



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16 Απριλίου 2024

Αρ. Πρωτ.: Ε.2027

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄**

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 3375192/454
E-Mail : deaf@aade.gr

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α και της παρ. 6 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 (Α΄ 167)

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά σε παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α και της παρ. 6 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, εφεξής ΚΦΕ).

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων σε ζητήματα που αφορούν: α) στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α ΚΦΕ στα φυσικά πρόσωπα τα οποία εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής της περ. σ΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ και στην εξαίρεση της περ. β΄ της παρ. 6 του άρθρου 28Α ΚΦΕ, β) στην εφαρμογή της προσαύξησης της περ. γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 28Α ΚΦΕ και γ) στη μεταφορά ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 27 του ΚΦΕ, σε περίπτωση προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος κατ' εφαρμογή των άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στους ασκούντες ατομική επιχείρηση κατά τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α και της παρ. 6 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013:

Α. Σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28Α ΚΦΕ στα φυσικά πρόσωπα τα οποία εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής της περ. σ΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ και την εξαίρεση της περ. β΄ της παρ. 6 του άρθρου 28Α ΚΦΕ.

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ, όπως το άρθρο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 15 του ν. 5073/2022 (Α' 204) και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ίδιου νόμου ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα, ορίζεται ότι για τους ασκούντες ατομική επιχείρηση της περ. γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251) το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας τεκμαίρεται ότι δεν υπολείπεται του ποσού που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο αυτό. Με τη διάταξη δε της περ. β' της παρ. 6 του ίδιου άρθρου, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι το τεκμήριο αυτό δεν εφαρμόζεται σε όσους αμείβονται σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12, εφόσον συμβάλλονται με έως και τρία (3) φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

2. Περαιτέρω, με την παρ. 1 του άρθρου 21 ΚΦΕ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 ΚΦΕ ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. Με τις δε διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το σύνολο του καθαρού εισοδήματος που αποκτάται από την παροχή υπηρεσιών υπό τις προϋποθέσεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία του άρθρου 12 του ΚΦΕ και όχι ως καθαρό εισόδημα (κέρδος) από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ΚΦΕ, για το οποίο εφαρμόζεται το τεκμήριο του άρθρου 28Α ΚΦΕ. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 28Α ΚΦΕ, δεν εφαρμόζονται για τα φυσικά πρόσωπα τα οποία εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, ακόμα και στην περίπτωση που οι φορολογούμενοι αυτοί, συμβάλλονται με περισσότερα από τρία (3) φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Β. Σχετικά με την εφαρμογή της προσαύξησης της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 28Α ΚΦΕ.

5. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ ορίζεται ότι ως ελάχιστο ετήσιο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας τεκμαίρεται ποσό μέχρι πενήντα χιλιάδες ευρώ (50.000 €) που προκύπτει από το άθροισμα, μεταξύ άλλων, ποσού που ανέρχεται στο πέντε τοις εκατό (5%) επί του ποσού, κατά το οποίο ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τον μέσο ετήσιο κύκλο εργασιών του Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της περ. ιστ) της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 4919/2022 (Α' 71), όπως ορίζεται με την απόφαση που εκδίδεται με βάση την παρ. 4 του άρθρου 57 του ν. 4919/2022, στον οποίο

