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).</p>		
	<p>Σε περίπτωση κατά την οποία το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. συνδεδεμένο/η με άλλα πρόσωπα, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με αυτά ή μεταφορά λειτουργιών, ή 2. μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στην Ελλάδα και είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους με το κεντρικό ή τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού της στην αλλοδαπή, ή 3. ημεδαπό/η με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, με την οποία είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, <p>τότε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και των άρθρων 21 και 22 του ν.4987/2022 [από 19.4.2024 άρθρα 25 και 26 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)], όπως αυτές ισχύουν, να ελεγχθούν τα ακόλουθα:</p> <p>A. Έχει υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4987/2022 [από 19.4.2024 άρθρο 25 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)] και τις Αποφάσεις ΠΟΛ.1097/2014 (Β' 883) και ΠΟΛ.1144/2014 (Β' 1374);</p> <p>Εφόσον υπάρχει υποχρέωση:</p> <ol style="list-style-type: none"> A.1. Έχει συντάξει τον κατά περίπτωση προβλεπόμενο από τις σχετικές διατάξεις Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών; A.2. Έχει υποβάλλει ηλεκτρονικά στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών; <p>B. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις στοιχεία;</p> <ol style="list-style-type: none"> B.1. Έχει επιλεγεί παραδοσιακή μέθοδος τεκμηρίωσης τιμών και ποιά είναι αυτή; 	Φύλλο εργασίας

	<p>B.2. Σε περίπτωση επιλογής μη παραδοσιακής μεθόδου έχει αιτιολογηθεί η απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων και η επιλογή συναλλακτικής ή άλλης μεθόδου;</p> <p>B.3. Έχει γίνει επαρκής συγκριτική και λειτουργική ανάλυση;</p> <p>B.4. Έχουν επιλεγεί τα κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία (εσωτερικά ή εξωτερικά) για την αξιολόγηση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών;</p> <p>B.5. Σε περίπτωση χρήσης εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων αναφέρεται η πηγή ή η τράπεζα πληροφοριών από την οποία αντλήθηκαν;</p> <p>B.6. Καταγράφεται ο τρόπος προσδιορισμού του τελικού δείγματος;</p> <p>B.7. Υφίστανται καταχωρισμένες στα λογιστικά αρχεία/βιβλία ενδοομιλικές συναλλαγές που δεν έχουν συμπεριληφθεί στον φάκελο τεκμηρίωσης και για τις οποίες δεν έχει τεκμηριωθεί η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων;</p> <p>B.8. Οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία του υπόχρεου, είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων - Arm's Length Principle κατά την έννοια του άρθρου 50 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ);</p> <p>B.9. Έχει γίνει φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων του/της με βάση τυχόν διαφορές που προέκυψαν από την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων-Arm's Length Principle;</p> <p>B.10. Έχει πραγματοποιηθεί εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους επιχειρηματική αναδιάρθρωση;</p> <p>B.10.1. Η αναδιάρθρωση συνιστά «πακέτο μεταβίβασης» κατά την έννοια του άρθρου 51 του ν.4172/2013;</p> <p>B.10.2. Τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων;</p> <p>Γ. Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα;</p> <p>Γ.1. Έχουν μεταφερθεί ορθά στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών όλα τα δεδομένα που προβλέπονται όπως αυτά προκύπτουν από τα Βιβλία και το Φάκελο Τεκμηρίωσης;</p> <p>Δ. Είναι μέλος Ομίλου Πολυεθνικών επιχειρήσεων (ΠΕ) ο οποίος έχει υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα (CbC reporting); Εάν, ναι:</p> <p>Δ.1. Αποτελεί την «Αναφέρουσα Οντότητα», σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4170/2013 (Α' 163) και 4490/2017 (Α' 150) και την Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1184/2017 (Β' 4225); Εάν ναι, η Έκθεση ανά Χώρα έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα και σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας; Εάν όχι, ποια είναι η «Αναφέρουσα Οντότητα», σε ποια περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας υποβλήθηκε η Έκθεση ανά Χώρα και ποια είναι η ημερομηνία υποβολής της;</p> <p>Δ.2. Η γνωστοποίηση αναφορικά με την Έκθεση ανά Χώρα έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα και σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας;</p> <p>Ε. Υφίστανται συμβάσεις σε ότι αφορά τις συναλλαγές με τα συνδεδεμένα πρόσωπα; Εφόσον υφίστανται:</p> <p>E.1. Τηρήθηκαν οι συμβατικοί όροι;</p> <p>ΣΤ. Υπάρχουν αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις σύμφωνα με την έννοια του άρθρου 22 του ν.4987/2022 [από 19.4.2024 άρθρο 26 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)];</p> <p>ΣΤ.1. Τηρήθηκαν οι όροι της απόφασης προέγκρισης;</p>	
--	--	--

	<p>ΣΤ.2. Υποβλήθηκε η ετήσια έκθεση συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1107/2023 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ;</p> <p>ΣΤ.3. Εξακολουθούν να ισχύουν οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης;</p> <p>Ζ. Εμπίπτει στην έννοια του «ενδιάμεσου» ή του «ενδιαφερόμενου προσώπου», κατά τα οριζόμενα στις παρ. 21 και 22 του άρθρου 4 του ν.4170/2013 (Α' 163), που φέρει την υποχρέωση δήλωσης διασυνοριακής ρύθμισης (παρ. 18 ίδιου άρθρου και νόμου), για τους σκοπούς υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής; Εάν ναι:</p> <p>Ζ.1. Έχει προβεί σε γνωστοποίηση διασυνοριακών ρυθμίσεων που να χαρακτηρίζονται από τα ειδικά διακριτικά (όπως αυτά περιγράφονται στο άρθρο 5 του Μέρους ΙΙ του Παραρτήματος ΙV Κεφ. Η' του Μέρους Πρώτου του ν.4170/2013) προς τις φορολογικές αρχές των κρατών-μελών;</p> <p>Εάν ναι:</p> <p>Ζ.1.1. Έχει υποβάλει τις εν λόγω πληροφορίες εμπρόθεσμα, σύμφωνα με τις προθεσμίες του άρθρου 9ΑΒ του ν.4170/2013;</p> <p>Ζ.1.2. Οι πληροφορίες που έχουν υποβληθεί, περιλαμβάνουν κατ' ελάχιστον τις πληροφορίες της παρ. 13 του άρθρου 9ΑΒ του ν.4170/2013;</p> <p>Εάν όχι:</p> <p>Ζ.1.3. Ποιος είναι ο υπόχρεος σε γνωστοποίηση της εν λόγω διασυνοριακής ρύθμισης (ενδιάμεσος ή ενδιαφερόμενο πρόσωπο), σε ποια φορολογική δικαιοδοσία θα έπρεπε να υποβληθεί η γνωστοποίηση και ποια θα έπρεπε να είναι η ημερομηνία υποβολής της, σύμφωνα με τις προθεσμίες του άρθρου 9ΑΒ του ν.4170/2013;</p>	
Κ. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ		
	<p>1. Υπάρχει παρουσία του ελεγχόμενου προσώπου στο διαδίκτυο, μέσω ιστοσελίδας (site), ηλεκτρονικού καταστήματος, ιστότοπων κοινωνικής δικτύωσης (πχ. Facebook, Twitter, Instagram κλπ), ηλεκτρονικής πλατφόρμας της οικονομίας του διαμοιρασμού (πχ. Airbnb, Ebay, Etsy κλπ), διαφημιστικών banner, ιστολογίων (blogs) κλπ;</p> <p>2. Πραγματοποιούνται συναλλαγές μέσα από το διαδίκτυο; Αν ναι, προσδιορίστε το είδος αυτών.</p> <p>3. Τα εμπορεύματα/προϊόντα και οι υπηρεσίες μπορούν να αγοραστούν απευθείας από το ηλεκτρονικό κατάστημα του ελεγχόμενου, την ιστοσελίδα (site) του, μέσω ιστότοπων κοινωνικής δικτύωσης, μέσω πλατφόρμας της οικονομίας του διαμοιρασμού, με ηλεκτρονική αλληλογραφία, τηλεφωνικώς ή με άλλον τρόπο; Αν ναι με ποιους;</p> <p>4. Στην περίπτωση ύπαρξης ηλεκτρονικού καταστήματος, αυτό λειτουργεί παράλληλα με φυσικό κατάστημα;</p> <p>5. Τηρούνται ηλεκτρονικά τα αρχεία των συναλλαγών; Αν ναι, προσδιορίστε τον όγκο των συναλλαγών αυτών (αξίες, ποσότητες, κλπ). Πού τηρούνται τα στοιχεία αυτά (πχ server, cloud κλπ);</p> <p>6. Ποια ονόματα χώρου (domain names) έχουν κατοχυρωθεί; Υπήρξαν οποιεσδήποτε μεταβολές κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο/φορολογικό έτος; Συμπληρώστε την ημερομηνία, τον τίτλο της καταχώρησης και τα στοιχεία του καταχωρητή.</p>	Φύλλο εργασίας

<p>7. Ποιους τρόπους είσπραξης χρησιμοποιεί το ελεγχόμενο πρόσωπο (μετρητά, επιταγές, αντικαταβολή, πιστωτικές-χρεωστικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες, κατάθεση σε επαγγελματικό λογαριασμό, ηλεκτρονικά πορτοφόλια, ψηφιακά νομίσματα, πληρωμές μέσω κινητών τηλεφώνων, άλλους τρόπους πληρωμών όπως Paysafe, Payral κλπ);</p> <p>8. Διαθέτει το ελεγχόμενο πρόσωπο τερματικές συσκευές αποδοχής πληρωμών μέσω καρτών (POS), με ή χωρίς φυσική παρουσία (e-POS);</p> <p>9. Τι είδους πιστωτικές κάρτες ή ηλεκτρονικά πορτοφόλια ή άλλα μέσα πληρωμής χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος και με ποια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα συνεργάζεται για τις εισπράξεις μέσω διαδικτύου; Ποιοι είναι οι αριθμοί των λογαριασμών αυτών;</p> <p>10. Ποιές από τις υπηρεσίες που παρέχουν τα συνεργαζόμενα προς το ελεγχόμενο πρόσωπο χρηματοπιστωτικά ιδρύματα χρησιμοποιούνται για το ηλεκτρονικό εμπόριο;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Διακανονισμός συναλλαγών - Αναλυτική πληροφόρηση - Ασφάλιση των συναλλαγών, κ.λπ. <p>11. Πώς διαχειρίζεται το ελεγχόμενο πρόσωπο τις πωλήσεις μέσω πιστωτικών καρτών και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδει για αυτές; <u>Να ελεγχθεί</u> δειγματοληπτικά ότι για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και έχουν καταχωρηθεί ορθά στα βιβλία.</p> <p>12. Πώς διαχειρίζεται το ελεγχόμενο πρόσωπο τις πωλήσεις με άλλους τρόπους και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδει για αυτές; <u>Να ελεγχθεί</u> δειγματοληπτικά ότι για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και έχουν καταχωρηθεί ορθά στα βιβλία.</p> <p>13. Ποια διαδικασία ακολουθείται από τη λήψη της παραγγελίας μέχρι και την αποστολή των εμπορευμάτων/προϊόντων ή την παροχή των υπηρεσιών;</p> <p>14. Με ποιον τρόπο αποστέλλονται τα εμπορεύματα μέσω διαδικτύου; Ποια μεταφορικά και ταχυδρομικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες χρησιμοποιούνται; Ποιος παρέχει την ασφάλεια μεταφοράς; Ποιος επιβαρύνεται με τα έξοδα μεταφοράς; Χρησιμοποιείται αποστολή με αντικαταβολή; Προσδιορίστε αξία αντικαταβολών.</p> <p>15. Ποιοι είναι οι μεγαλύτεροι προμηθευτές του ελεγχόμενου κατ' αξία και κατά εθνικότητα;</p> <p>16. Υπάρχουν διαφημιστικά συμβόλαια, συμβόλαια με πλατφόρμες διαμοιρασμού ή συμβόλαια affiliate marketing με άλλα πρόσωπα που έχουν παρουσία στο διαδίκτυο;</p> <p>17. Υπάρχουν αποκλειστικοί διακομιστές (servers) ή χρησιμοποιείται εξοπλισμός (Η/Υ, δίκτυα κλπ) τον οποίο το ελεγχόμενο πρόσωπο μοιράζεται με άλλα πρόσωπα;</p> <p>18. Πραγματοποιούνται διαδικτυακές συναλλαγές με χώρες της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες; Αν ναι, προσδιορίστε την αξία και τις ποσότητες των συναλλαγών ανά χώρα. Είναι εγγεγραμμένο το ελεγχόμενο πρόσωπο στο σύστημα One Stop Shop/Import One Stop Shop (OSS/IOSS) για την απόδοση ΦΠΑ; Εφόσον εγγράφηκε υποχρεωτικά λόγω υπέρβασης του ορίου συναλλαγών των 10.000 ευρώ, τήρησε την υποχρέωση αυτή ως προς τον χρόνο ένταξής του; Εφόσον η ένταξη έγινε κατ' επιλογή, χωρίς να υπάρχει υπέρβαση του ως άνω ορίου, να ελεγχθεί η υποβολή του εντύπου Δ212.</p> <p>19. Διαθέτει το ελεγχόμενο πρόσωπο λογαριασμούς σε αλλοδαπά τραπεζικά ιδρύματα ή άλλους εξωχώριους λογαριασμούς; Αν ναι, σε ποια; Αναφέρατε τους αριθμούς των λογαριασμών αυτών.</p>	
--	--