



ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΕΠΕΙΓΟΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

1. ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ

Αθήνα, 24 . 4 . 2012

ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/ση: Καρ.Σερβίας 10

ΠΟΛ. : 1101

Ταχ. Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες : Θαν. Σαφαρής - Στ. Πίνη

Τηλέφωνο : 210 -3375314-5-6

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

Fax : 210 -3375001

2. ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ

ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ Η/Υ (Δ30)

Ταχ. Δ/ση : Χανδρή 1 & Θεσ/κης

18346 Μοσχάτο

ΘΕΜΑ: Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπων οικονομικού έτους 2012:

- α) Δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε, Ε.Ε, κ.λπ. (Ε5) και
- β) Οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3).

Ύστερα από τις μεταβολές που έγιναν στη φορολογία εισοδήματος με τους ν. 3908/2011 (ΦΕΚ Α΄ 8/1-2-2011), ν. 4024/2011 (ΦΕΚ Α΄ 226/24-10-2011), ν. 4030/2011 (ΦΕΚ Α΄ 249/25-11-2011) παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινήσεις για την συμπλήρωση των παραπάνω εντύπων:

Ι) ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ. (Έντυπο Ε5)**Πίνακας Β΄ «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ»****Αν υπάγεσθε: α) στο άρθρο 118 του ν. 2238/1994.**

Με το άρθρο, αυτό προβλέπεται μείωση συντελεστή φορολόγησης κατά 40% για δραστηριότητες σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 118 του Κ.Φ.Ε. για τις Ο.Ε., Ε.Ε., τις κοινοπραξίες του Κ.Β.Σ. και τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από τα άρθρα 10 και 109 του Κ.Φ.Ε. μειώνονται κατά ποσοστό 40% για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους. Έτσι π.χ. οι συντελεστές φορολογίας 20% και 25%, που προβλέπονται από το άρθρο 10 του Κ.Φ.Ε., μειώνονται σε 12% και 15% αντίστοιχα. Τονίζεται ότι μειώνεται κατά ποσοστό 40% ο συντελεστής φορολογίας των πιο πάνω υπόχρεων μόνο για τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται στα υπόψη νησιά. Συνεπώς αν τα νομικά πρόσωπα κ.λπ. εκτός από τα κέρδη που αποκτούν και προκύπτουν από δραστηριότητες που ασκούνται στα υπόψη νησιά αποκτούν και εισοδήματα από δραστηριότητες που ασκούνται έξω από τα συγκεκριμένα νησιά, για τα τελευταία κέρδη θα φορολογούνται με τον ακέραιο συντελεστή φορολογίας, δηλαδή με 20% ή 25% κ.λπ. (οδηγίες έχουν δοθεί με την 1036149/632/Α0012/ΠΟΛ 1110/27.3.1997 διαταγή μας).

Αν υπάγεσθε: β) στο άρθρο 73 του ν. 3842/2010 :

Με το άρθρο αυτό, προβλέπεται ότι για τους υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., των οποίων ο κύκλος εργασιών μειώνεται για δύο (2) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, έναντι της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας των κερδών που ορίζεται από τα άρθρα 109 και 10 του ίδιου νόμου μειώνεται κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες, με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των εργαζομένων που υφίσταται κατά την προηγούμενη της διετίας διαχειριστική περίοδο δεν μειώνεται σε καμία από τις τρεις πιο πάνω διαχειριστικές περιόδους. (10943/Β0012/ΠΟΛ.1088/11.6.2010 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών).

Η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των δύο (2) διαχειριστικών περιόδων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο και όταν σε κάποια από αυτές προκύπτει ζημία, η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των επόμενων διαχειριστικών περιόδων και μέχρι να συμπληρωθούν δύο (2) διαχειριστικές περίοδοι ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

Όταν επιχείρηση που έχει κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας κατ'εφαρμογή του άρθρου αυτού, στη συνέχεια προβεί εντός της διετίας σε μείωση του προσωπικού της ή αυξηθεί ο κύκλος εργασιών της, το χορηγηθέν ευεργέτημα ανακαλείται και υποχρεούται να υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση φορολογίας για το οικονομικό έτος ή τα

οικονομικά έτη που έτυχε του ευεργετήματος του μειωμένου συντελεστή. Για την επιπλέον διαφορά φόρου που οφείλεται επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται από τις διατάξεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').

Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν έχουν εφαρμογή για επιχειρήσεις που υποχρεώνονται από διάταξη νόμου ή από την ένταξή τους σε επιχορηγούμενο πρόγραμμα από το Δημόσιο, να διατηρούν θέσεις εργασίας.

Για την εφαρμογή των παραπάνω ήδη εκδόθηκε η 10943/Β0012/ΠΟΛ 1088/11.6.2010.

Αν υπάγεσθε: γ) στο άρθρο 18 του ν. 3296/2004 :