ο υπόχρεος πραγματοποιεί τα υψηλότερα έσοδα (περ. γ'). Περαιτέρω, ορίζεται ότι για την εφαρμογή της περ. γ) λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος του ετήσιου κύκλου εργασιών του αντίστοιχου Κ.Α.Δ. δεύτερου βαθμού του προηγούμενου φορολογικού έτους, που αφορά στους υπόχρεους της παρ. 1 του άρθρου 28Α του ΚΦΕ, όπως αυτός αναρτάται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), εντός ενός μηνός από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 67 εκάστου έτους, καθώς και ότι για τον προσδιορισμό του μέσου όρου δεν λαμβάνονται υπόψη οι επιτηδευματίες με μηδενικό κύκλο εργασιών. Τέλος, ορίζεται ότι ειδικά ως προς τους υπόχρεους με Κ.Α.Δ. «εκμετάλλευση καταστήματος ψιλικών ειδών γενικά (47.19.10.01)», «εκμετάλλευση περιπτέρου (47.19.10.02)» και «λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού σε εξειδικευμένα καταστήματα (47.26)», για τον προσδιορισμό του ετήσιου κύκλου εργασιών του υπόχρεου και τον προσδιορισμό του μέσου όρου του ετήσιου κύκλου εργασιών του Κ.Α.Δ. δεν λαμβάνονται υπόψη οι πωλήσεις των καπνοβιομηχανικών προϊόντων της περ. α) της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248).

6. Εξάλλου, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 67 του ΚΦΕ, ορίζεται η γενική προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, η οποία υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της ανωτέρω διάταξης ορίζεται ειδική προθεσμία για την περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, οπότε η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και με το τρίτο εδάφιο αυτής ορίζεται ότι εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

7. Περαιτέρω, με την παρ. 1 της υπό στοιχεία Α.1078/2023 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 3472), παρατάθηκε η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 φυσικών προσώπων μέχρι και την 31η Ιουλίου 2023 και ώρα 15:00. Με τη διάταξη δε του πρώτου εδαφίου της παρ. 86 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.5045/2023 (Α' 136), ορίσθηκε ότι η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 παρατείνεται μέχρι και την 31η Αυγούστου 2023 και ώρα 15:00. Τέλος, με την υπό στοιχεία Α.1133/2023 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 5280), μεταξύ άλλων, ορίστηκε ότι τα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 3 του ΚΦΕ που δεν υπέβαλαν δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 έως ώρα 15:00 της 31ης Αυγούστου 2023, είχαν τη δυνατότητα να υποβάλλουν την ανωτέρω δήλωση μέχρι την 4η Σεπτεμβρίου 2023.

8. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ανάρτηση στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ του μέσου όρου του ετήσιου κύκλου εργασιών του αντίστοιχου Κ.Α.Δ. δεύτερου βαθμού του προηγούμενου φορολογικού έτους, πραγματοποιείται εντός μηνός από την ημερομηνία λήξης της γενικής προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 67 εκάστου έτους, ή της ημερομηνίας που ορίζεται ως καταληκτική για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων εκάστου φορολογικού έτους, καθώς και ότι η ανάρτηση γίνεται με βάση τα στοιχεία των αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων

φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται εντός της ανωτέρω προθεσμίας. Ειδικά δε για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων για τις δηλώσεις του φορολογικού έτους 2023, δεδομένου ότι ήδη κατά τη δημοσίευση του ν. 5073/2023 την 11.12.2023, είχε παρέλθει η κατά τα ανωτέρω οριζόμενη προθεσμία για την ανάρτηση στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ του Μ.Ο. του ετήσιου κύκλου εργασιών του αντίστοιχου Κ.Α.Δ. δεύτερου βαθμού του φορολογικού έτους 2022, η ανάρτηση θα πραγματοποιηθεί πριν την έναρξη της ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, με βάση τα στοιχεία των αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 που έχουν υποβληθεί έως την 4η Σεπτεμβρίου 2023.

9. Περαιτέρω, δεδομένου ότι οι πωλήσεις των καπνοβιομηχανικών προϊόντων της περ. α) της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν προκύπτουν από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση για τα προηγούμενα της δημοσίευσης του ν. 5073/2023 έτη, ώστε να μη ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του μέσου όρου του ετήσιου κύκλου εργασιών του Κ.Α.Δ. του φορολογικού έτους 2022, για το φορολογικό έτος 2023, δεν θα εφαρμοσθεί η περ. γ) της παρ. 2 του άρθρου 28Α ΚΦΕ για τους υπόχρεους που πραγματοποιούν τα υψηλότερα έσοδα στους Κ.Α.Δ. «εκμετάλλευση καταστήματος ψιλικών ειδών γενικά (47.19.10.01)», «εκμετάλλευση περιπτέρου (47.19.10.02)» και «λιανικό εμπόριο προϊόντων καπνού σε εξειδικευμένα καταστήματα (47.26)».

