



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2023

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. ΑΡΘΡΟ 22 – Ο Γενικός Κανόνας για τις εκπιπόμενες δαπάνες

- 1.α. Οι δαπάνες προς το συμφέρον της επιχείρησης και οι συνήθεις εμπορικές συναλλαγές
- 1.β. Δαπάνες εικονικών συναλλαγών-εικονικότητα
- 1.γ. Εγγραφή δαπανών στα βιβλία και αντίστοιχα δικαιολογητικά
- 1.δ. Ειδικές περιπτώσεις απόρριψης ή αποδοχής δαπανών

2. ΑΡΘΡΟ 22Α - Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

3. Δαπάνες αμοιβών και εισφορών εταίρων-μετόχων-διαχειριστών-ΔΣ εταιρειών

- 3.1 Ασφαλιστικές εισφορές μελών προσωπικών-ατομικών επιχειρήσεων
- 3.2. Ασφαλιστικές εισφορές εταίρων κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων(ΕΠΕ,ΑΕ,ΙΚΕ) και διοίκησης αυτών
- 3.3. Αμοιβές εταίρων προσωπικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη της εταιρείας
- 3.4. Αμοιβές εταίρων ΕΠΕ ή ΙΚΕ και των μελών ΔΣ Α.Ε. ή διαχειριστών ΕΠΕ ή ΙΚΕ που δεν προέρχονται από τα κέρδη

4. Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

- α) Τόκοι
- β) Δαπάνη 500€
- γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές
- δ) Επισφαλείς απαιτήσεις
- ε) Πρόστιμα-ποινές
- στ) Παράνομες αμοιβές
- ζ) Εκκαθαρισθέντες και επιβαλλόμενοι φόροι
- η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση
- θ) Ενημερωτικές μερίδες
- ι) Εορταστικές εκδηλώσεις
- ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας
- ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες
- ιγ) Δαπάνες σε μη συνεργαζόμενα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς
- ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης
- ιε) Οι δαπάνες ενοικίων
- ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα

5. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

6. ΚΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ (Δ.Ε.Δ)



Όπως είναι γνωστό, ο ετήσιος φόρος εισοδήματος για τις επιχειρήσεις προκύπτει ως ποσοστό επί των κερδών της.

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Αυτές τις δαπάνες τις αποκαλούμε επιχειρηματικές και θα μας απασχολήσουν στον παρόντα οδηγό.

Σκοπός του οδηγού αυτού είναι η αναλυτική παρουσίαση όλων των εκπιπόμενων δαπανών και η κατηγοριοποίησή τους, ώστε να έχετε ένα χρήσιμο εργαλείο στη διάθεσή σας.

Θα εξηγήσουμε ποιες είναι οι δαπάνες που εκπίπτουν (άρθρο 22 και 22Α Ν.4172/2013) αλλά και ποιες δαπάνες εξαιρούνται (άρθρο 23 Ν.4172/2013).

Η εγκύκλιος που εκδόθηκε και η οποία αναλύει σε σημαντικό βαθμό την βούληση του νομοθέτη, είναι η εγκύκλιος 1113/2015, επίσης σημαντική πηγή γνώσης για την φορολογική αντιμετώπιση των δαπανών αποτελούν και οι αποφάσεις της Επιτροπής Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ).





ΑΡΘΡΟ 22

Ο γενικός κανόνας
για τις εκπιπτόμενες
δαπάνες



Η κεντρική φιλοσοφία του νόμου είναι πως όλες οι δαπάνες αναγνωρίζονται κατ' αρχήν, εφόσον πληρούν τις βασικές προϋποθέσεις όπως αναλύονται στη συνέχεια.

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) εξηγεί στο άρθρο 22 ποιες είναι οι δαπάνες των επιχειρήσεων οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

***Οι προϋποθέσεις α, β, γ πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά**

Όπως γίνεται αντιληπτό, το άρθρο 22 δίνει την γενική κατεύθυνση, ενώ με επιμέρους εγκυκλίους και διάφορες αποφάσεις έχουν αναλυθεί οι τρεις παραπάνω παράγραφοι ως εξής:

1.α. Οι δαπάνες προς το συμφέρον της επιχείρησης και οι συνήθεις εμπορικές συναλλαγές

Η δαπάνη που πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης είναι αυτή που κρίνεται απαραίτητη από την επιχείρηση για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού της και την καλύτερη οικονομική της απόδοση.

Αυτές οι δαπάνες μπορεί να πηγάζουν από το νόμο (π.χ. ασφαλιστικές εισφορές) ή από συμβάσεις (π.χ. τιμολόγια για επίπλωση των γραφείων). Η διατύπωση που χρησιμοποίησε το ΣτΕ στην απόφασή του 12033/2012 για να περιγράψει ποιες δαπάνες είναι προς το συμφέρον της επιχείρησης είναι η ακόλουθη:

«...εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της».

Μάλιστα, ο έλεγχος του σκοπού για τον οποίο πραγματοποιήθηκε μία δαπάνη επιχείρησης έχει κριθεί δικαστικά πως είναι παράνομος (ΣτΕ 2963/2013, 1604/2011, 3735/1988 κτλ.) επιτρεπόμενου μόνο του ελέγχου νομιμότητας.



Όσον αφορά την διερεύνηση της σκοπιμότητας και της νομιμότητας της δαπάνης, οι ελεγκτικές αρχές δικαιούνται να ελέγξουν τη σκοπιμότητα αυτής μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. (άρθρο 50 Ν.4172/2013)

Αυτό συμβαίνει διότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές διέπονται από την γενική αρχή των ίσων αποστάσεων η εξέταση των οποίων αποτελεί θέμα πραγματικό. Με άλλα λόγια το αν η αξία της συναλλαγής που δηλώνεται είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας θα απασχολήσει τις ελεγκτικές αρχές στην περίπτωση συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων. Σε κάθε άλλη περίπτωση ελέγχεται το πραγματικό αυτής, δηλαδή το αν τιμολογήθηκε, καταγράφηκε και καταβλήθηκε.

Σημείωση 1: Οι δαπάνες για δράσεις Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης εκπίπτουν των ακαθάριστων εισοδημάτων μιας επιχείρησης και υπάγονται στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013.

Οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

Προσοχή: Εφαρμόζονται για δαπάνες εταιρικής κοινωνικής ευθύνης που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά. (Ν.4646/2019 και ΠΟΛ Ε.2107/2021)

Σημείωση 2: Η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων και χρεογράφων που ανήκουν στην επιχείρηση δεν αποτελεί εκπιπτέα δαπάνη. Η μόνη δαπάνη που εκπίπτει σχετικά με τα χρεόγραφα αυτά είναι τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται κατά τη μεταβίβαση ή εξόφλησή τους. Αυτό συμβαίνει διότι δεν πρόκειται περί πραγματικής συναλλαγής όπως προβλέπει το άρθρο 22 περ. β του Ν.4172/2013 (ΣΛΟΤ 130ΕΞ/18.02.2016)

Σημείωση 3: οι καταγεγραμμένες δαπάνες οι οποίες υπολογίζονται για το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα της κάθε εταιρείας μπορούν να αφορούν μόνο το οικονομικό έτος στο οποίο προέκυψαν (Αυτοτέλεια των χρήσεων). Εξαίρεση των περιπτώσεων αυτών είναι οι ασφαλιστικές εισφορές και κάθε άλλη σχετική πρόβλεψη του άρθρου 26 του Ν.4172/2013.

Η αρχή αυτή αποτελεί αντίστροφη έκφανση της αρχής του δεδουλευμένου (άρθρο 17 παρ 1 και άρθρο 25 παρ. 2 Ν.4308/2014) με βάση την οποία τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δεδουλευμένα.

Ο λόγος που έχει βαρύνουσα σημασία η παραπάνω αρχή είναι πως κάθε οικονομική χρήση είναι αυτοτελής και υπολογίζεται σε ετήσια βάση (άρθρο 5 Ν.4172/2013) και δεν συμψηφίζονται τα αποτελέσματά της με τα προηγούμενα έτη.



1.β. Δαπάνες εικονικών συναλλαγών

Οι δαπάνες που γίνονται από μία επιχείρηση πρέπει να έχουν λάβει χώρα στην πραγματικότητα προκειμένου να εκπέσουν. Αυτό σημαίνει πως πρέπει να έχει γίνει η αντίστοιχη καταβολή του τιμολογημένου ποσού ή σε κάθε περίπτωση να υπάρχει πραγματική βούληση μεταξύ των συναλλασσόμενων για την πραγματοποίηση της δαπάνης και την παροχή των αντίστοιχων υπηρεσιών.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα εικονικών συναλλαγών έχουμε όταν εκδίδονται τιμολόγια για ανύπαρκτες υπηρεσίες ή αγαθά. Επίσης εικονικότητα έχουμε στην περίπτωση των υπερτιμολογήσεων.

Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Οπότε στην περίπτωση αυτή οι δαπάνες αυτές μπορούν να εκπεστούν εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 ΚΦΕ”.

1.γ. Εγγραφή δαπανών στα βιβλία και αντίστοιχα δικαιολογητικά

Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και η φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών ορίζονται πλέον από τον νόμο 4308/2014. Η έννοια με την οποία χρησιμοποιείται ο όρος δικαιολογητικά και λογιστικά βιβλία στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 είναι ευρύτερη από το νόμο των Ε.Λ.Π. (κεφάλαιο 2 και 3). Αυτό σημαίνει πως για να αποδειχθεί η δαπάνη μπορούν να χρησιμοποιηθούν και άλλα έγγραφα πέραν των τιμολογίων (π.χ. υπολογισμός αποσβέσεων, έντυπο υπολογισμού και ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτων) τα οποία συντάσσει ο φορολογούμενος ή έχει αποδεχθεί και είναι στη διάθεση των ελεγκτικών αρχών.

Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η απόδειξη της αυθεντικότητας του εκάστοτε επιπλέον προσκομιζόμενου παραστατικού. Μπορούν να προσκομίζονται και επικυρωμένα αντίγραφα αυτών εφόσον η επικύρωση έγινε από τον εκδότη τους. ([ΠΟΛ 1005/2005](#))

Σημείωση 1: εφόσον η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) τότε είναι υπόχρεη σε όλες τις άλλες διατυπώσεις του άρθρου 22 εκτός των αρχείων αυτών.

Σημείωση 2: Σύμφωνα με την 1188383 ΕΞ 2018 προκύπτει ότι για την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αυτές μπορούν να αποδεικνύονται, μεταξύ άλλων, με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 στοιχεία, ανεξαρτήτως του τρόπου τήρησης (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) ή διαφύλαξης (έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή) αυτών, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.



1.δ. Ειδικές περιπτώσεις απόρριψης ή αποδοχής δαπανών

Δαπάνες που δεν είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες δεν εκπίπτουν (ΣτΕ 810/1982 και άρθρο 915 και 916 Κ.Πολ.Δικ).

Η έννοια του βέβαιου και εκκαθαρισμένου συνίσταται στο να αποδεικνύεται η δαπάνη με έγγραφα δημόσια ή ιδιωτικά με αποδεικτική δύναμη και να έχει γίνει ορθός υπολογισμός του συνόλου της οφειλής (απόφαση 4096/2005 ΜΠρΑθ). Δαπάνες που εξαρτώνται από αίρεση (δηλαδή από το αν θα επέλθει κάποιο γεγονός) δεν εκπίπτουν.

Να σημειώσουμε επίσης πως τα έγγραφα που αποδεικνύουν τη δαπάνη πρέπει να αναφέρουν επακριβώς την ποσότητα και την ποιότητα (είδος) της παροχής και η υπηρεσία ή το εμπόρευμα να έχει παρασχεθεί.

Δεν απαιτείται η πληρωμή της δαπάνης να έχει γίνει μέσα στη χρήση την οποία δηλώνεται. Μπορεί να εκπέσει δαπάνη η πληρωμή της οποίας έχει οριστεί για την επόμενη χρήση (ΣτΕ 939/1992).

Ομοίως, εφόσον η πληρωμή έγινε σε προγενέστερη χρήση της ημερομηνίας του τιμολογίου και αποδεικνύεται με παραστατικά τότε μπορεί να εκπέσει στη προηγούμενη χρήση.

Δαπάνες οι οποίες καταχωρήθηκαν σε λάθος λογαριασμό αλλά είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες εκπίπτουν (ΣτΕ4452/1983).

Η διοίκηση δεν επιτρέπεται όπως προείπαμε να εξετάζει τη σκοπιμότητα της δαπάνης αλλά τη νομιμότητα. Δαπάνη που καταχωρήθηκε σε εσφαλμένο λογαριασμό μπορεί να μην αναγνωρισθεί εφόσον κρίνεται ως εικονική ή μη παραγωγική κατά το άρθρο 22 Ν4172/2013.

Να σημειώσουμε σε αυτό το σημείο δύο εγκυκλίους οι οποίες έχουν εκδοθεί και δίνουν ορισμένες πληροφορίες για τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων για

α) τα άυλα στοιχεία-δικαιώματα-έξοδα πολυετούς απόσβεσης (ΠΟΛ.1079/2016)

β) του οικοπέδου ακινήτου σε σχέση με την οριζόντια ιδιοκτησία (κτίσμα) που περιλαμβάνει. (ΔΕΑΦ Β 1095090 ΕΞ 2016/21.06.2016)

2

ΑΡΘΡΟ 22Α.

Δαπάνες επιστημονικής
και τεχνολογικής
έρευνας



2.1. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας , στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (100%).

Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος.

Σημείωση: Η παράγραφος 1 με το περιεχόμενο αυτό ισχύει από 11-05-2016. Καταργήθηκε η ισόποση κατανομή στα επόμενα 3 έτη της προκύπτουσας ωφέλειας από τις δαπάνες πάγιου εξοπλισμού. Ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας νοούνται τα ποσά που πράγματι επιβαρύνθηκε η επιχείρηση, δηλαδή η δαπάνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που έχει λάβει η επιχείρηση με σκοπό την εκτέλεση - υλοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων. ([ΠΟΛ1111/2016](#))

Η αλλαγή του ποσοστού έκπτωσης από 30% σε 100% ισχύει από 01.09.2020 σύμφωνα με το άρθρο 55 Ν.4712/2020.

2.2 Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου

Ανάπτυξης και Επενδύσεων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται μέσα σε χρονικό διάστημα δέκα (10) μηνών.

Εναλλακτικά της παραπάνω διαδικασίας η επιχείρηση, συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, μπορεί να υποβάλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά, συνοδευόμενα από έκθεση ελέγχου για την πραγματοποίηση των δαπανών και το ύψος αυτών, η οποία υπογράφεται από ορκωτό ελεγκτή - λογιστή ή/και ελεγκτική εταιρεία που είναι εγγεγραμμένος/η στο Δημόσιο Μητρώο με την αντίστοιχη ασφαλιστική κάλυψη, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 14 και 37 του ν. 4449/2017, μετά από τη διενέργεια σχετικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Χ.Π.Α.) και τη φορολογική νομοθεσία.

Στην περίπτωση αυτή η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας προβαίνει σε έλεγχο επί του φυσικού αντικείμενου, ήτοι ελέγχει εάν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες αφορούν σε δραστηριότητες έρευνας και τεχνολογίας. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών, σύμφωνα με τη διαδικασία της παρούσας, διενεργούνται από την αρμόδια Υπηρεσία μέσα σε χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών. Μετά από την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί.



Με το συγκεκριμένο άρθρο του νόμου ο νομοθέτης προσπαθεί να δώσει επενδυτικά κίνητρα στις επιχειρήσεις ώστε να αναβαθμιστούν και να καταστούν περισσότερο ανταγωνιστικές. Ιδιαίτερη αξία για πολλές επιχειρήσεις έχει το άρθρο αυτό όσον αφορά τον πάγιο εξοπλισμό τον οποίο προμηθεύονται καθώς συνήθως οι δαπάνες αυτές είναι αρκετά υψηλές.

Έτσι έστω πως υπάρχει δαπάνη αξίας 600.000 ευρώ που εμπίπτει στην περίπτωση της έρευνας και των παγίων.

Θα υπάρξει μια εξωλογιστική προσαύξηση της τάξης των 600.000 ευρώ ετησίως ($100\% \times 600.000 = 600.000$ ευρώ ετησίως) Εφόσον μετά την αφαίρεση και των 1.200.000 ευρώ δαπανών προκύπτουν ζημίες, τότε αυτές μεταφέρονται για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη (στα επόμενα 5 φορολογικά έτη όπως προβλέπει το άρθρο 27 του Ν.4172/2013). Οι προγενέστερες ζημίες συμψηφίζονται κατά προτεραιότητα έναντι νεότερων ζημιών. Η αφαίρεση αυτή γίνεται από τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά με την ετήσια δήλωση εισοδήματος.

