ΑΔΑ: ΒΜΠΧΗ-ΘΙΦ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 8 Οκτωβρίου 2015

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**
**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**
**ΤΜΗΜΑΤΑ Β', Α'**
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ**
**ΤΜΗΜΑ Η'**

**Ταχ. Δ/νση:** Καρ. Σερβίας 10
**Ταχ. Κώδ.:** 101 84 Αθήνα
**Πληροφορίες:** Θ. Κακλαμάνης, Ε. Καπούτσου
Β. Δασουράς
**Τηλέφωνο:** 210 – 33.75.312
**ΦΑΞ:** 210 – 33.75.001

**ΠΟΛ. 1223**

**ΠΡΟΣ:** ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).**

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

**1.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 καθορίζεται ότι το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία ορίζεται ότι το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Επιπλέον, καταργείται η υπερδωδεκάμηνη περίοδος, δηλαδή σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες, ούτε για την πρώτη χρήση. Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με έναρξη εργασιών τον Μάρτιο του έτους 2015 μπορεί να ορίσει ότι το φορολογικό της έτος λήγει στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου εκάστου έτους, οπότε το πρώτο φορολογικό της έτος λήγει στις 30 Ιουνίου 2015 ή στις 31 Δεκεμβρίου 2015, αντίστοιχα. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα

νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που μετασχηματίζονται με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ή με ειδικές διατάξεις νόμων (ν.2166/1993, ν.δ.1297/1972, κ.λπ.). Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα που μετασχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.2166/1993 και δεδομένου, ότι το προερχόμενο από το μετασχηματισμό νομικό πρόσωπο υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το χρονικό διάστημα από την επομένη της ημερομηνίας σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μετά, το οποίο δύναται να περιλαμβάνει υπερδωδεκάμηνη περίοδο, το πρώτο φορολογικό έτος των εν λόγω νομικών προσώπων που προέρχονται από το μετασχηματισμό με τις πιο πάνω ευεργετικές διατάξεις μπορεί να λήγει και σε οποιαδήποτε άλλη ημερομηνία πέραν της 30ής Ιουνίου ή της 31ης Δεκεμβρίου, αλλά σε καμία περίπτωση δεν δύναται να ξεπερνάει τους δώδεκα (12) μήνες (σχετ. το ΔΕΑΦ Β 1107932 ΕΞ 2015/7.08.2015 έγγραφό μας).

Για παράδειγμα, το πρώτο φορολογικό έτος ημεδαπής Α.Ε. που προήλθε από μετατροπή ημεδαπής Ε.Π.Ε. με βάση τις διατάξεις του ν.2166/1993, με ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού την 30.09.2015 και με ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης για τη σύσταση της Α.Ε. και την έγκριση του καταστατικού της την 15.07.2016, αρχίζει την 1.10.2015 και μπορεί να λήγει σε οποιαδήποτε ημερομηνία μέσα στο έτος 2016, αλλά σε κάθε περίπτωση μετά τις 15.07.2016, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι δεν θα ξεπερνάει τους δώδεκα (12) μήνες.

Επισημαίνεται ότι στις ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα) οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία, το φορολογικό έτος πρέπει να λήγει 31 Δεκεμβρίου εκάστου έτους, καθόσον υποχρεωτικά το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό (σχετ. το Δ12Α 1057684 ΕΞ 2014/7.04.2014 έγγραφο).

**2.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, όπως και με τις διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), ότι ειδικά για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ανεξάρτητα αν τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, με τον περιορισμό ότι το φορολογικό έτος δεν θα ξεπερνά τους δώδεκα (12) μήνες. Η αλλαγή του φορολογικού έτους του ημεδαπού νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, αντίστοιχα, δηλώνεται στη Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα του, σύμφωνα με την αριθ.Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, εντός δέκα (10) ημερών από τη νέα ημερομηνία λήξης του φορολογικού έτους, με την υποβολή του εντύπου Μ3

«Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου» (άρθρο 10 παρ. 4 Κ.Φ.Δ.).

Κατά συνέπεια, ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 31 Δεκεμβρίου του έτους 2016 (1/01/2016 – 31/12/2016), μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος αυτό της αλλοδαπής εταιρείας, που λήγει στις 30 Ιουνίου κάθε έτους, υποβάλλοντας στη Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής εντός δέκα (10) ημερών από τις 30/06/2016, προκειμένου να δηλώσει τη νέα ημερομηνία λήξης του φορολογικού έτους (δηλαδή την 30/06/2016). Σε περίπτωση που το φορολογικό έτος του ημεδαπού νομικού προσώπου/ νομικής οντότητας λήγει στις 30 Ιουνίου του έτους 2016 (1/07/2015 – 30/06/2016) και της αλλοδαπής εταιρείας στις 31 Δεκεμβρίου του έτους 2015, υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. εντός δέκα (10) ημερών από τις 31/12/2015, τη σχετική δήλωση, προκειμένου να δηλώσει τη νέα ημερομηνία λήξης του φορολογικού έτους (δηλαδή την 31/12/2015). Εξυπακούεται, ότι τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που το φορολογικό έτος της αλλοδαπής εταιρείας λήγει σε διαφορετική ημερομηνία πέραν της 30ής Ιουνίου ή της 31ης Δεκεμβρίου.

Διευκρινίζεται, ότι προκειμένου το ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα να προβεί στην αλλαγή του φορολογικού του έτους, θα πρέπει να έχει υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προηγούμενου φορολογικού έτους.

Επισημαίνεται, ότι ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ανεξαρτήτως της συμμετοχής άλλου ημεδαπού ή αλλοδαπού νομικού προσώπου/ νομικής οντότητας στο κεφάλαιό του, δύναται να προβεί στην αλλαγή του φορολογικού του έτους, ήτοι, από 30 Ιουνίου να λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και αντίστροφα, με την ίδια ως άνω διαδικασία.

Ακόμη, διευκρινίζεται ότι υποκατάστημα ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης δύναται να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος αυτό του κεντρικού καταστήματος στην αλλοδαπή.

Δεδομένης της γενικής διατύπωσης των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, παρέχεται η δυνατότητα ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας συμμετέχει άλλη ημεδαπή επιχείρηση (συνδεδεμένα πρόσωπα), βάσει των ελάχιστων ποσοστών και της σχέσης συμμετοχής που προβλέπονται από τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με μεγαλύτερο του 50% ποσοστό, να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος της αλλοδαπής επιχείρησης που χρησιμοποιεί και η συμμετέχουσα ημεδαπή (για παράδειγμα, σε περίπτωση που αλλοδαπή επιχείρηση με φορολογικό έτος που λήγει στις 30/6 συμμετέχει με ποσοστό άνω του 50% σε ημεδαπή επιχείρηση με φορολογικό έτος που λήγει στις 31/12,

τότε η συνδεδεμένη εταιρεία της ημεδαπής επιχείρησης δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος αυτό της αλλοδαπής επιχείρησης).

**3.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

**4.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

Εξαίρεση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει

καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.χ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει σε γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες. Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα είσπραξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.

Τα ως άνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες στο Ελληνικό Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται πλέον ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος ο χρόνος είσπραξής του, όπως οριζόταν με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως:

**i)** Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Όσον αφορά στη διανομή έκτακτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης, με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για

την εν λόγω διανομή, καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αντίθετα, όσον αφορά στη διανομή έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης, χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος λήψης της απόφασης από την έκτακτη γενική συνέλευση, δεδομένου ότι η εν λόγω συνέλευση μπορεί να αποφασίσει για την πιο πάνω διανομή, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν πρόκειται για τροποποίηση απόφασης τακτικής γενικής συνέλευσης, η οποία αποφάσισε τη διανομή κερδών, αλλά ορίζεται τρόπος περαιτέρω διαθέσεως ήδη σχηματισθέντων αποθεματικών και μη διανεμηθέντων κερδών παρελθουσών χρήσεων (αριθ.356/1976 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., αριθ.7/1993 ατομική γνωμοδότηση του γραφείου νομικού συμβούλου του Υπουργείου Εμπορίου). Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις Ε.Π.Ε., δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν.3190/1955 δεν διαφέρουν από αυτές του κ.ν.2190/1920 σε ό,τι αφορά στην έγκριση οικονομικών καταστάσεων των Ε.Π.Ε.

Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιό μας. Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.

Τέλος, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, όταν δεν είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης αυτού (π.χ. απόφαση του αρμόδιου οργάνου), θεωρείται ο χρόνος καταβολής τους στον δικαιούχο, μέσω πίστωσης του τραπεζικού του λογαριασμού ή με άλλο τρόπο.

**ii)** Για το εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης που αποκτάται τόσο από φυσικά πρόσωπα όσο και από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ο χρόνος κατά τον οποίο καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί. Τα ίδια εφαρμόζονται και για τους τόκους που προκύπτουν από προθεσμιακές καταθέσεις που εκτείνονται σε περισσότερα του ενός

φορολογικά έτη. Για παράδειγμα, χρόνος κτήσης των τόκων προθεσμιακής κατάθεσης διάρκειας ενός έτους με έναρξη 1.10.2014 και λήξη 30.9.2015 θεωρείται η 30ή Σεπτεμβρίου 2015, ημερομηνία κατά την οποία καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί οπότε και αποκτάται το δικαίωμα είσπραξής τους.

Όσον αφορά στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), ισχύουν οι ειδικότερες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες τα έσοδα που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων κατανέμονται ανάλογα με τη διάρκεια των αντίστοιχων μέσων σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ.