Γ. Σχετικά με τη μεταφορά ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα σε περίπτωση προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος κατ' εφαρμογή των άρθρων 28Α – 28Δ του ΚΦΕ (παρ. 6 άρθρου 27 ΚΦΕ).

10. Με την παρ. 6 του άρθρου 27 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.5073/2023, ορίζεται ότι ο προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος κατ' εφαρμογή των άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ δεν επηρεάζει την εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΕ και η πραγματοποιηθείσα ζημία δύναται να μεταφέρεται προς συμψηφισμό με λογιστικό ποσό των δηλωθέντων επιχειρηματικών κερδών.

11. Με τις διατάξεις δε της παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ ορίζεται ότι 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, καθώς και ότι η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

12. Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η μεταφερόμενη ζημία συμψηφίζεται σε κάθε περίπτωση με τα δηλωθέντα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως εάν για τον προσδιορισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα των άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ ή το δηλωθέν εισόδημα του άρθρου 21 ΚΦΕ. Διευκρινίζεται ωστόσο ότι, για τη σύγκριση τεκμαρτού και δηλωθέντος εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 28Α ΚΦΕ, λαμβάνονται υπόψη τα δηλωθέντα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα εκάστου φορολογικού έτους, πριν τον συμψηφισμό τους με τυχόν μεταφερόμενη ζημία προηγούμενων ετών κατ' εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ, καθώς το ποσό που προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 28Α έως 28Δ του ΚΦΕ, τεκμαίρεται ότι αποτελεί το ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

13. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση που υπάρχουν δηλωθέντα καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενων ετών:

α) εάν το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των άρθρων 28Α έως 28Δ ΚΦΕ υπερβαίνει τα δηλωθέντα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο φόρος προσδιορίζεται επί του εισοδήματος αυτού, η δε μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενων ετών συμψηφίζεται με τα δηλωθέντα κέρδη και εφόσον απομείνει υπόλοιπο ζημιάς αυτό μεταφέρεται στα επόμενα έτη σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ,

β) εάν το ποσό των δηλωθέντων κερδών υπερβαίνει το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των άρθρων 28Α έως 28Δ ΚΦΕ, ο φόρος προσδιορίζεται επί των κερδών αυτών, μετά τον συμψηφισμό τους με τυχόν μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενων ετών, ακόμα και αν το τελικό ποσό που θα προκύψει υπολείπεται του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος, εφόσον δε απομείνει υπόλοιπο ζημιάς, αυτό μεταφέρεται στα επόμενα έτη σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που υπάρχει δηλωθείσα ζημιά τρέχοντος έτους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενων ετών, ο φόρος προσδιορίζεται επί του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος των άρθρων 28Α έως 28Δ ΚΦΕ, η δε μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενων ετών αθροίζεται με τη δηλωθείσα ζημιά τρέχοντος έτους και μεταφέρεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη για συμψηφισμό, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 ΚΦΕ.

Για την ορθή κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1:

Ατομική επιχείρηση παρουσιάζει για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 ζημιές ενώ για το φορολογικό έτος 2023 κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	2021	2022	2023
Κέρδη χρήσης (401-402)	-	-	20.000
Μτφ ζημιά (415-416)	-	5.000	13.000
Ζημιές χρήσης (413-414)	5.000	8.000	

Έστω ότι το φορολογικό έτος 2023, το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα των άρθρων 28Α έως 28Δ ΚΦΕ προσδιορίστηκε σε 25.000€, τότε, το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα (25.000€) υπερβαίνει τα δηλωθέντα κέρδη (20.000€) και επομένως ο φόρος προσδιορίζεται επί του εισοδήματος αυτού. Η μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενων ετών (13.000€) συμψηφίζεται με τα δηλωθέντα κέρδη (20.000) και δεν υπάρχει υπόλοιπο ζημιών για μεταφορά στα επόμενα έτη.