Βασικό κριτήριο για την οριοθέτηση/διάκριση των δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας σε σχέση με συναφείς επιστημονικές, τεχνολογικές και βιομηχανικές δραστηριότητες είναι η παρουσία στις δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ενός αξιολογού στοιχείου πρωτοτυπίας και η άρση επιστημονικής ή τεχνολογικής αβεβαιότητας, όταν δηλαδή η λύση σε ένα πρόβλημα δεν είναι εύκολα εμφανής σε άτομο εξοικειωμένο με το βασικό απόθεμα της γνώσης και των τεχνικών που χρησιμοποιούνται στο σχετικό τομέα.

Για την οριοθέτηση/διάκριση κατά τα ανωτέρω των δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ισχύουν ιδίως οι κατωτέρω υπαγωγές και εξαιρέσεις:

α) Υπάγονται ο σχεδιασμός, η κατασκευή ενός ή περισσότερων πρωτοτύπων και οι σχετικές δοκιμές. Η κατασκευή σειράς πρωτοτύπων για την ικανοποίηση άλλων αναγκών, η οποία έπεται της επιτυχούς ολοκλήρωσης των δοκιμών του αρχικού πρωτοτύπου, εξαιρείται.

β) Υπάγονται η κατασκευή και λειτουργία πιλοτικών έργων σε πειραματική φάση προκειμένου να αποκτηθεί εμπειρία και να συνδυαστούν κατασκευαστικές μελέτες και άλλα δεδομένα για τη δημιουργία προδιαγραφών νέων προϊόντων, τον σχεδιασμό ειδικού εξοπλισμού και δομών καθώς και για την προετοιμασία οδηγίων λειτουργίας και εγχειριδίων διαδικασιών και μεθόδων.



γ) Υπάγονται οι εργασίες βιομηχανικού σχεδιασμού μόνο εφόσον είναι απαραίτητες για την υλοποίηση των δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Εξαιρείται ο σχεδιασμός που αφορά την διαδικασία παραγωγής.

δ) Υπάγονται οι εργασίες βιομηχανικής μηχανικής μόνο αν για την επιτυχή υλοποίηση τους απαιτηθεί περαιτέρω έρευνα.

ε) Υπάγεται η ανάπτυξη προγραμμάτων πρωτοτύπου και καινοτομικού λογισμικού, εφόσον επιφέρουν ουσιαστική επιστημονική ή τεχνολογική πρόοδο και εφόσον ο σκοπός του κάθε έργου είναι η συστηματική επίλυση μιας επιστημονικής ή τεχνολογικής αβεβαιότητας.

Η ανάπτυξη αυτών έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του αποθέματος της γνώσης.
(100335/2019 , 45821/11-05-2020 , 79230/15.7.2021).

3

**Δαπάνες αμοιβών
και εισφορών
εταίρων-μετόχων
-διαχειριστών-ΔΣ
εταιρειών**



Το ζήτημα αυτό αποτελεί ένα περίπλοκο φορολογικό αντικείμενο το οποίο απασχολεί κάθε χρόνο τον λογιστικό-φοροτεχνικό κόσμο.

Για τον λόγο αυτό απομονώσαμε το παρόν κεφάλαιο σε σχέση με το επόμενο που ακολουθεί (άρθρο 23) σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

Για λόγους καλύτερης κατανόησης παραθέτουμε παραδείγματα ανά περίπτωση.

3.1 Ασφαλιστικές εισφορές μελών προσωπικών-ατομικών επιχειρήσεων

A) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και είναι παράλληλα μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Αν η ατομική επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

Παράδειγμα: Ο Α είναι ομόρρυθμος εταίρος σε επιχείρηση μεταποίησης ενδυμάτων και έχει και μια ατομική επιχείρηση (π.χ. ένα κατάστημα λιανικής πώλησης ρούχων). Οι προσωπικές του ασφαλιστικές εισφορές θα εκπέσουν από τα έσοδα του καταστήματος.

B) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (ή που επιχείρηση του είναι σε αδράνεια) και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

Παράδειγμα: Ο Α δεν έχει προσωπικό κατάστημα πώλησης ρούχων ή έχει θέσει σε αδράνεια τη λειτουργία του. Οι προσωπικές ασφαλιστικές εισφορές του αφαιρούνται από τα έσοδα της Ο.Ε..

Γ) Σε περίπτωση συμμετοχής εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

Παράδειγμα: Ο Α είναι ομόρρυθμος εταίρος σε 3 διαφορετικές εταιρείες. Οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπέσουν από την επιχείρηση με το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

Σημείωση: Τι γίνεται με τις εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές;

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.

Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπειροχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη.



Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

3.2 Ασφαλιστικές εισφορές εταίρων κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων (ΕΠΕ, ΑΕ, ΙΚΕ) και διοίκησης αυτών.

A) Οι ασφαλιστικές εισφορές του ΟΑΕΕ για τη συμμετοχή εταίρων στη διαχείριση Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών. Σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν παράλληλα ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης.

3.3 Αμοιβές εταίρων προσωπικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη της εταιρείας (π.χ. κατ αποκοπή δαπάνες για συγκεκριμένες υπηρεσίες).

Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας. Αν οι αμοιβές προκύπτουν από σύμβαση εργασίας και πάλι φυσικά εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης.

Σημείωση: Απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο εταίρος που λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία να έχει την εμπορική ιδιότητα και μέσω ατομικής του επιχείρησης. Για να δικαιολογηθεί και να εκπέσει η δαπάνη αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται και από κατάλληλο παραστατικό (βλ. ανωτέρω: βέβαιη και εκκαθαρισμένη).

Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

3.4 Αμοιβές εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν προέρχονται από τα κέρδη.

Οι αμοιβές φυσικού προσώπου εταίρου Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε., το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. κατά περίπτωση.

Οι αμοιβές φυσικού προσώπου διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή μέλους Δ.Σ. Α.Ε. το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για ενέργειες διοίκησης και διαχείρισης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΠΕ ή Ι.Κ.Ε. ή Α.Ε. κατά περίπτωση.

Σημείωση: Βλέπουμε εδώ πως οι αμοιβές αυτές στις κεφαλαιουχικές εταιρείες εκπίπτουν είτε ο αμειβόμενος ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικά είτε όχι.

4

ΑΡΘΡΟ 23

Μη εκπιπτόμενες
επιχειρηματικές δαπάνες



Δεν εκπίπτουν από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων τα εξής:

α) Τόκοι

i. από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, (εξαιρούνται τα τραπεζικά-διατραπεζικά δάνεια καθώς και τα ομολογιακά των Α.Ε.) κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού.

Παράδειγμα: Έστω ότι το οριζόμενο νόμιμο επιτόκιο είναι 2% και η επιχείρηση του Α δανείζεται από τον Β με επιτόκιο 5%. Η διαφορά του 3% που υπερβαίνει το νόμιμο επιτόκιο αλληλόχρεου λογαριασμού, δεν εκπίπτει από τις δαπάνες της επιχείρησης του Α. Θα εκπέσει το νόμιμο 2%.

ii. Αντίθετα, οι τόκοι από τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ανώνυμες εταιρείες, εκπίπτουν στο σύνολό τους με την επιφύλαξη του άρθρου 49 Ν.4172/2013 (διατάξεις περί υποκεφαλαιοδότησης). Αυτό σημαίνει πως σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 5 του Ν.4172/2013, αν η χρηματοδότηση έχει γίνει από Πιστωτικό ίδρυμα, εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν.1665/1986 ή εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του Ν.1905/1990 με άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος ή αντίστοιχη ευρωπαϊκή ρυθμιστική αρχή εκπίπτει όλη.

Αν έχουμε περίπτωση υποκεφαλαιοδότησης το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου. Οι δαπάνες τόκων σε περίπτωση υποκεφαλαιοδότησης αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο (άρθρο 49 παρ.3 Ν.4172/2013). Οι δαπάνες τόκων που δεν εκπίπτουν λόγω υποκεφαλαιοδότησης μεταφέρονται σε επόμενη χρήση χωρίς χρονικό περιορισμό.

Σημείωση: Για το 2015 δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν το 50% και για το 2016, το 40% ως ποσοστό EBITDA , επίσης για το 2014-2015 το ποσό των εγγεγραμμένων καθαρών δαπανών τόκων είναι πέντε εκατομμύρια ευρώ(5.000.000,00), (άρθρο 72 παρ. 9 Ν.4172/2013).

Για την καλύτερη κατανόηση των υφιστάμενων διατάξεων, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1: Επιχείρηση η οποία εμφανίζει υπερβαίνον κόστος δανεισμού ύψους 3.500.000 ευρώ ενώ, ταυτόχρονα, το EBITDA της ανέρχεται στο ποσό των 8.000.000 ευρώ πρέπει να συγκρίνει το 30% του EBITDA (8.000.000 X 30% = 2.400.000 ευρώ) με το κατώφλι των 3.000.000 ευρώ και να εκπέσει το μεγαλύτερο εκ των δύο ποσό, δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση το ποσό των 3.000.000 ευρώ, διατηρώντας δικαίωμα προς μεταφορά σε επόμενο έτος ποσού τόκων ύψους 500.000 ευρώ (3.500.000 - 3.000.000).



Παράδειγμα 2: Αν το ποσό του EBITDA ανερχόταν στο ύψος των 11.000.000 ευρώ, η εταιρεία πρέπει να συγκρίνει το 30% του EBITDA (11.000.000 X 30%=3.300.000 ευρώ) με το κατώφλι των 3.000.000 ευρώ και να εκπέσει, αντίστοιχα, το μεγαλύτερο ποσό, δηλαδή το ποσό των 3.300.000 ευρώ, διατηρώντας, παράλληλα, δικαίωμα προς μεταφορά ποσού τόκων ύψους 200.000 ευρώ (3.500.000-3.300.000).

iii. Για τους τόκους δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. ζ του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22, θα έχουν εφαρμογή καταρχήν οι διατάξεις του άρθρου 50 περί εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και στη συνέχεια εκείνες του άρθρου 49, οι διατάξεις της περ. α της παραγράφου 1 του άρθρου 23 Ν.4172/2013 δεν θα έχουν εφαρμογή στην περίπτωση αυτή.

Σημείωση: Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4174/2013 υποχρεούνται να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών εφόσον εμπίπτουν στις διατάξεις του νόμου.

Παράδειγμα: Τον Μάιο του 2015 η επιχείρηση Α λαμβάνει δάνειο 200.000.000 ευρώ από μη συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 12%. Επίσης, λαμβάνει δάνειο 100.000.000 ευρώ από συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 10% και τραπεζικό δάνειο 300.000.000 ευρώ με επιτόκιο 11%. Το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις της 31ης Μαρτίου του 2015, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος, είναι 6,25%.

Δάνειο 1 από μη συνδεδεμένη: τόκοι 12%*200 εκατ.= 24 εκατ. Τόκοι

Δάνειο 2 από συνδεδεμένη: τόκοι 10%*100 εκατ. = 10 εκατ. Τόκοι

Δάνειο 3 από τράπεζα: τόκοι 11%*300 εκατ.=33 εκατ. Τόκοι

Εδώ λοιπόν, όπως είπαμε, οι τραπεζικοί τόκοι εκπίπτουν στο σύνολό τους.

Οι τόκοι του Δανείου 1 εκπίπτουν έως του ποσοστού 6,25%.

Το υπόλοιπο θα μεταφερθεί σε επόμενα έτη.

Όσον αφορά το δάνειο από τη συνδεδεμένη επιχείρηση, για το επιτόκιο του θα έχει εφαρμογή το άρθρο 50 του Ν.4172/2013:

«Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.»

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.



iv. Όταν νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας εισπράττει εισόδημα από μερίσματα λόγω συμμετοχής του σε άλλες εταιρείες σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 48 του Ν.4172/2013, τότε απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος. Λόγω της απαλλαγής αυτής δεν εκπίπτουν οι σχετικές επιχειρηματικές δαπάνες που σχετίζονται με την πραγματοποίηση αυτής της συμμετοχής στην εταιρεία (π.χ. συμβολαιογραφικά έξοδα, νομικές υπηρεσίες κτλ) σύμφωνα με την ΠΟΛ 1039/2015.

Οι επιχειρηματικές δαπάνες αυτές δεν εκπίπτουν ακόμη και αν δεν δοθεί τελικά μέρισμα από την εταιρεία (ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016).

v. Στην έννοια των τόκων δανείων της παρούσας παραγράφου δεν εμπίπτει η ζημία, η οποία προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της σε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) του ν. 1905/1990 (τράπεζα ή ανώνυμη εταιρεία) ή σε αλλοδαπή εταιρεία factoring, η οποία λειτουργεί νόμιμα στην αλλοδαπή ή στην περίπτωση εκχώρησης απαιτήσεων σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία, αλλά η ζημία αυτή εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

β) Δαπάνη 500 ευρώ

Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να αφορούν αγορές πρώτων υλών, εμπορευμάτων, υπηρεσιών κλπ.

Σημείωση 1: ειδική εξαίρεση έχει προβλεφθεί με την ΔΕΑΦ Β 1069397 ΕΞ 2016/26.4.2016 για την περίπτωση ταμειακής εξόφλησης συναλλαγών με επιχειρήσεις προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού αλλά και για τις δαπάνες προμήθειας φυσικού αερίου (Ε.2068/2019).

Σημείωση 2: Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής εννοείται η κατάθεση σε λογαριασμό μετρητών, το έμβασμα, οι κάρτες πληρωμής, οι τραπεζικές επιταγές, συναλλαγματικές εξοφλητικές μέσω τραπεζής, ταχυδρομικές επιταγές. Επίσης όπως έχει γίνει δεκτό με την ΠΟΛ 1055/2016 , καλύπτεται η υποχρέωση περί τραπεζικού μέσου ακόμα και όταν η κατάθεση γίνεται σε λογαριασμό τρίτου.

Δηλαδή δεν τίθεται ως προϋπόθεση το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

Σημείωση 3: Αν η πληρωμή γίνεται τμηματικά και η συνολική αξία είναι άνω των 500 ευρώ, τότε κάθε καταβολή πρέπει να γίνεται ηλεκτρονικά ανεξάρτητα του ύψους αυτής.

Σημείωση 4: Αν την ημέρα της συναλλαγής δεν λειτουργούν οι τράπεζες, ο εισπράττων οφείλει να εκδώσει απόδειξη είσπραξης και να τα καταθέσει εντός 2 εργάσιμων ημερών. Ο λόγος αδυναμίας εξόφλησης μέσω τραπεζής, πρέπει να αναγράφεται στην απόδειξη είσπραξης.



Σημείωση 5: Η πληρωμή μπορεί να γίνει και μέσω αντικαταβολής courier. Η εταιρεία οφείλει να τα καταθέσει εντός 2 εργάσιμων σε τραπεζικό της λογαριασμό.

Σημείωση 6: Τραπεζικά πρέπει να γίνεται η πληρωμή ακόμη και στις περιπτώσεις των τίτλων κτήσης (απόδειξη δαπάνης) και γενικά για τα πρόσωπα τα οποία δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου (μη επιτηδευματίας).

Σημείωση 7: Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ.1158/2016).

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές

Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη.

Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

Σημείωση: Οι καταβαλλόμενοι μισθοί εκπίπτουν των ακαθάριστων εσόδων ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί οι αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές. Οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (σε περίπτωση παράτασης) ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

δ) Επισφαλείς απαιτήσεις

Οι κάθε είδους προβλέψεις, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 αναφορικά με τις επισφαλείς απαιτήσεις, περιπτώσεις προβλέψεων που δεν εκπίπτουν είναι η πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού, προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών, προβλέψεις απαξιώσεων παγίων κτλ.



Σημείωση: για να διαγραφεί επισφαλής απαίτηση πρέπει προηγουμένως να έχουν ληφθεί οι κατά το νόμο απαραίτητες ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης. Δεν επιτρέπεται να εκπέσουν επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των ΟΤΑ ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων κοινωνικής ασφάλισης κ.τ.λ.

Για περισσότερες λεπτομέρειες βλ. [ΠΟΛ 1056/2015](#).

ε) Πρόστιμα-ποινές

Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

Ειδικά:

i. κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ) ή ασφαλιστικής (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά ταμεία), κ.λπ. νομοθεσίας.

ii. οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, κ.λπ.

Παράδειγμα: Ο Α μισθώνει το ακίνητο του Β. Μονομερώς αποφασίζει ο Α να φύγει πριν τη λήξη της μίσθωσης και για τον λόγο αυτό καταπίπτει (σύμφωνα με το συμφωνητικό τους) ποινική ρήτρα αξίας 3 μισθωμάτων).

Αυτά τα επιπλέον 3 μισθώματα δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του Α.

iii. το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια.

Παράδειγμα: Ο Α, διευθύνων σύμβουλος της Ωμέγα Α.Ε. υπέγραψε ακάλυπτη επιταγή της εταιρείας. Μετά από ποινικό δικαστήριο, επιβάλλεται ποινή φυλάκισης 14 μηνών στον Α, η οποία είναι εξαγοράσιμη. Η δαπάνη για την εξαγορά αυτή δεν εκπίπτει.

iv. οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ. (οι τόκοι υπερημερίας π.χ. από τραπεζικό δάνειο, εκπίπτουν εφόσον προκύπτουν από τη δανειακή σύμβαση).

v. Οι τόκοι από την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έλαβαν λόγω σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού.

Σημείωση: Τα ανωτέρω ισχύουν και για τους τόκους (προσαυξήσεις) που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, καθόσον αποτελούν προσαύξηση επί του επιβληθέντος προστίμου σε επιχείρηση από την Επιτροπή.



στ) Παράνομες αμοιβές

Οι αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος για αντικείμενο το οποίο συνιστά ποινικό αδίκημα (π.χ. δωροδοκία δημοσίου υπαλλήλου).

ζ) Εκκαθαρισθέντες και επιβαλλόμενοι φόροι

i. Ο φόρος εισοδήματος (τέλος επιτηδεύματος + έκτακτες εισφορές για κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα + ΦΠΑ μη εκπιπόμενων δαπανών εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών)

Παράδειγμα: δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκρών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως π.χ. δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, έξοδα ψυχαγωγίας, κ.λπ. και ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπόμενο ποσό αυτών, ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική εκδήλωση το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περ. ι' του άρθρου αυτού του ν. 4172/2013 και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ι του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα.

Σημείωση 1: Το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν. 4093/2012 των χρήσεων 2012 και 2013, για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο, με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2014 έως και 2017 (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), θα εξακολουθήσει να αναγνωρίζεται ως έξοδο των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

Σημείωση 2: Ο ΦΠΑ για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκρών και αντιστοιχεί σε εκπιπόμενες δαπάνες, εκπίπτει κανονικά.

ii. Ο ΦΠΑ που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία υπάγονται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ αυτός θα αποσβεστεί μαζί με την αξία δαπάνης (εκπίπτει μέσω των αποσβέσεων).

iii. Δεν εκπίπτουν φόροι οι οποίοι ρητά απαγορεύεται να εκπέσουν όπως ο φόρος εισοδήματος. Συμπερασματικά, ότι δεν αναφέρεται ρητά στο άρθρο 23 και την αντίστοιχη ΠΟΛ1113/2015, εκπίπτει κανονικά (ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).

Σημείωση: Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαίρεση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω.



η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν.4172/2013, κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Σημείωση: Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εκπίπτουν το μίσθωμα στο σύνολό του και όχι μόνο μέχρι το 3% της αντικειμενικής. Για τον κύριο του ακινήτου, το τεκμαρτό μίσθωμα αποτελεί και εισόδημα.

θ) Ενημερωτικές ημερίδες

Όταν επιχείρηση επιθυμεί να διοργανώσει ημερίδα-εκδήλωση με θέμα την ενημέρωση πελατών και συνεργατών για θέματα

- **Στρατηγικής-στόχων**
- **Προϊόντων**
- **Πρωθυτικές ενέργειες**
- **Τεχνολογικές εξελίξεις κλπ.**

Οι δαπάνες που αφορούν στη σίτιση και διαμονή των πελατών και συνεργατών, δεν εκπίπτουν πάνω από τα 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. Το όριο αυτό ισχύει είτε οργανώνεται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο η εκάστοτε εκδήλωση.

Σημείωση: Στις δαπάνες αυτές προσθέτουμε και κάθε σχετιζόμενο τέλος. Αφορά αποκλειστικά δαπάνες σίτισης και διατροφής, ως εκ τούτου δαπάνες ενοικίασης χώρων εκδηλώσεων ή αυτοκινήτων εξαιρούνται.

Τονίζουμε πως η συνολική ετήσια δαπάνη αυτού του είδους μπορεί να φτάνει μέχρι το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Παράδειγμα 1: Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 2.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας, για σίτιση και διαμονή 50 ατόμων 21.500 ευρώ συνολικά. Ειδικότερα, για 20 από αυτά δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 14.000 ευρώ (20 x 700) και για τα υπόλοιπα 30 άτομα το ποσό των 250 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 7.500 ευρώ (30 x 250).

Η μη εκπιπόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

i) Για τα 20 άτομα για τα οποία δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ η δαπάνη θα περιοριστεί στα 300 ευρώ, συνεπώς ως αρχικό μη εκπιπόμενο ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα θα ληφθεί το ποσό των 8.000 ευρώ [(700 - 300) x 20].



ii) Η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ (21.500 - 8.000) συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ (2.000.000 x 0,5%) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί επίσης ποσό ίσο με 3.500 ευρώ (13.500 - 10.000).

Παράδειγμα 1: Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 11.500 ευρώ, ήτοι ποσό 8.000 ευρώ από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη και 3.500 ευρώ γιατί το ποσό που απέμεινε υπερβαίνει το 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 3.000.000 ευρώ, τότε η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 15.000 ευρώ (3.000.000 x 0,5%) και επειδή είναι μικρότερη δεν τίθεται θέμα άλλου περιορισμού.

Στην περίπτωση αυτή θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 8.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη, δεδομένου ότι το εναπομένον ποσό είναι μικρότερο από το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Παράδειγμα 2: Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 1.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας για σίτιση και διαμονή 25 ατόμων 6.000 ευρώ συνολικά. Η υπόψη δαπάνη δεν ξεπέρασε το ποσό των 300 ευρώ για κανέναν από τους συμμετέχοντες.

Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

Η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 5.000 ευρώ (1.000.000 x 0,5%) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί το ποσό των 1.000 ευρώ (6.000 - 5.000). Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 1.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της συνολικής δαπάνης, δεδομένου ότι δεν υπήρχε συμμετέχων για τον οποίον να δαπανήθηκε μεγαλύτερο ποσό.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 2.000.000 ευρώ, τότε η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ (2.000.000 x 0,5%) και επειδή είναι μικρότερη δεν θα αναμορφωθεί κανένα ποσό.

ι) Εορταστικές εκδηλώσεις

Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων και οι δαπάνες σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Σημείωση: Ισχύει αντίστοιχα ό,τι ισχύει και για τις ενημερωτικές εκδηλώσεις.



ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας

Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.

Παράδειγμα: Η επιχείρηση του Α αποφασίζει να πάει να κόψει την πρωτοχρονιάτικη πίτα σε κέντρο διασκέδασης. Τα έξοδα αυτά δεν εκπίπτουν.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

Παράδειγμα: Ο ομόρρυθμος εταίρος Α αγοράζει για προσωπική του χρήση ένα αυτοκίνητο και το αγοράζει στο όνομα της εταιρείας. Η δαπάνη αυτή δεν μπορεί να εκπέσει.

i. Παροχές σε είδος: Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ.) και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β και γ του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.

ii. Έξοδα διαμονής-κίνησης-σίτισης: Δαπάνες υπέρ των εργαζομένων για τους σκοπούς αυτούς εκπίπτουν εφόσον πληρούν τους όρους του άρθρου 22, δηλ εφόσον είναι πραγματικές και προς το συμφέρον της επιχείρησης με αντίστοιχα δικαιολογητικά και καταχωρημένα στα βιβλία.

ιγ) Δαπάνες σε μη συνεργαζόμενα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς

Το σύνολο 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 Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

Σημείωση 1: Η λίστα των μη συνεργαζόμενων κρατών για το έτος 2022 βρίσκεται στην Α.1160/2023-25/10/2023.



Σημείωση 2: Τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς ορίζονται στο άρθρο 65 παρ. 6-7 του Ν.4172/2013. το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι,

β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, του οποίου

Ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (60%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα. Για το 2021 τα κράτη αυτά αναγράφονται στην Α 1027 03/03/2023.

Ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης

Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (ισχύει από 22/12/2016).

Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (ΠΟΛ 1061/2017).

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4646/2019 προστέθηκε στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) νέα περίπτωση, σύμφωνα με την οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι πέραν από τη σχέση μίσθωσης (μισθωτής-εκμισθωτής) είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων και σε περίπτωση που απομένει διαφορά μετά τον συμψηφισμό (υπολειπόμενο μίσθωμα για καταβολή), απαιτείται να εξοφληθεί με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής ανεξάρτητα του ύψους αυτής προκειμένου το ποσό αυτό να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα.



Στην περίπτωση εξόφλησης από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό, το οποίο κατ'εντολή του μισθωτή καταθέτει το σχετικό ποσό προς απόσβεση ισόποσης δικής του υποχρέωσης προς τον μισθωτή) με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του εκμισθωτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτού, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (π.χ. τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του εκμισθωτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά (Ε.2109/2021) .

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.

Ισχύει για διαφημιστικές δαπάνες που πραγματοποιούνται (από την δημοσίευση του ν. 4764/2020, ήτοι από 23.12.2020 και μετά (Ε.2033/2021)).

5

**ΕΙΔΙΚΕΣ
ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ**


ARTION
ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΗ-ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ Α.Ε.



i) Δαπάνες οικοδομικών επιχειρήσεων

Οικοδομικές επιχειρήσεις οι οποίες αποκτούν εισοδήματα τόσο από την πώληση οικοδομών όσο και από λοιπές επιχειρηματικές δραστηριότητες, οι κοινές δαπάνες επιμερίζονται κατά την αναλογία των εισοδημάτων αυτών.

Ειδικά στην περίπτωση πώλησης ακινήτων οικοδομικής επιχείρησης μετά την 01.01.2014 των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε μετά την 01.01.2006 που προσδιορίζουν τα κέρδη τους λογιστικά και η ανέγερση των οποίων έχει ήδη ολοκληρωθεί σε προηγούμενα έτη, για τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες που αφορούν στα πωληθέντα ακίνητα έστω και αν αυτές πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε προηγούμενο φορολογικό έτος, ήτοι στο έτος ή στα έτη κατασκευής (σχετ. ΠΟΛ.1102/11.5.2015 και ΠΟΛ.1097/28.4.2015).

Τα παραπάνω ισχύουν και σε περίπτωση πώλησης ημιτελών οικοδομών, δηλαδή για τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε προγενέστερα έτη.

Αν οι δαπάνες πραγματοποιούνται σε μεταγενέστερο χρόνο της πώλησης, αυτές εκπίπτουν κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους με βάση τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της δεύτερης ενότητας της παρούσας (Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες).

ii) Δαπάνες ασφαλιστικών επιχειρήσεων

Εκπίπτουν τα τεχνικά αποθέματα που υποχρεωτικά σχηματίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες όπως ορίζει το άρθρο 7 ν.δ.400/1970 (πλέον Ν.4364/2016).

iii) Δαπάνες παροχών υγείας

Οι εκπώσεις που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (claw back και rebate), σύμφωνα με το άρθρο 100 παρ. 1 και 5 Ν.4172/2013, μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

iv) Δαπάνες διαφήμισης

Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. της κατηγορίας Δ της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.



ν) Διαφορά από αποτίμηση

Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.2.16 ορίζεται ότι για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4308/2014 (31η Δεκεμβρίου 2014):

α) οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και οι οποίες μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 από τους σχετικούς υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων», δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, καθόσον, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο, οι σχετικές διαφορές δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, αλλά οι όποιες διαφορές θα προκύψουν κατά τον διακανονισμό (είσπραξη, πληρωμή) των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, οπότε και θα κριθεί η έκπτωσή τους με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

β) οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, οι οποίες μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 6 του παρόντος, δεν υπόκεινται κατά τον χρόνο αυτόν σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθόσον η εν λόγω αποτίμηση δεν αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή ώστε τα προερχόμενα από αυτήν έσοδα να αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά οι όποιες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές θα υπαχθούν σε φόρο κατά τον διακανονισμό των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν γίνει δεκτά με την ΠΟΛ.1059/18.3.2015 εγκύκλιο, σχετικά με την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία.

Τα αναφερόμενα ανωτέρω σχετικά με την φορολογική μεταχείριση των χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από τον διακανονισμό ή την επιμέτρηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων (νομισματικών στοιχείων) εφαρμόζονται ανάλογα και κατά περίπτωση και για τις διαφορές που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 01/01/2015 , οπότε και ισχύουν οι διατάξεις του ν. 4308/2014.

vi) Αποσβέσεις

1) Αποσβέσεις σε άυλα στοιχεία-δικαιώματα-έξοδα πολυετούς απόσβεσης (ΠΟΛ.1079/2016) Όπως είναι γνωστό με το άρθρο 24 καθορίζονται οι αποσβέσεις των εκπιπόμενων δαπανών.

Τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα τεκμαίρεται πως αποσβένονται με συντελεστή 10% (σε βάθος δεκαετίας δηλαδή) εκτός αν οριστεί διαφορετική οικονομική διάρκεια ζωής εκ μέρους του φορολογούμενου.

Η φορολογική απόσβεση αρχίζει τον επόμενο μήνα απόκτησης και διαθεσιμότητας του περιουσιακού στοιχείου ανεξάρτητα του αν απέφερε έσοδα το στοιχείο αυτό (άυλα-δικαιώματα-έξοδα πολυετούς διαβίωσης).

Το αποσβενόμενο ποσό δεν μεταφέρεται μεταξύ φορολογικών χρήσεων.



2) Αποσβέσεις οικοπέδου ακινήτου σε σχέση με οικοδομήματα (κτίσμα) που περιλαμβάνει (ΔΕΑΦ Β 1095090 ΕΞ 2016/21.06.2016)

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 24 του νόμου 4172/2013, ορίζεται ότι εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται σύμφωνα με τους προβλεπόμενους στο άρθρο αυτό συντελεστές.

Σε περίπτωση ακινήτων επί των οποίων έχουν ανεγερθεί κτήρια, οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται μόνο επί της αξίας που αναλογεί στα κτίσματα και όχι επί της αξίας που αντιστοιχεί στο οικόπεδο.

Στην περίπτωση αυτή, ως αξία κτήσης του κτίσματος για την διενέργεια αποσβέσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, θα λαμβάνεται το μέρος της συνολικής αξίας του ακινήτου (οικόπεδο - κτίσμα) που αναλογεί στο κτίσμα με βάση το ποσοστό συμμετοχής του όπως αυτό προκύπτει από τις αντίστοιχες αξίες που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογίας κεφαλαίου.

Παράδειγμα: Επιχείρηση κατέβαλλε το φορολογικό έτος 2015, ως συνολικό τίμημα για την αγορά ακινήτου (οικόπεδο - κτίσμα) το ποσό των 1.000.000 ευρώ. Η αξία του ακινήτου κατά το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτου για τις ανάγκες εφαρμογής της φορολογίας κεφαλαίου καθορίσθηκε στο ποσό των 700.000 ευρώ εκ της οποίας το ποσό των 400.000 ευρώ αφορούσε το οικόπεδο, ενώ το ποσό των 300.000 ευρώ το κτίσμα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του παραδείγματος, το ποσοστό συμμετοχής του οικοπέδου 57,14%, (400.000 ευρώ/700.000 ευρώ) και του κτιρίου 42,86% (300.000 ευρώ/700.000 ευρώ) στη συνολική αξία οικοπέδου -κτιρίου, με βάση τα οριζόμενα στη φορολογία κεφαλαίου, θα αποτελέσει τη βάση υπολογισμού με την οποία θα διαχωριστεί το πραγματικό τίμημα (1.000.000 ευρώ) σε οικόπεδο και κτίσμα για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να υπολογισθούν οι φορολογικές αποσβέσεις στην αξία του κτιρίου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση οριζόντιας ιδιοκτησίας, κατά την οποία το δικαίωμα της κυριότητας επί ορόφου ή διαμερίσματος κ.λπ. αποτελείται από την κυριότητα επί αυτού καθώς και την εξ αδιαιρέτου συγκυριότητα επί του μεριδίου που αναλογεί στους κοινόχρηστους χώρους και το οικόπεδο, με βάση το άρθρο 1117 του Αστικού Κώδικα και τον ν.3741/1929, καθώς και σε περίπτωση κάθετης ιδιοκτησίας, με την οποία συστήνεται διηρημένη ιδιοκτησία επί πλειόνων αυτοτελών οικοδομημάτων ανεγειρόμενων επί ενιαίου οικοπέδου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 1024/1971.



vii) Τεχνική διευθέτηση για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος

Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

Ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1 άρθρου 38 Ν.4174/2013, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

viii) Δαπάνες διαφήμισης άρθρου 22Δ ΚΦΕ

Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 22Δ του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι οι δαπάνες των διαφημιζομένων που αφορούν σε πράξεις του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 εκπίπτουν μόνο εφόσον οι σχετικές πράξεις διενεργούνται κατά τις προβλέψεις του άρθρου 12 του νόμου αυτού. (Ε.2033/2021)

ix) Το τέλος καλλυντικών του ν. 4600/2019

Το τέλος καλλυντικών του ν. 4600/2019 εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων στο φορολογικό έτος που αφορούν τα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται, δεδομένου ότι το τέλος αυτό επιβάλλεται επί των πωλήσεων του έτους αυτού. (Ε 2037/2021)

x) Δαπάνες που σχετίζονται με ενδοομιλικά μερίσματα

Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο υπό τις προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 48 του ΚΦΕ . Εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Το νόημα της διάταξης αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μερίσμα) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.

Στις επιχειρηματικές δαπάνες που καταλαμβάνονται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 περιλαμβάνονται κάθε είδους δαπάνες που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τη συμμετοχή, όπως, π.χ. οι τόκοι ενδοομιλικού δανείου κατά το μέρος που διατέθηκε (μετά την 1.1.2014) για την εξαγορά θυγατρικών εταιρειών, καθώς και οι τόκοι τραπεζικού δανείου κατά το μέρος που αυτό διατέθηκε (μετά την 1.1.2014) για την αποπληρωμή του πιο πάνω ενδοεταιρικού δανείου.



xi) Διόρθωση φορολογητέων κερδών κατόπιν ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών

Αν μεταξύ δύο Ελληνικών συνδεδεμένων εταιρειών, μετά από έλεγχο, προκύψουν λογιστικές διαφορές από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους και προστεθούν από τον έλεγχο στα κέρδη της ελεγχόμενης (εταιρεία Α) τότε η δεύτερη εταιρεία (εταιρεία Β) μπορεί να κάνει τροποποιητική δήλωση και να προσαρμόσει (μειώσει) τα φορολογητέα κέρδη της . Η προσαρμογή των κερδών της εταιρείας Β θα διενεργηθεί με την αναγραφή του σχετικού ποσού στον κωδικό 462 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν) του φορολογικού έτους που αφορά.

Η τροποποιητική δήλωση αφορά το έτος που προέκυψαν οι λογιστικές διαφορές των ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβάλλεται μέσω της εφαρμογής “Τα αιτήματα” μου για έτη 2021 ή παλαιότερα ενώ για το έτος 2022 υποβάλλεται ψηφιακά μέσω διαδικτύου.

Και στις δύο περιπτώσεις απαραίτητη είναι η συν υποβολή της έκθεσης ελέγχου της ελεγχόμενης εταιρείας (Εταιρεία Α) .

Η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας Β και η συνοδευτική έκθεση ελέγχου της εταιρείας Α υποβάλλονται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριών (3) μηνών από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στην εταιρεία Α. Σε περίπτωση που δεν εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου η τρίμηνη προθεσμία άρχεται από την κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου στην εταιρεία Α.

Σε περίπτωση που προκύψει επιστροφή φόρου από την τροποποιητική δήλωση της εταιρείας Β τότε απαραίτητη προϋπόθεση για την επιστροφή ή τον συμψηφισμό φόρου είναι η εξόφληση από την εταιρεία Α του φόρου που προέκυψε βάσει της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ή βάσει της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε κατ’ εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ΚΦΔ.

xii) Δαπάνες οι οποίες επαναχρεώνονται από μία εταιρεία σε άλλη εταιρεία

Αποτελεί κοινή εμπορική πρακτική κάποιες δαπάνες να επαναχρεώνονται από την εταιρεία στην οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο σε συνδεδεμένες ή σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της) . Σύμφωνα με την Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 111174 ΕΞ 2017 συνάγεται το συμπέρασμα ότι προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ, δηλαδή δαπάνες που δεν αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της δεν εκπίπτουν.

Οι ίδιες προϋποθέσεις ισχύουν και για τις δαπάνες εκείνες που επαναχρεώνονται προς τον πελάτη εταιρείας βάσει σχετικής σύμβασης που έχει υπογραφεί με αυτόν. Όσον αφορά δε την επαναχρέωση δαπανών προς συνδεδεμένες εταιρείες μετά την εφαρμογή των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ΚΦΕ εφαρμογή θα έχουν τα ειδικότερα αναφερόμενα με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών.



Επομένως, βάσει των ανωτέρω, η έκπτωση των δαπανών που μία εταιρεία επαναχρεώνει είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της) δεν εκπίπτουν λόγω της επαναχρέωσης αυτής και μόνο, αλλά εξαρτάται από το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ή όχι, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Ωστόσο τονίζεται ότι σκόπιμη και προς διευκόλυνση του ελέγχου, προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών, θα ήταν η επαναχρέωση κάθε δαπάνης διακεκριμένα και όχι του συνόλου αυτών.

xiii) Φορολογική μεταχείριση δαπανών που σχετίζονται με την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου

Με την Π.Ο.Λ.1073/2015, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 24 ΚΦΕ περί φορολογικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων, διευκρινίσθηκε ότι προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (μεταξύ των οποίων και τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου (Λογ. 16.13)) δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, το οποίο με τις διατάξεις του ν.4308/2014 καταργήθηκε για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014), και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ, στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.).

6

**ΚΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ
ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ
ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΑΠΑΝΩΝ (Δ.Ε.Δ.)**



Σε πολλές περιπτώσεις ελεγχόμενη επιχείρηση και φορολογικός ελεγκτής έχουν διαφορετική προσέγγιση αναφορικά με την έκπτωση διαφόρων δαπανών. Στην πλειονότητα των περιπτώσεων αυτών οι επιχειρήσεις προσφεύγουν στην ΔΕΔ προκειμένου να δικαιωθούν.

Οι αποφάσεις που εκδίδονται από την ΔΕΔ είναι αρκετές και αποτελούν σημαντική πηγή γνώσης για τους φορολογούμενους αλλά και καθοδήγησης για τους ελεγκτές. Παρακάτω θα δούμε ορισμένες από τις σημαντικότερες περιπτώσεις αποφάσεων και αφορούν την έκπτωση των δαπανών, άλλες δικαιώνουν την ελεγχόμενη επιχείρηση και άλλες τον ελεγκτή.

α. Καταχώρηση παγίου σε λογαριασμό εξόδου και εφάπαξ έκπτωση της δαπάνης

Καταχώρηση παγίου αξίας μικρότερης από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ ως δαπάνη με συνέπεια η επιχείρηση να εκπέσει εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. Ο έλεγχος απέρριψε την δαπάνη γιατί η επιχείρηση δεν καταχώρησε ως όφειλε το πάγιο στο μητρώο παγίων της επιχείρησης και δεν διενήργησε απόσβεση σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4172/2013.

Η ΔΕΔ δίκαιωσε τον φορολογούμενο με επειδή η αποσβέσιμη αξία του ως άνω περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης ήταν μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, και επομένως το ως άνω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε. (ΔΕΔ 2031/2020 Αθήνα)

β. Τόκοι δανείου για αποπληρωμή μερισμάτων

Σύμφωνα με το περιεχόμενο του φακέλου της κρινόμενης προσφυγής, η Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας αποφάσισε τη διανομή πρώτου μερίσματος και πρόσθετου μερίσματος από τα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και προηγούμενων, συνολικού ύψους € 39.600.000. Λόγω έλλειψης ταμειακών διαθεσίμων για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης, η εταιρεία έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2015 δάνεια ύψους € 12.300.000 και 23.200.000 \$, από συνδεδεμένη εταιρεία με επιτόκια 3,4% και 4,8%, αντίστοιχα. Τα ποσά των δανείων καταβλήθηκαν για λογαριασμό της εταιρείας, από την δανειστρία εταιρεία, απευθείας σε τραπεζικούς λογαριασμούς των μετόχων της σε εξόφληση των οφειλόμενων μερισμάτων, της δανειζόμενης εταιρείας.

Με την απόφαση της η ΔΕΔ απέρριψε την προσφυγή της εταιρείας με το σκεπτικό ότι τα ληφθέντα ποσά δανείων δεν χρησιμοποιήθηκαν από την εταιρεία προς το συμφέρον αυτής, καθόσον αν και διατέθηκαν για την εκπλήρωση σχετικής υποχρέωσης της εταιρείας δεν συνέβαλαν στη δημιουργία εισοδήματος ούτε στην ανάπτυξη των εργασιών της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος. (ΔΕΔ 638/2020 Αθήνα)

γ. Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων

Επιχείρηση έλαβε τιμολόγια δαπανών τα οποία καταχώρησε σε λογαριασμό επισκευών και συντηρήσεων με συνέπεια να εκπέσουν εφάπαξ από τα έσοδα της χρήσης. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις δαπάνες αυτές συνολικού ποσού € 69.999,50 με το σκεπτικό ότι αφορούν δαπάνες βελτίωσης παγίων.



Η ΔΕΔ απέρριψε την προσφυγή της επιχείρησης και καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τις παραπάνω δαπάνες. Η απόφαση βασίστηκε στις λογιστικές αρχές και τους ορισμούς που ορίζονται στον Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σύμφωνα με τον οποίο θεωρείται ως βελτίωση παγίου μια δαπάνη που έχει σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

Επειδή στην παρ. 18.1 της Λογιστικής Οδηγίας των Ε.Λ.Π. αναφέρεται:

18.1.2 Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθέσιμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο.

18.1.7 Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης.

Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο. (Απόφαση ΔΕΔ 521 Αθήνα)

δ. Δώρα σε προμηθευτές – Γεύματα

Εμπορική εταιρεία πραγματοποίησε δαπάνες που αφορούν καλάθια με ποτά και σοκολατένια αυγά τα οποία αποστέλλει σε στελέχη του κατ' εξοχήν προμηθευτή της , επίσης πραγματοποίησε γεύματα συνεργασίας με υψηλόβαθμα στελέχη της προκειμένου να αποκτήσει το νέο υποκατάστημα της.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 Ν.4172/2013 και τις καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές.

Στο σκεπτικό της η ΔΕΔ αναφέρει τα εξής: " Επειδή ωστόσο οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας δεν τεκμηριώνονται καθώς όσον αφορά τα δώρα που αφορούν σε ποτά και σε σοκολατένια αυγά, από τα προσκομισθέντα στοιχεία (κατάσταση με παραλήπτες δώρων Χριστουγέννων και Πάσχα) δεν προκύπτει καμία συσχέτιση μεταξύ των συγκεκριμένων παραστατικών δαπανών και των παραληπτών που αναφέρονται στην προαναφερθείσα κατάσταση, μέσω σχετικών παραστατικών αποστολής. Ομοίως και για τα τιμολόγια με αριθμ /2015 εκδόσεως της επιχείρησης « » ποσού 350,55 ευρώ και /03.05.2015 εκδόσεως της « » ποσού 1.037,00 ευρώ, τα οποία αφορούν σε γεύματα διαφόρων προσώπων δεν τεκμηριώθηκε ο αριθμός καθώς η ταυτότητα και η ιδιότητα των συμμετεχόντων."

Με βάση τα παραπάνω απέρριψε την προσφυγή της εταιρείας (ΔΕΔ Α 1410/2019 Αθήνα) .



ε. Μη εξόφληση με τραπεζικό μέσο τιμολογίων κάτω των 500 ευρώ από τον ίδιο προμηθευτή στην ίδια ημέρα (θεωρήθηκαν ως μια συναλλαγή)

Επιχείρηση έλαβε και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της τιμολόγια καθαρής αξίας μικρότερης από 500,00 ευρώ τα οποία εκδόθηκαν την ίδια ημέρα και ώρα , τα ανωτέρω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με μετρητά . Οι παραπάνω δαπάνες θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως μία συναλλαγή και καταλογίστηκαν ως λογιστική διαφορά γιατί δεν είχαν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο .

Η ΔΕΔ απέριψε την προσφυγή του φορολογούμενου διότι η κατάτμησή των δαπανών έγινε προς αποφυγή της υποχρέωσης εξόφλησης με τραπεζικά μέσα πληρωμής και καταλόγισε αυτές ως λογιστικές διαφορές. (ΔΕΔ 186/2023 Θεσσαλονίκη)

στ. Εκτενής χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων αξίας μεγαλύτερης από 100,00 ευρώ

Ατομική αγροτική επιχείρηση έλαβε και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα του Α.Λ.Π για αγορά καυσίμων αξίας 5.802,74 και 6.148,30 αντίστοιχα για τα έτη 2016 και 2017. Ο έλεγχος αναγνώρισε τις παραπάνω δαπάνες γιατί το πλήθος των ΑΛΠ που έλαβε η επιχείρηση καταδεικνύει εκτενή χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης αγοράς πετρελαίου, που υποκαθιστούν την λήψη τιμολογίων. Επίσης καμία από τις παραπάνω αποδείξεις δεν αναφέρει τα στοιχεία του αποδέκτη (ΑΦΜ , αριθμό κυκλοφορίας οχήματος) με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των δαπανών με την δραστηριότητα της επιχείρησης αλλά και την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που αφορούν την παραγωγικότητα τους.

Η ΔΕΔ απέριψε την προσφυγή βασιζόμενη στις διατάξεις του άρθρου 10 Ν.4308/2014 και τις ερμηνευτικές εγκυκλίου 1003/2014 σύμφωνα με την οποία επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών.

Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.

Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας-επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών. (ΔΕΔ 1115 /2022 Θεσσαλονίκη)



ζ. Εκτενής χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων αξίας μικρότερης αξίας από 100,00 ευρώ

Ατομική επιχείρηση αγρότη έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της για το φορολογικό έτος 2016 47 αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων καθαρής αξίας 2.705,13 πλέον ΦΠΑ 622,69.

Ο έλεγχος απέρριψε τις παραπάνω δαπάνες κρίνοντας τες μη εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα με το αιτιολογικό ότι δεν αναγράφονταν σε αυτές ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου.

Η ΔΕΔ απέρριψε την προσφυγή αιτιολογώντας την απόφαση της ως εξής , με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 Ν.4308/2014 και τις ερμηνευτικές εγκυκλίου 1003/2014 σύμφωνα με την οποία επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών.

Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας-επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά.

Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών. Επίσης σύμφωνα με την Παρ.5 άρθρο 10 Ν.4308/2014 ορίζεται ότι από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς , αναλυτικά και σε σύνοψη , όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά την διενέργεια οπουδήποτε ελέγχου . Σύμφωνα με την ΔΕΔ , σε κάθε περίπτωση η γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης είχε ως συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με την δραστηριότητα του προσφεύγοντος και την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης , σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013.
(ΔΕΔ 1116/2023 Βέροιας)

η. Μη αναγνώριση εξόδων ταξιδίων λόγω ανεπαρκούς τεκμηρίωσης

Κατόπιν διενέργειας ελέγχου καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 13.545,27€ και 20.527,01€ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα , οι λογιστικές διαφορές αφορούσαν δαπάνες ταξιδίων. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι παραπάνω δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης αφού η επιχείρηση δεν απέδειξε ότι αφορούσαν δαπάνες που συνδέονται με την δραστηριότητα της.



Η ΔΕΔ απέρριψε την προσφυγή της εταιρείας διότι δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία.

Ειδικότερα, από την εξέταση των ως άνω δαπανών και των σχετικών εξοδολογίων διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Δεν υπεδείχθησαν στον έλεγχο τα σώματα των εισιτηρίων ή τα Boarding Passes, από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των ατόμων που ταξίδεψαν στην Αγγλία, την Αμερική, την Αυστρία κλπ. ή άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα ταξίδια αυτά πραγματοποιήθηκαν για επαγγελματικούς λόγους.
- Δεν υπεδείχθησαν στον έλεγχο παραστατικά για δειγματισμό σε πελάτες, τυχόν συμφωνητικά, ονόματα πελατών ή εν δυνάμει πελατών και τρίτων που συμμετείχαν σε δειγματισμό ή εκδήλωση επίδειξης κοσμημάτων.
- Πραγματοποιήθηκαν δαπάνες για αγορά εισιτηρίων τρίτων προσώπων χωρίς να προκύπτει σχέση τους με την εταιρεία, για ταξίδια στο εξωτερικό που δεν δικαιολογούνται για έκπτωση (αφορούν προσωπικές δαπάνες).
- Πραγματοποιήθηκαν δαπάνες ταξιδιών, διαμονής, σίτισης, ενοικίασης αυτοκινήτου και λοιπές προσωπικές δαπάνες την εορταστική περίοδο των Χριστουγέννων 2016 (στην Αυστρία)-δειγματισμό σε περίοδο αργιών, χωρίς λοιπά αποδεικτικά στοιχεία για την παραγωγικότητα των δαπανών αυτών.
- Πραγματοποιήθηκαν και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που αφορούν τον μέτοχο (είδη μπάνιου), και όχι την εταιρεία και δεν δικαιολογούνται για έκπτωση. (ΔΕΔ 427 2023 Αθήνα)



Πουρνάρα 9, 151 24 Μαρούσι | +30 210 6009062
artion@artion.gr | www.artion.gr