Με το άρθρο αυτό, παρέχονται φορολογικά κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, προκειμένου να συγχωνευθούν μεταξύ τους και να ιδρύσουν νέα προσωπική εταιρία ή Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. Μεταξύ των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων δεν περιλαμβάνονται οι Α.Ε. Επίσης μεταξύ των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων δεν πρέπει να είναι εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, γιατί ο νόμος θέτει την προϋπόθεση ότι οι συγχωνευόμενες επιχειρήσεις πρέπει να έχουν κάποια νομική μορφή, την οποία στερείται το υποκατάστημα και περαιτέρω αφού δεν είναι δυνατή η υπαγωγή στο κίνητρο αυτό των ημεδαπών Α.Ε., δεν μπορεί να είναι δυνατή η υπαγωγή σε αυτό των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών Α.Ε. Από τη συγχώνευση πρέπει πάντοτε να προέρχεται εταιρία ανώτερης νομικής μορφής από αυτή των συγχωνευόμενων ή τουλάχιστον της ίδιας νομικής μορφής με αυτή που έχει την ανώτερη νομική μορφή από τις συγχωνευόμενες. Επομένως μία Ε.Π.Ε. δεν μπορεί να συγχωνευθεί με άλλη Ε.Π.Ε. ή άλλης μορφής επιχείρηση και να συστήσουν μια προσωπική εταιρία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.), αλλά η προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρία πρέπει να έχει υποχρεωτικά τον τύπο της Ε.Π.Ε. ή της Α.Ε. Περαιτέρω ο νόμος δεν θέτει καμία προϋπόθεση ως προς την κατηγορία των βιβλίων που πρέπει να τηρούν οι υπό συγχώνευση επιχειρήσεις (με εξαίρεση βεβαίως τις Ε.Π.Ε. που τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας). Επομένως αν η συγχωνευόμενη ατομική επιχείρηση ή προσωπική εταιρία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αυτή εμπίπτει στις διατάξεις του παρόντος. Επίσης οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους (μεταποιητικές, εμπορικές, παροχής υπηρεσιών). Όμως επειδή με την § 5 ορίζεται ότι οι διατάξεις μεταξύ άλλων και του άρθρου 12 του ν.δ. 1297/1972 έχουν εφαρμογή και επί των συγχωνεύσεων που γίνονται με το άρθρο αυτό, συνάγεται ότι οι υπό συγχώνευση επιχειρήσεις δεν μπορεί να έχουν ως αντικείμενο εργασιών κατά κύριο λόγο την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων (με εξαίρεση τις ξενοδοχειακές που υπάγονται). Με την § 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται μειωμένος συντελεστής φορολογίας των καθαρών κερδών της

προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρίας κατά τα 2 πρώτα έτη. Ειδικότερα προβλέπεται ότι τα κέρδη της εταιρίας αυτής θα φορολογούνται για το πρώτο οικον. έτος με τον ισχύοντα κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης συντελεστή φορολογίας μειωμένο κατά 10 μονάδες και για το επόμενο οικον. έτος με συντελεστή μειωμένο κατά 5 μονάδες.

Ειδικότερες οδηγίες έχουν δοθεί με την 1012212/10171/Β0012/ΠΟΛ 1016/7.2.2005 διαταγή μας.

Επισημαίνεται ότι με τον ν. 3756/2009 η ισχύς του άρθρου 18 του ν. 3296/2004 παρατάθηκε μέχρι της 31/12/2011.

Πίνακας Γ' «ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.»

Γενικά, σε ό,τι αφορά τη φορολόγηση των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., αναφέρεται ότι:

α) Όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν.3842/2010, τα κέρδη των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ομόρρυθμες εταιρίες, ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές εταιρίες, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.), φορολογούνται με συντελεστή είκοσιπέντε τοις εκατό (25%).

β) Ειδικά, για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού προηγουμένως αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Επομένως, αν στην κοινωνία συμμετέχουν μόνο ενήλικοι, τα κέρδη της κοινωνίας φορολογούνται με συντελεστή 25% χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, καθόσον πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων ή κοινωνών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός της .

Με τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις, ομόρρυθμος εταίρος ή κοινωνός, που συμμετέχει σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, φορολογείται για επιχειρηματική αμοιβή από όλες τις εταιρίες ή κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει.

Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν.718/1977 (εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών), για τις οποίες διατηρείται το καθεστώς κατανομής επιχειρηματικής αμοιβής σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Επομένως, με βάση τα παραπάνω, στο επίπεδο του νομικού προσώπου, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) τα κέρδη των ομόρρυθμων εταίρων φυσικών προσώπων και κοινωνών φυσικών προσώπων κοινωνίας κληρονομικού δικαίου στην οποία περιλαμβάνονται και ανήλικοι και με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) τα κέρδη όλων των λοιπών εταίρων και κοινωνών (ετερόρρυθμοι εταίροι, εταίροι νομικά πρόσωπα).

Η ισχύς των διατάξεων αυτών εφαρμόζονται για τα εισοδήματα των διαχειριστικών χρήσεων που αρχίζουν από 1/1/2010 και μετά.

Επιπλέον, για τη συμπλήρωση του πίνακα αυτού διευκρινίζεται ότι:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3908/2011 προβλέπεται απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία δημοσιεύεται η απόφαση έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. (κωδ.579 πίνακα Γ΄ και κωδικοί 576,577 και 578 πίνακα ΙΑ΄).

2. Με τις διατάξεις των παραγράφων Β2 των άρθρων 43 & 44 του ν. 4030/2011 προβλέπεται ότι από 25/11/2011 και μετά, οι επιχειρήσεις τριτογενούς τομέα που ορίζονται στην παράγραφο Δ΄ κάθε άρθρου αντίστοιχα και εγκαθίστανται σε κτίρια στις περιοχές Γεράνι & Μεταξουργείο στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας εκπίπτουν ετησίως και για μια πενταετία, από το φόρο εισοδήματος ποσό ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση του ακινήτου. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προστέθηκε ο κ.α. 575 στον πίνακα Γ΄ της πρώτης σελίδας του εντύπου Ε5 όπου αναγράφεται το διπλάσιο μίσθωμα που καταβλήθηκε μέσα στο έτος 2011 και αφορά το χρονικό διάστημα από 25/11/2011 – 31/12/2011. Λόγω της ειδικής νομοθετικής ρύθμισης,

το ετήσιο ποσό των μισθωμάτων δεν θα αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και θα προστίθεται ως λογιστική διαφορά.

3. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3877/2010 (ΦΕΚ Α΄ 160) επιβλήθηκε γενική εισφορά υπέρ ΕΛ.Γ.Α. 2% επί του συνολικού καθαρού γεωργικού εισοδήματος, εξαιρουμένου του εισοδήματος από αλιευτική δραστηριότητα, που δηλώνεται με την ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος. Για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. προϋπόθεση επιβολής της εισφοράς αυτής είναι η πλειοψηφία των μεριδίων τους να μην ανήκει σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προβλέφθηκαν στο περσινό έντυπο και εξακολουθούν να υπάρχουν ο κ.α. 909 στον πίνακα Θ΄ της τέταρτης σελίδας του εντύπου Ε5 όπου αναγράφεται το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται η εισφορά ΕΛ.Γ.Α. και ο κ.α. 910 «Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ. 13 ν. 3877/2010)» στον Πίνακα Γ΄, όπου αναγράφονται τα ποσά που αναλογούν στην εισφορά αυτή.

ΠΡΟΣΟΧΗ : Προκειμένου να συμπληρωθεί ο κ.α. 910 του πίνακα Γ΄ θα πρέπει να απαιτητως να έχει συμπληρωθεί ο κ.α. 909 του πίνακα Θ΄ της τρίτης σελίδας του εντύπου. Ο **κωδικός 911** του πίνακα Γ΄ του εντύπου Ε5 του οικονομικού έτους 2011 διαγράφηκε γιατί δεν προβλέπεται επιβολή πρόσθετης εισφοράς ΕΛΓΑ.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ΚΦΕ, εξακολουθούν να ισχύουν. Επομένως, **οι κοινωνίες αστικού δικαίου** που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε5) και για τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση **μέχρι δύο αυτοκίνητα**, χορηγείται σε κάθε μέλος, βεβαίωση με το ποσό των κερδών που τους αναλογεί, προκειμένου να φορολογηθεί στο όνομά τους. Τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την εκμετάλλευση των πάνω από δύο αυτοκινήτων φορολογούνται στο όνομα της κοινωνίας.

Όμως, σε περίπτωση εκμετάλλευσης των παραπάνω αυτοκινήτων από τους **λοιπούς υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ** (Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.), τα καθαρά κέρδη φορολογούνται στο όνομα των μελών, μόνο όταν αυτοί εκμεταλλεύονται **μέχρι ένα αυτοκίνητο**, ενώ, σε περίπτωση εκμετάλλευσης πάνω από ένα αυτοκίνητο, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 (φορολογία επιχειρηματικής αμοιβής και φορολόγηση των λοιπών κερδών στο όνομα του νομικού προσώπου).

5. Τέλος, επισημαίνεται, ότι σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε5) και φορολόγηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΕ, υπόκεινται οι κοινωνίες αστικού δικαίου, μόνον, εφόσον ασκούν **επιχείρηση ή επάγγελμα** και όχι οι κοινωνίες

με άλλο αντικείμενο δραστηριότητας, όπως π.χ. αυτές που συστάθηκαν για την εκμίσθωση ακινήτων (εισόδημα Α΄ κατηγορίας).

Τα ποσά των κερδών των **κ.α. 521 και 522** τα οποία θα φορολογηθούν με συντελεστές 25% και 20% αντίστοιχα, πρέπει να συμφωνούν με τα αναγραφόμενα στοιχεία στον Πίνακα Ι΄ (Βλέπε σχετικές οδηγίες για τον Πίνακα Ι΄).

Τέλος, στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε5 υπάρχουν οι ενδείξεις «Ολικά» ή «Δόσεις», όσον αφορά τον τρόπο πληρωμής του φόρου κλπ. ποσών που θα βεβαιωθούν, καθόσον σύμφωνα με την περ. α΄ της παρ. 11 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010, όταν ο φόρος που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης, παρέχεται έκπτωση 1,5% στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών.

Πίνακας Δ΄ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ»

1. Στον πίνακα αυτόν, οι **κωδικοί 018,019,020,450,021,022 και 023** θα συμπληρώνονται μόνο από τους τηρούντες βιβλία Γ΄ κατηγορίας και το άθροισμα των κωδικών αυτών θα πρέπει είναι ίσο με το ποσό του κωδικού 196 της τρίτης σελίδας του εντύπου Ε3 όπου αναγράφεται το συνολικό ποσό του πίνακα της φορολογικής αναμόρφωσης.

.ΠΡΟΣΟΧΗ : Οι παραπάνω κωδικοί δεν θα συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

2. Στον πίνακα αυτόν, προστέθηκε **κωδ. 462** στον οποίο αναγράφεται το ποσό που φορολογήθηκε κατά την προηγούμενη χρήση λόγω αναμόρφωσης της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού. (περ, ιε΄, παραγρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.)

3. Επιπλέον, προστέθηκε ο **κωδ. 550** για την αναγραφή του ποσού της τεκμαρτής απόσβεσης της αξίας της άδειας κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. του ν. 3888/2010.

ΠΡΟΣΟΧΗ : ο κωδικός αυτός (550) συμπληρώνεται μόνο από εταιρίες που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. ενώ για τις εταιρίες που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα συμπληρώνεται ο κωδικός 312 της δεύτερης σελίδας του εντύπου Ε3.

Επίσης προστέθηκε ο **κωδικός 097** στον οποίο θα αναγράφονται τα έτη της απόσβεσης αυτής.

4. Ο **κωδικός 043** που αναφέρονταν στα αφορολόγητα ποσά του ν.1262/1982 καταργήθηκε λόγω της λήξης περιόδου της επένδυσης.

5. Επιπλέον, στον πίνακα αυτόν περιλαμβάνεται ο **κ.α. 041** για την αναγραφή του σχηματιζόμενου αφορολόγητου αποθεματικού, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 71 του ν. 3842/2010 περί φορολογικών κινήτρων ευρεσιτεχνίας (οι όροι, οι προϋποθέσεις και διαδικασίες για την εφαρμογή αυτών έχουν δοθεί με την 11970/Β0012/ΠΟΛ 1203/6.12.2010 κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων).