Παράδειγμα 2:

Ατομική επιχείρηση παρουσιάζει για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 ζημιές ενώ για το φορολογικό έτος 2023 κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	2021	2022	2023
Κέρδη χρήσης (401-402)	-	-	30.000
Μτφ ζημιά (415-416)	-	5.000	13.000
Ζημιές χρήσης (413-414)	5.000	8.000	

Έστω ότι το φορολογικό έτος 2023, το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα των άρθρων 28Α έως 28Δ ΚΦΕ προσδιορίστηκε σε 25.000€, τότε, τα δηλωθέντα κέρδη (30.000€) υπερβαίνουν το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα (25.000€) και επομένως ο φόρος προσδιορίζεται επί των δηλωθέντων κερδών, αφού όμως πρώτα αυτά συμψηφιστούν με τη ζημιά προηγούμενων ετών. Συνεπώς, εν προκειμένω, ο φόρος προσδιορίζεται επί εισοδήματος ποσού 17.000€ (30.000 – 13.000), παρότι το ποσό που προκύπτει μετά το συμψηφισμό (17.000€) είναι μικρότερο από το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα (25.000€).

Παράδειγμα 3:

Ατομική επιχείρηση παρουσιάζει για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 ζημιές ενώ για το φορολογικό έτος 2023 κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	2021	2022	2023
Κέρδη χρήσης (401-402)	-	-	20.000
Μτφ ζημιά (415-416)	-	5.000	23.000
Ζημιές χρήσης (413-414)	5.000	18.000	

Έστω ότι το φορολογικό έτος 2023, το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα των άρθρων 28Α έως 28Δ ΚΦΕ προσδιορίστηκε σε 25.000€, το οποίο υπερβαίνει τα δηλωθέντα κέρδη (20.000€) και επομένως ο φόρος προσδιορίζεται επί του εισοδήματος αυτού. Η μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενων ετών (23.000) συμψηφίζεται με τα δηλωθέντα κέρδη και το υπόλοιπο ποσό ζημιών ποσού 3.000€ (20.000 – 23.000) μεταφέρεται στα επόμενα έτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΕ.

Παράδειγμα 4:

Ατομική επιχείρηση παρουσιάζει για τα φορολογικά έτη 2021, 2022 και 2023 ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	2021	2022	2023
Κέρδη χρήσης (401-402)	-	-	-
Μτφ ζημιά (415-416)	-	5.000	13.000
Ζημιές χρήσης (413-414)	5.000	8.000	15.000

Έστω ότι το φορολογικό έτος 2023 το ελάχιστο ετήσιο εισόδημα προσδιορίστηκε σε 25.000€, τότε, ο φόρος προσδιορίζεται επί του ελάχιστου ετήσιου εισοδήματος και η μεταφερόμενη ζημιά προηγούμενων ετών (13.000€), αφού πρώτα συναθροιστεί με τις ζημιές χρήσης (15.000€), ήτοι ποσό 28.000€ (15.000+13.000), μεταφέρεται στα επόμενα έτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΕ.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Εθνικής Οικονομίας & Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας & Οικονομικών
3. Γραφείο κας. Γεν. Γραμ. Φορολογικής Πολιτικής
4. Αποδέκτες πινάκων Α', Β' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
5. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
6. Υπουργείο Ανάπτυξης, Γενική Γραμματεία Εμπορίου, Γενική Δ/νση Αγοράς & Προστασίας Καταναλωτή, Δ/νση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα
7. Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας & Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7 - 105 62, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Γενικής Δ/νσης Φορολογίας
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α' , Β' , Γ'
7. Διεύθυνση Επιχειρησιακών Διαδικασιών
8. Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών