



ΑΝΑΡΤΗΣΗ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:Ω6ΝΕΗ – ΤΟ3

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α΄-Β΄**

Αθήνα, 24 Σεπτεμβρίου 2015

ΠΟΛ:1217

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Τ.Κ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Δ. Παπαγιάννης, Θ. Κακλαμάνης
Τηλέφωνο : 210 3375315-7, 311-12
FAX : 210 3375001

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση διατάξεων του ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α΄94) που αφορούν σε τροποποίηση του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α΄94) που αφορούν σε θέματα φορολογίας εισοδήματος (τροποποίηση του ν.4172/2013) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1. Με βάση τις διατάξεις των περιπτώσεων δ΄ και ε΄ της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 69 του ν.4172/2013 και προστίθεται νέα παράγραφος 38 στο άρθρο 72 του ν.4172/2013 αντίστοιχα. Με τις νέες διατάξεις ορίζονται οι συντελεστές προκαταβολής φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 69 του ν.4172/2013 ως εξής:

- i) **55%** για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2014 έως και 31.12.2014,
- ii) **75%** για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2015 έως και 31.12.2015,

iii) **100%** για τα κέρδη που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2016 και εφεξής.

2. Με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015, η παράγραφος 8 του άρθρου 26 του ν.4172/2013, όπως είχε προστεθεί με την παρ.2 του άρθρου 2 του ν.4328/2015 (ΦΕΚ Α'51), καταργείται για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά. Συνεπώς, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά, καταργείται η ειδική έκπτωση της δαπάνης για προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων του άρθρου 26 του ν.4172/2013 που προβλέπονταν για τις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας «Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.» (Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.).

3. Με βάση τις ίδιες ως άνω διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015, το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 67 του ν.4172/2013, όπως είχε προστεθεί με την παρ.4 του άρθρου 2 του ν.4328/2015, καταργείται για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά. Συνεπώς, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά, καταργείται η έκπτωση 2% που προβλέπονταν κατά την εφάπαξ καταβολή του οφειλόμενου φόρου (με βάση την εμπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος του υπόχρεου φυσικού προσώπου) μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης.

4. Με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015, η παράγραφος 34 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως είχε προστεθεί με την παρ.8 του άρθρου 2 του ν.4328/2015 καταργείται για εισοδήματα που αποκτήθηκαν στο φορολογικό έτος 2014. Συνεπώς, για εισοδήματα που προκύπτουν στο φορολογικό έτος 2014 από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, η προκαταβολή φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ.1 του άρθρου 69 του ΚΦΕ, υπολογίζεται με συντελεστή **55%**.

Διευκρινίζεται ότι για όσες δηλώσεις φυσικών προσώπων έχουν ήδη υποβληθεί χωρίς να έχει βεβαιωθεί το νέο ποσοστό προκαταβολής (55%), θα γίνει εκ νέου προσδιορισμός φόρου, χωρίς να απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης από το φορολογούμενο.

Συγκεκριμένα, θα πραγματοποιηθεί νέα εκκαθάριση και θα εκδοθεί νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη ΔΗΛΕΔ, που θα γίνει για λογαριασμό κάθε Δ.Ο.Υ.

Για τις περιπτώσεις αυτές, εάν η τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική) υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, ως αφετηρία υπολογισμού των δόσεων λαμβάνεται η ημερομηνία της νέας εκκαθάρισης (σχετ. η Απόφαση ΓΓΔΕ – ΠΟΛ.1132/2015 και η Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου ΦΕΚ 84 Α / 18-07-2015).

Εάν όμως η τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, ως αφετηρία υπολογισμού των δόσεων λαμβάνεται η ημερομηνία που η δήλωση θα έπρεπε να υποβληθεί. Στις περιπτώσεις αυτές, για την επιβολή των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής δεν θα υπολογίζεται το χρονικό διάστημα μεταξύ της αρχικής και της νέας εκκαθάρισης.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τις δηλώσεις που ενώ υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά, οδηγήθηκαν στις Δ.Ο.Υ. για έλεγχο, για τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν με τις διατάξεις του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α'80/16.7.2015) και του ν.4330/2015 (ΦΕΚ Α'59/16.6.2015) καθώς και για τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν χειρόγραφα στις Δ.Ο.Υ. .

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015 καταργείται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του ν.4172/2013, καθώς το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος, όπως αυτό διαμορφώθηκε από 80% σε 100% με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν.4334/2015, δεν διαφέρει πλέον για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα σε σχέση με τα λοιπά νομικά πρόσωπα.

2. Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου τροποποιείται η παράγραφος 2 του άρθρου 71 του ν.4172/2013, ώστε το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 (100%) να ισχύει και για τα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων β' (προσωπικές εταιρείες), γ' (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα) και στ' μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45.

3. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου τροποποιείται η παράγραφος 36 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν.4334/2015 και συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 71 (ήτοι, κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, κοινοπραξίες, νομικές οντότητες του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πλην εκείνων που ορίζονται ρητά στην παρ.2 του άρθρου 71, τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα) είναι εκατό τοις εκατό (100%) για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 71 (ήτοι, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των περ.β', γ', ε' και στ' μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45) το ποσοστό της προκαταβολής ορίζεται σε πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, σε εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους. Για τα κέρδη που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και μετά το ποσοστό της προκαταβολής που βεβαιώνεται μετά την σταδιακή αύξηση είναι 100%.

4. Με τις διατάξεις της περίπτωσης στ'.i της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου προστίθεται νέα παράγραφος 39 στο άρθρο 72 του ν.4172/2013, με την οποία τροποποιείται ο χρόνος καταβολής και ο αριθμός των δόσεων του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με φορολογικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2014 και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η καταβολή του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν.4172/2013, γίνεται σε πέντε (5) ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την 21η Αυγούστου 2015 και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των μηνών Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2015.

Η ισχύς των διατάξεων της περίπτωσης αυτής αρχίζει, με βάση την περ.στ'.ii της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015, από την επομένη ημέρα της δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως (ήτοι, από τις 15.08.2015 και μετά) και αφορά δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από την ημερομηνία αυτή και μέχρι την 20η Αυγούστου 2015. Για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν μετά την 20η Αυγούστου 2015, με βάση τις μεταγενέστερες παρατάσεις που δόθηκαν με τις ΠΟΛ.1183/2015 και ΠΟΛ.1198/2015 ΑΥΟ και όσον αφορά στην καταβολή της πρώτης δόσης του φόρου εισοδήματος, ισχύουν τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1186/2015 εγκύκλιό μας και στο ΔΕΑΦΒ 1112197 ΕΞ 2015/27.08.2015 έγγραφό μας, με τα οποία έγινε δεκτό, ότι οι διατάξεις της παρ.39 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 δεν καταλαμβάνουν τις υπόψη δηλώσεις και περαιτέρω, η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης (31 Αυγούστου 2015) θα είναι και ημερομηνία καταβολής της πρώτης δόσης.

5. Με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου καταργείται η παράγραφος 1 του άρθρου 21 του ν.4321/2015, από τότε που ίσχυσε, ώστε να επανέλθουν σε ισχύ οι διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως αρχικά είχαν τεθεί και αφορούσαν στη μη έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου νόμου.

6. Με τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, καταργείται το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. όπως αυτό είχε προστεθεί με την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του ν.4328/2015, για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά. Συνεπώς, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά, καταργείται η έκπτωση 2% σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση) μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Διευκρινίζεται ότι για όσες δηλώσεις των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων έχουν ήδη υποβληθεί χωρίς να έχει βεβαιωθεί το νέο ποσοστό προκαταβολής (100%), θα γίνει εκ νέου προσδιορισμός του φόρου, χωρίς να απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης από τον φορολογούμενο. Για τις περιπτώσεις αυτές, εάν η τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική) υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, ως αφετηρία υπολογισμού των δόσεων λαμβάνεται η ημερομηνία της νέας εκκαθάρισης βάσει της Απόφασης ΓΓΔΕ – ΠΟΛ.1198/2015 και η πρώτη δόση καταβάλλεται ως την τελευταία εργάσιμη του μήνα εκκαθάρισης.

Εάν όμως η τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, ως αφετηρία υπολογισμού των δόσεων λαμβάνεται η ημερομηνία που η δήλωση θα έπρεπε να υποβληθεί. Στις περιπτώσεις αυτές, για την επιβολή των τόκων εκπρόθεσμης καταβολής δεν θα υπολογίζεται το χρονικό διάστημα μεταξύ της αρχικής και της νέας εκκαθάρισης.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τις δηλώσεις που ενώ υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά, οδηγήθηκαν στις Δ.Ο.Υ. για έλεγχο, για τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν με τις διατάξεις του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α'80/16.7.2015) και του ν.4330/2015 (ΦΕΚ Α'59/16.6.2015) καθώς και για τις δηλώσεις που υποβλήθηκαν χειρόγραφα στις Δ.Ο.Υ.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚ. ΣΑΒΒΑΙΔΟΥ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ

1. ΠΙΝΑΚΕΣ Α' - ΚΓ'

II. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Γ.Γ.Π.Σ.
5. Γραφεία κ.κ. Γεν. Δ/ντών
6. Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων
7. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας
 - α) Γραφείο κ. Δ/ντή
 - β) Τμήμα Α' (10 αντίγραφα)
 - γ) Τμήμα Β' (10 αντίγραφα)
8. Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε. (5 αντίγραφα)
9. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών (5 αντίγραφα)
10. Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
11. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.