6. Επίσης, από τις διατάξεις των παραγράφων 9-13 του άρθρου 73 του ν.3842/2010, προβλέπεται ότι, κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που υπάγεται σε φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα και επενδύει στην **παραγωγή κινηματογραφικού έργου** μεγάλου μήκους με προορισμό την προβολή σε κινηματογραφική αίθουσα απαλλάσσεται από το φόρο που του αναλογεί για ποσό ίσο με:

α) το **40%** του ποσού που επένδυσε, εφόσον το φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν δραστηριοποιείται επαγγελματικά στον οπτικοακουστικό τομέα, δεν είναι μέτοχος ανώνυμης Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή μέλος Ο.Ε., Ε.Ε. ή κοινοπραξίας που δραστηριοποιείται στον οπτικοακουστικό τομέα,

β) το **20%** του ποσού που επένδυσε, εφόσον το φυσικό ή νομικό πρόσωπο δραστηριοποιείται επαγγελματικά στον οπτικοακουστικό τομέα, ή είναι μέτοχος ανώνυμης Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., ή μέλος Ο.Ε., Ε.Ε. ή κοινοπραξίας που δραστηριοποιείται στον οπτικοακουστικό τομέα.

Σε κάθε περίπτωση το συνολικό ποσό της επένδυσης στην παραγωγή κινηματογραφικών έργων **δεν μπορεί να υπερβαίνει το 20% του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος**. Το ποσό της επένδυσης πρέπει να χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξόφληση δαπανών που διενεργούνται στην Ελλάδα.

Με την **ΠΟΛ. 1132/6.6.2011 Α.Υ.Ο.** (ΦΕΚ.Β΄1392/16.6.2011) ορίστηκε για την εφαρμογή των παραπάνω ότι :

α) για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται επαγγελματικά στον οπτικοακουστικό τομέα το 20% του ποσού της επένδυσης στην παραγωγή κινηματογραφικών έργων θα αφαιρείται από τα καθαρά τους κέρδη.

β) για τις επιχειρήσεις που δεν δραστηριοποιούνται επαγγελματικά στον οπτικοακουστικό τομέα το 40% του ποσού της επένδυσης στην παραγωγή κινηματογραφικών έργων θα αφαιρείται από τα καθαρά τους κέρδη.

Το ποσό της έκπτωσης αυτής θα αναγράφεται στον **κωδικό 076** και θα συμπληρώνεται μόνο από τις εταιρίες που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας. Επίσης το ποσό του κωδικού αυτού δεν θα αναγνωρίζεται σε περίπτωση ζημιάς ενώ σε περίπτωση που μετά την

αφαίρεσή του κωδικού αυτού προκύπτει ζημιά, αυτή θα μηδενίζεται. Οι επιχειρήσεις με βιβλία Β΄ κατηγορίας θα συμπληρώνουν αντίστοιχους κωδικούς (382,383,384) στον πίνακα Ζ΄ του εντύπου Ε3.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Οι κωδικοί **530 & 531** που υπήρχαν στο έντυπο οικονομικού έτους 2011 (για την αναγραφή των απαλλασσόμενων κερδών μέχρι 30.000 ευρώ, των ομόρρυθμων εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν ως μέλη αποκλειστικά φυσικά πρόσωπα τα οποία κατά την έναρξη δραστηριότητας δεν έχουν συμπληρώσει το τριακοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους) παύουν να υφίστανται, λόγω της κατάργησης της απαλλαγής αυτής με την παράγραφο 4 του άρθρου 42 του ν.4024/2011.

Πίνακας Ε΄ «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ»

Ο Πίνακας Ε΄ διαιρείται:

α) στον υποπίνακα (α) «ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ».

Στον υποπίνακα αυτόν, προστέθηκε στήλη «Δαπάνες άρθρων 23 & 31 του Κ.Φ.Ε.», σε αντικατάσταση της στήλης με το ποσοστό απόσβεσης και

β) στον υποπίνακα (β) «ΥΠΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ» .

Στον υποπίνακα αυτόν, το καθαρό εισόδημα που αναγράφεται, προκύπτει από τη διαφορά του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτήθηκε από υπεκμίσθωση, με μεταφορά των συνολικών ποσών από τις αντίστοιχες στήλες του εντύπου Ε2 και του καταβαλλόμενου μισθώματος που καταβλήθηκε στον εκμισθωτή.

Πίνακας Θ΄ : «ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ»

Προστέθηκαν οι κωδικοί **049** για την προκαταβολή του φόρου & **050** για το ποσό των φόρων που παρακρατήθηκαν.

Για τη συμπλήρωση του κωδικού 049, λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα των κωδικών 004,523 και 005 του πίνακα Γ΄ της πρώτης σελίδας του εντύπου.

Πίνακας Ι΄ «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ – ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ»

Από τα στοιχεία των εταίρων – μελών καθορίζεται ο συντελεστής φορολόγησης της εταιρείας. Στον Πίνακα Ι΄, στη στήλη με την «ΙΔΙΟΤΗΤΑ» των εταίρων – μελών αναγράφεται το αν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ομόρρυθμο ή ετερόρρυθμο μέλος ή κοινωνός.

Αναγράψτε την ιδιότητα του εταίρου / μέλους στην αντίστοιχη στήλη :

α) νομικό πρόσωπο (Ν.Π.),

β) φυσικό πρόσωπο ομόρρυθμο μέλος (Ο.Μ.),
 γ) φυσικό πρόσωπο ετερόρρυθμο μέλος (Ε.Μ.) και δ) φυσικό πρόσωπο κοινωνός (Κ)
 κ.τ.λ.

ΠΡΟΣΟΧΗ : Το σύνολο των κερδών που αναλογούν **στα ομόρρυθμα μέλη** φυσικά πρόσωπα μεταφέρεται στον **κ.α. 522** του πίνακα Γ ενώ το σύνολο των κερδών **των υπολοίπων μελών** μεταφέρεται στον **κ.α. 521** του ίδιου πίνακα.

Επίσης, επί πλέον στις γραμμές 1, 2, 3 του πίνακα Ι΄ αναγράφονται τα δεδομένα των εταίρων / μελών (μέχρι τρείς) που έχουν πάρει επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρία.

Στις γραμμές 4 έως 8 του ίδιου πίνακα αναγράφονται τα στοιχεία των εταίρων / μελών που δεν έχουν πάρει επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρία. Αν ο πίνακας αυτός δεν επαρκεί, επισυνάπτεται κατάσταση και μεταφέρετε τα σύνολα της κατάστασης στα πεδία του κ.α. 639 του παρόντος πίνακα.

Πίνακας ΙΑ΄ : «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Ν.3908/2011»

Προστέθηκε νέος πίνακας ΙΑ΄ σε αντικατάσταση του παλαιού, όπου θα αναγράφονται αναλυτικά τα ποσά της απαλλαγής του ν. 3908/2011.

Τέλος, διαγράφηκε ο **πίνακας ΙΒ΄** διότι τα στοιχεία που αναγράφονταν σε αυτόν λαμβάνονται αυτομάτως από τη Γ.Γ.Π.Σ. με τον αναγραφόμενο Α.Φ.Μ. των μελών.

ΙΙ) ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Ε3)

1. Στην πρώτη σελίδα του εντύπου, στη στήλη για την κατηγορία των βιβλίων προστέθηκαν οι κωδικοί 593 & 594.

α) Ο **κωδικός 593** θα διαγραμμίζεται από τους συγγραφείς, μουσουργούς & καλλιτέχνες, ζωγράφους ή γλύπτες ή χαρακτές της παραγράφου 7 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να κατανεμηθούν τα εισοδήματα τους στα οριζόμενα έτη.

Εφόσον οι παραπάνω υπόχρεοι κάνουν χρήση της παραγράφου 7 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή κατανέμουν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά αποτελέσματα σε τέσσερα έτη, θα αναγράφουν το άθροισμα των προκυπτόντων ποσών του συγκεκριμένου έτους καθώς και των μεταφερόμενων ποσών από τα προηγούμενα έτη, στον πίνακα ΣΤ΄ προς φορολόγηση.

Οι παραπάνω υπόχρεοι, θα συντάσσουν κατάσταση κατανομής, βάσει της οποίας θα προκύπτουν τα παραπάνω αποτελέσματα και την οποία θα τηρούν στο αρχείο τους, εφόσον υποβάλουν την δήλωσή τους μέσω διαδικτύου.

β) ο **κωδικός 594** θα συμπληρώνεται από όσους είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας και δεν τα τηρούν.

Παρέμειναν οι κατηγορίες βιβλίων(Β,Γ & ΒΓ), διαγράφηκαν οι κατηγορίες βιβλίων Α,ΑΒ, ΑΓ &ΑΒΓ.

2. Πίνακας Ζ΄:

α) Διαγράφηκε ο **κωδικός 342** για το είδος της μελέτης των μηχανικών που υπήρχε για πληροφοριακούς λόγους.

β) Προστέθηκε ο **κωδικός 312** στον οποίο αναγράφεται το ποσό της απόσβεσης της άδειας Φ.Δ.Χ. του ν. 3888/2010.

γ) Διευκρινίζεται ότι ο **κωδικός 313** συμπληρώνεται μόνο από τις ατομικές επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες, διότι οι εταιρίες θα συμπληρώνουν αντίστοιχο κωδικό στο έντυπο Ε5.

δ) Προστέθηκε ο **κωδ. 382** στον οποίον θα αναγράφεται το ποσό της επένδυσης κινηματογραφικής παραγωγής της παρ.9 αρθρ. 73 ν. 3842/2010. Επίσης προστέθηκαν οι **κωδικοί 383 και 384** οι οποίοι θα διαγραμμίζονται ανάλογα με την δραστηριότητα της επιχείρησης που επενδύει σε κινηματογραφική παραγωγή. Πιο συγκεκριμένα, ο κωδικός 383 που αντιστοιχεί στο **40%** του ποσού της επένδυσης, θα διαγραμμίζεται εφόσον το φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν δραστηριοποιείται επαγγελματικά στον οπτικοακουστικό τομέα, δεν είναι μέτοχος ανώνυμης Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή μέλος Ο.Ε., Ε.Ε. ή κοινοπραξίας που δραστηριοποιείται στον οπτικοακουστικό τομέα, ενώ ο κωδικός 384 που αντιστοιχεί στο **20%** του ποσού επένδυσης, θα διαγραμμίζεται εφόσον το φυσικό ή νομικό πρόσωπο δραστηριοποιείται επαγγελματικά στον οπτικοακουστικό τομέα, ή είναι μέτοχος ανώνυμης Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., ή μέλος Ο.Ε., Ε.Ε. ή κοινοπραξίας που δραστηριοποιείται στον οπτικοακουστικό τομέα.

3. Πίνακας Θ΄ :

α) Προστέθηκε **κωδικός 196** όπου θα αναγράφεται το ποσό του συνόλου της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., (δεν υπήρχε στο έντυπο του 2011 και οι φορολογούμενοι το ανέγραφαν στις σημειώσεις της τέταρτης σελίδας του εντύπου). Το ποσό αυτό θα πρέπει να είναι ίσο με το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των κωδικών (018 έως και 023) της δεύτερης σελίδας του εντύπου **Ε5 (αφορά μόνο εταιρίες που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας)** .

β) Προστέθηκε ο **κωδικός 197**, ο οποίος συμπληρώνεται από προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., ΕΕ, κτλ.,) που μετατράπηκαν μέσα στη χρήση σε ΑΕ ή ΕΠΕ και τηρούσαν βιβλία Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ (αναγράφονται τα αποτελέσματα των βιβλίων Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ που υπήρχαν από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την χορήγηση ΑΡΜΑΕ.-ΠΟΛ 1083/15.6.2009.)

4. Πίνακας Γ΄:

Για τις υπόψη διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 3842/2010, αναφορικά με τον αυτοέλεγχο των υποβαλλόμενων δηλώσεων, έχει εκδοθεί η ΠΟΛ. 1191/17.12.2010 διαταγή.

Αναλυτικότερα :

α. Επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων :

Οι επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων(κ.α. 125) τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων)(κ.α.121) και των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν(κ.α. 122), με το συντελεστή αναγωγής(κ.α. 101) αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

Εφόσον κατά τον υπολογισμό του συντελεστή αναγωγής προκύπτει δεκαδικός αριθμός με περισσότερα από πέντε δεκαδικά ψηφία αυτού. (π.χ. ο συντελεστής αναγωγής 1,234567901 περιορίζεται σε 1,23456.).

β. Επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών:

Οι επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων(κ.α. 105) τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν(κ.α. 102), με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής(κ.α. 104) λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ.,

εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

Δηλαδή και οι επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να υπαχθούν στον αυτοέλεγχο, πρέπει να δηλώνουν το ποσό ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει με την ίδια μέθοδο όπως και στις επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων. Επομένως, όσα αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση α' για τις επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων, σχετικά με τα έξοδα και τις δαπάνες καθώς και τις αποσβέσεις, ισχύουν ανάλογα και στην προκειμένη περίπτωση.

γ. Μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών :

Οι μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο του αθροίσματος των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις α' και β', με επιμερισμό των κοινών δαπανών στις επί μέρους δραστηριότητες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων κάθε δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου από όλες τις δραστηριότητες.

δ. Αμιγώς ελεύθεροι επαγγελματίες :

Οι αμιγώς ελεύθεροι επαγγελματίες πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων(κ.α.115) τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει με τη διαδικασία που προβλέπεται για τις επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών. Δηλαδή, πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν(κ.α. 112), με το συντελεστή αναγωγής(κ.α. 114) αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο συντελεστή καθαρών αμοιβών. Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για τον ελεύθερο επαγγελματία συντελεστής καθαρών αμοιβών(Ε.16382/ΠΟΛ 371/29.12.1987), εφαρμόζεται ο μέσος όρος των συντελεστών καθαρών αμοιβών (47,75%).

Προκειμένου για ελεύθερους επαγγελματίες με περισσότερους του ενός συντελεστές καθαρών αμοιβών, εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των συντελεστών καθαρών αμοιβών κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

Επομένως, όσα αναφέρονται στην πιο πάνω περίπτωση β' για τις επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών, σχετικά με τα έξοδα και τις δαπάνες καθώς και τις αποσβέσεις, ισχύουν ανάλογα και στην προκειμένη περίπτωση.

ε. Ελεύθεροι επαγγελματίες με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών :

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που παράλληλα ασκούν και εμπορική δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών πρέπει να δηλώνουν ποσό ακαθάριστων εσόδων τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες περιπτώσεις δ', α' και β', κατά περίπτωση, και με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην προηγούμενη περίπτωση γ' σχετικά με τον επιμερισμό των κοινών δαπανών.

Καθαρά κέρδη υπαγομένων στον αυτοέλεγχο.

Τα ακαθάριστα έσοδα όπως προκύπτουν στις παραπάνω περιπτώσεις θα πολλαπλασιαστούν με το Μ.Σ.Κ.Κ. ή μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. ή μέσο σταθμικό Σ.Κ.Κ. κατά περίπτωση (κ.α. 128,133,138) για να προκύψουν τα καθαρά κέρδη αυτοελέγχου (κ.α. 129, 134, 139). Τα κέρδη αυτά συγκρίνονται με τα λογιστικά καθαρά κέρδη βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. και των βιβλίων του Κ.Β.Σ. (κ.α. 130, 135, 140) και τελικώς επιλέγονται τα μεγαλύτερα προς φορολόγηση (κ.α. 131, 136, 141) προκειμένου αυτά να μεταφερθούν στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (έντυπα Ε1 και Ε5).

Τα κέρδη που τελικά επιλέγονται προς φορολόγηση (τα μεγαλύτερα από τη σύγκριση πινάκων ΣΤ' και Ι') αναπροσαρμόζονται με τα ποσά του πίνακα Ζ'.

5. Πίνακας ΙΒ' :

Προστέθηκαν οι **κωδικοί 367,368,369,370 και 371**, στους οποίους αναγράφονται αναλυτικά οι δαπάνες των εταιριών με Β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. που αποκτούν γεωργικό εισόδημα, για πληροφοριακούς λόγους, προκειμένου να μην συμπληρώνεται ο πίνακας ΣΤ'.

6. Πίνακας ΙΓ΄ :

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010 ορίσθηκε συντελεστής φορολόγησης 20% των οικοδομικών επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ και εξακολουθούν να φορολογούνται εξωλογιστικά με συντελεστή επί των ακαθάριστων εσόδων τους για εισοδήματα που αποκτούν από 1.1.2010 και μετά (πίνακας ΙΓ΄ εντύπου Ε3) .

Στον πίνακα αυτόν και πιο συγκεκριμένα στον υποπίνακα των τεχνικών επιχειρήσεων, προστέθηκαν οι **κωδικοί 372,373,374,375 και 376** και οι **κωδικοί 377,378,379,380 και 381** στον υποπίνακα των οικοδομικών επιχειρήσεων, στους οποίους θα αναγράφονται αναλυτικά οι δαπάνες των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων αντίστοιχα, για πληροφοριακούς λόγους, προκειμένου να μην συμπληρώνεται ο πίνακας ΣΤ΄. Επισημαίνεται ότι, προκειμένου για τεχνικές επιχειρήσεις, ο αντίστοιχος υποπίνακας θα συμπληρώνεται για τα εισοδήματα από εκτέλεση τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί μέχρι 31-12-2006, γιατί για τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από 1-1-2007 και μετά, τα εισοδήματα που προκύπτουν από αυτά φορολογούνται λογιστικά.

7. Πίνακας ΙΔ΄ :

Ο πίνακας ΙΔ΄ τροποποιήθηκε και περιλαμβάνει τρεις υποπίνακες α, β, γ.

Στον **υποπίνακα α΄** αναγράφονται τα στοιχεία για τα Ε.Δ.Χ. (ΤΑΞΙ) και περιλαμβάνει στήλες με την έδρα, τον αριθμό κυκλοφορίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας.

Στον **υποπίνακα β΄** αναγράφονται τα στοιχεία για τα Φ.Δ.Χ. (φορτηγά δημόσιας χρήσης) και περιλαμβάνει στήλες με τον αριθμό κυκλοφορίας, το μικτό φορτίο και το είδος καυσίμου.