Ως προς το ζήτημα του χρόνου απόκτησης φορολογητέου εισοδήματος από τόκους από πιστωτικό ίδρυμα στις περιπτώσεις που εφαρμόζεται το άρθρο 150 του ν.4261/2014 και δεδομένου ότι, σύμφωνα με την διάταξη αυτή, μετά τη συμπλήρωση τριμήνου κατά το οποίο λογισθέντες τόκοι δανείων και λοιπών χορηγούμενων πιστώσεων παραμένουν ανείσπρακτοι, παύει η περαιτέρω λογιστικοποίηση τόκων (δηλαδή η λογιστική καταχώριση εσόδου από τόκους) και οι τόκοι αυτοί παρακολουθούνται μόνο εξωλογιστικά και λογιστικοποιούνται όταν και εφόσον εισπράττονται, το πιστωτικό ίδρυμα αποκτά φορολογητέο εισόδημα από τόκους όταν και εφόσον εισπράξει τους εν λόγω τόκους. Κατά συνέπεια, εφόσον, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν αποκτάται εισόδημα από το πιστωτικό ίδρυμα πριν από την είσπραξη των σχετικών τόκων, δεν μπορεί να γεννηθεί υποχρέωση παρακράτησης φόρου κατά τον χρόνο της τυχόν πίστωσης των τόκων αυτών, αλλά η παρακράτηση του φόρου διενεργείται από τους υπόχρεους κατά τον χρόνο καταβολής των εν λόγω τόκων.

Για τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος, όταν δεν είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου κατά τον οποίο καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, θεωρείται ο χρόνος καταβολής τους στον δικαιούχο, μέσω πίστωσης του τραπεζικού του λογαριασμού ή με άλλον τρόπο.

Ειδικά για τους τόκους από έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου ως χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης θεωρείται ο χρόνος έκδοσης των τίτλων, ενώ για τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου ο χρόνος εξαργύρωσης των τοκομεριδίων ή ο χρόνος λήξης των ομολόγων, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια (ZERO COUPON).

Περαιτέρω, χρόνος απόκτησης των τόκων που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση θεωρείται ο χρόνος έκδοσης εκτελεστής δικαστικής απόφασης.

**5.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) προβαίνει σε έναρξη ή παύση εργασιών ή δραστηριοτήτων στη διάρκεια του φορολογικού

έτους, το πρώτο φορολογικό έτος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και το τελευταίο φορολογικό έτος αρχίζει την 1η Ιανουαρίου, με την επιφύλαξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1, με τις διατάξεις του οποίου προβλέπεται ότι για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, το πρώτο φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Διευκρινίζεται, ότι και στις περιπτώσεις αυτές το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.

**6.** Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 του ν.4172/2013.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

**Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**
**ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**

**Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Β΄(εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις του
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών

(για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

5. Δ/νση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήμα Β' Ομάδα Εισοδήματος για την μελέτη και ανάλυση των επιχειρησιακών απαιτήσεων των εφαρμογών Taxis – Taxisnet Ηλεκτρονικής Δ.Ο.Υ. & Υποστήριξης των Δ.Ο.Υ.

**ΙΙ. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Οικονομίας, Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα

3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ.105 62, Αθήνα

4. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ, Δ/νση Διοικητικών και Οικονομικών Υπηρεσιών, Κότσικα 1Α, Τ.Κ. 104 34 Αθήνα

5. ΛΑΓΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ, Αδωνίδος 10, Τ.Κ. 145 64, Κηφισιά

6. ΜΠΙΝΙΧΑΚΗΣ ΜΗΝΑΣ, Κ. Καραμανλή 43, Τ.Κ. 722 00, Ιεράπετρα

7. ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΕΝΩΣΗ ΚΑΠΝΟΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε., 2$^{ο}$ Χιλ. Οδού Ξάνθης – Πετεινού, Τ.Κ.67100, Ξάνθη

8. DOPPELMAYER SEILBAHNEN GMBH, Ιατρού Λιούγκα 8, Τ.Κ.166 75, Γλυφάδα

9. Δικηγορικό Γραφείο ΓΕΩΡΓΙΟΣ Π. ΑΝΔΡΕΟΥ & ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ, Αγγέλου Μεταξά 23, Τ.Κ.16675, Γλυφάδα

10. Ι.Κ. ΡΟΚΑΣ & ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ Δικηγορική Εταιρεία, Βουκουρεστίου 25, Τ.Κ.106 71, Αθήνα

11. Ε.Ο.Π.Υ.Υ., Περιφερειακή Διεύθυνση Πιερίας, Βότση 2, Τ.Κ. 601 00, Κατερίνη

12. ΧΡΙΣΤΑΚΟΣ ΑΝΔΡΕΑΣ, Φιλοππάπου 19, Τ.Κ. 117 41, Αθήνα

13. ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ ΦΥΣΙΚΟΘΕΡΑΠΕΥΤΩΝ, Λ. Αλεξάνδρας 34, Τ.Κ. 114 73, Αθήνα

**III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κου Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων
7. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α’(10), Β'(10)
8. Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα Η’
9. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.