Στον **υποπίνακα γ΄** αναγράφονται τα στοιχεία για τα ενοικιαζόμενα δωμάτια, διαμερίσματα, κάμπινγκ και λιανοπωλητές και περιλαμβάνει στήλες με τον δήμο και την κοινότητα εγκατάστασης της επιχείρησης, τον αριθμό δωματίων ή διαμερισμάτων κ.λ.π.

Τα στοιχεία των υποπινάκων α΄, β΄ και γ΄ συμπληρώνονται για ελεγκτικούς λόγους.

Επισημαίνεται ότι, με τις διατάξεις των παραγράφων 3 έως 7 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010, οι επιχειρήσεις του πίνακα αυτού, προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη λογιστικά. Οι επιχειρήσεις αυτές είναι οι:

- α) Εκμεταλλευτές αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ)
- β) Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων ενταγμένων σε ΚΤΕΛ
- γ) Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης
- δ) Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων
- ε) Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης κατασκηνωτικών κέντρων (camping)

στ) Επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών και αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές

8. Με την ΠΟΛ. 1235/2011 εγκύκλιό μας, δόθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης (σύμφωνα με την § 9 του άρθρου 17 του ν.3842/2010) η οποία περιλαμβάνει πίνακα με τα ποσά της φορολογικής αναμόρφωσης κατά κατηγορία δαπανών, πίνακα με τα ποσά των φόρων που έχουν αποδοθεί, πίνακα στον οποίο θα αναγράφονται ο αριθμός των κινητών τηλεφώνων και ο αριθμός των απασχολουμένων στην επιχείρηση και πίνακα στον οποίο θα περιλαμβάνονται τα αυτοκίνητα της επιχείρησης με τα κυβικά τους.

ΠΡΟΣΟΧΗ. Το σύνολο που προκύπτει από τον πίνακα της φορολογικής αναμόρφωσης θα μεταφέρεται :

1) για τις ατομικές επιχειρήσεις και για τους υπόχρεους της παραγρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ανάλογα με την δραστηριότητα, στους **κωδικούς 564, 565 και 566** και το σύνολο στον **κωδικό 567**, του υποπίνακα η΄ του πίνακα **ΣΤ΄** της 2^{ης} σελίδας του **εντύπου Ε3** .

2) για τις ατομικές επιχειρήσεις και για τους υπόχρεους της παραγρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. στον **κωδικό 196** «συνολικό ποσό κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης» του πίνακα Θ΄ της τρίτης σελίδας του εντύπου Ε3 οικονομικού έτους 2012.

Σημειώνεται ότι η παραπάνω κατάσταση **θα υποβάλλεται υποχρεωτικά** μέσω διαδικτύου με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επισημαίνεται ότι η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης **θα υποβάλλεται επίσης μέσω διαδικτύου** και στην περίπτωση των εταιριών της παρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. για τις οποίες είναι **προαιρετική** η ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός τους (έντυπο Ε5) .

Τέλος, οι προηγούμενες εγκύκλιοι της υπηρεσίας μας αναφορικά με οδηγίες για τη συμπλήρωση των εντύπων Ε3 και Ε5 εξακολουθούν να ισχύουν κατά περίπτωση.

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Π. Οικονόμου

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ: Σχέδιο κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ****I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες.
2. Οικονομικές Επιθεωρήσεις – Όλους τους Επιθεωρητές στις έδρες τους.
3. ΔΕΚ
4. Ομάδα έργου εφαρμογών του TAXIS
5. Περιοδικό « ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
6. Π.Ο.Ε. – Δ.Ο.Υ.
7. Αποδέκτες Πινάκων Α' (εκτός 1 και 4) και Η'
8. Αποδέκτες Πινάκων Ι' , ΙΒ' (εκτός 1) , ΙΓ' , ΙΖ' , ΙΣΤ' και ΙΗ'
9. Αποδέκτες Πινάκων ΚΒ' και ΚΓ'

II. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπλ. Υπουργού
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων
4. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Η. Πλασκοβίτη
5. Γραφείο κ. Γενικού Διευθυντή Φορολογίας (3)
6. Γραφεία κ.κ. Γενικών Διευθυντών
7. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
8. Γραφείο επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
9. Γεν. Δ/νση Οικονομικής Επιθεώρησης – Θεμιστοκλέους 5 10184 Αθήνα
10. Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων – Γενική Δ/νση ΚΕ.Π.Υ.Ο.,
Δ/νση Εφαρμογών Η/Υ (Δ.30)
11. Γραφείο κ. Διευθυντή Δ.12
12. Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ.12) –Τμήματα Α'(20), Β'(10),
13. Γραφείο κ. Διευθυντή Ελέγχου
14. Δ/νση Ελέγχου Τμήμα Α'(3).

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΙΣΗΣ:
 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ:
 ΑΦΜ:
 ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ:

I. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (άρθρ. 31 ΚΦΕ)

II.

Συμπληρώνεται σε περίπτωση αναμόρφωσης η στήλη (4) με τα αντίστοιχα ποσά.

Α/Α (1)	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (2)	ΚΩΔΙΚΟΣ (3)	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (4)
* 1.	Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού (Μη καταβολή ή βεβαίωση ασφαλιστικών εισφορών κ.τ.λ.)-(§ 1, περ. α υποπ., αα)		
2.	Μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταίρων ή μελών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ. δεν αναγνωρίζονται.(§1 υποπ.αα ,περ.α)		
3.	Δωρεές – Χορηγίες (μέχρι 10%του συνολικού ποσού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς και εφόσον έχουν κατατεθεί στο Παρακαταθηκών &Δανείων ή σε άλλη Τράπεζα.) – (§ 1 ,περ.α., υποπ.γγ,)		
4.	Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής εργατοϋπαλληλικού προσωπικού(κατά το μέρος που υπερβαίνουν το προβλεπόμενο όριο) –(§ 1, περ. α, υποπ. δδ).		
5.	Δαπάνες για την επισκευή και συντήρηση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων είτε είναι ιδιόκτητα ή μισθωμένα ή με leasing, (πάνω από το προβλεπόμενο όριο).*Συμπληρώνεται ο αντίστοιχος πίνακας II.(§ 1,περ.β).		
6.	Τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά που δεν αναγνωρίζονται (§ 1, περ.δ.)		
7.	Φόροι – Τέλη – Δικαιώματα(φόρος εισοδήματος κ.τ.λ.) που δεν αναγνωρίζονται (§ 1 , περ. ε).		
8.	Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων(πλέον των νομίμων) – (§ 1 , περ.στ.)		
9.	Δαπάνες διαφήμισης(μη καταβολή του διαφημιστικού τέλους υπέρ Ο.Τ.Α. κ.τ.λ.) – (§ 1 , περ.ιδ)		

10.	Μισθώματα σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων(κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου) – (§ 1 ,περ.ιστ)		
11.	Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων(§ 8)		
12.	Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση (περιορισμός στο 50% και ανάλογα με τον αριθμό των απασχολουμένων υπαλλήλων και εταίρων.) – (§ 1, περ.ψ) *Συμπληρώνεται ο αντίστοιχος πίνακας III).		
13.	Ποινικές ρήτρες, πρόστιμα και χρηματικές ποινές (§.17.)		
14.	Καταβολή αποζημιώσεων. Έλεγχος για την κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφου της απόφασης ή του εγγράφου, βάση του οποίου καταβάλλεται.)-(§.9)		
15.	Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά του .Κ.Β.Σ.		
16.	Παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς εργαζόμενους (δωροεπιταγές- διατακτικές- ενόικια-πιστωτικές κάρτες στελεχών κτλ(εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στην μισθοδοσία). Δεν αναγνωρίζονται(§ 1, περ.χ.)		
17.	Παραλαβή αγαθών από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με αυτόν που τιμολογεί εφόσον βρίσκεται εκτός Ελλάδος(τριγωνικές συναλλαγές) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση (§ 1 περ. γ).		
18.	Λοιπές δαπάνες		
	ΣΥΝΟΛΟ (**)		

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ :

* Αν δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές ή δεν έχουν καταλογιστεί ή δεν έχει υποβληθεί Α.Π.Δ. προς το ΙΚΑ, ο υπόχρεος υποβάλλει αίτηση προς το οικείο ασφαλιστικό ταμείο για την βεβαίωση των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών και στοιχεία της αίτησης αυτής συνυποβάλλονται με την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή , διατηρείται το δικαίωμα αναγνώρισης της δαπάνης μισθοδοσίας, εφόσον συντρέχουν τα προαναφερόμενα.

** α) για τις ατομικές επιχειρήσεις και για τους υπόχρεους της παραγρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ανάλογα με την δραστηριότητα, στους **κωδικούς 564, 565 και 566** του υποπίνακα η΄ του πίνακα **ΣΤ΄** της 2^{ης} σελίδας του **εντύπου Ε3** και

β) για τις ατομικές επιχειρήσεις και για τους υπόχρεους της παραγρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. στις «Σημειώσεις Φορολογουμένου», της τέταρτης σελίδας του ίδιου εντύπου, θα αναγράφεται το συνολικό ποσό που θα προκύπτει από την κατάσταση αναμόρφωσης (ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ: ΕΥΡΩ), με την σημείωση ότι για τους τελευταίους (υπόχρεοι παραγρ. 4 άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.) στη συνέχεια θα μεταφέρεται στον κωδ. 022 της δεύτερης σελίδας του εντύπου Ε5. Στην περίπτωση αυτή δεν χρειάζεται να συμπληρωθούν οι υπόλοιποι κωδικοί 018,019,020,450,021, και 023 της ίδιας σελίδας.

III. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ			ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ				
A/A	Γράμματα	Αριθμός	Κυβικά Εκατοστά	A/A	Γράμματα	Αριθμός	Κυβικά Εκατοστά
1				6			
2				7			
3				8			
4				9			
5				10			

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ Ε.Ι.Χ.:

A. ΜΕΧΡΙ 1600 CC :

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ
	(α)	(β)		(α)*(β)
		*30%		

B. ΠΑΝΩ ΑΠΟ 1600 CC :

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ
---------	--------------	---------	---------	---------------------

	(α)	(β)		(α)*(β)
		*65%		

IV. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ:

ΚΩΔ	ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ (α)	ΚΩΔ.	ΑΡΙΘΜ. ΚΙΝΗΤΩΝ (β)	ΚΩΔ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΑΣΧΟΛ. (γ)	% (δ)	ΚΩΔ	ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ
						50%		α- (α×γ×δ:β)
						*50%		(α)×(δ)

* Ο τύπος α- (α×γ×δ:β) εφαρμόζεται όταν το (β) είναι μεγαλύτερο του (γ) .

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ - ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ - ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΙΣΗΣ :

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ:

ΑΦΜ:

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ:

IV. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΔΟΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ (ΦΠΑ κ.τ.λ.)

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΚΩΔΙ	ΠΡΟΚΥΠΤΟΝΤΕΣ	ΚΩΔΙΚ	ΑΠΟΔΟΘΕΝΤΕΣ	ΚΩΔΙ	ΔΙΑΦΟΡΑ
-------------	------	--------------	-------	-------------	------	---------

		ΚΟΣ	ΦΟΡΟΙ (α)	ΟΣ	ΦΟΡΟΙ (β) (ΔΗΛΩΘΕΝΤΕΣ Η ΚΑΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΝΤΕΣ)	ΚΟΣ	(α)-(β)
Π Α Ρ Α Κ Ρ Α Τ Η Θ Ε Ν Τ Ε Σ	ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΡΘΡΟ 57 ΚΦΕ						
	ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟ 55 ΚΦΕ						
	ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΕ						
	ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ ΑΡΘΡ. 54 ΚΦΕ						
	<u>ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ</u>						
ΦΠΑ							
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ							
ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΕΙΑΣ							
<u>ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ</u>							

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ-ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ-ΣΦΡΑΓΙΔΑ