

ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΠΕΡΙ ΔΑΠΑΝΩΝ

Για να μπορέσει να εκπέσει μια επιχείρηση μία δαπάνη, θα πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω τέσσερις προϋποθέσεις (ΚΦΕ, άρθρο 22 του ν. 4172/2014).

α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, δηλαδή οι δαπάνες που κρίνονται απαραίτητες από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής αποστολής της και συμβάλλει στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος, δηλαδή όλες εκείνες οι δαπάνες οι οποίες θα δημιουργήσουν συνθήκες κέρδους βραχυπρόθεσμα ή/και μακροπρόθεσμα.

β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, δηλαδή δεν πρέπει να είναι εικονικές ή πλασματικές ή υποτιμολογημένες ή υπερτιμολογημένες.

γ) Εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, δηλαδή οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρισθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης είτε με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. τιμολόγια κ.λπ.) είτε απολογιστικά (π.χ. αποσβέσεις)

δ) Δεν εμπίπτουν στις καθορισμένες περιπτώσεις των μη εκπιπτομένων δαπανών

«Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του άρθρου 23 του νόμου 4172/2013»

ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΠΕΡΙ ΔΑΠΑΝΩΝ

Τα κατωτέρω έχουν εφαρμογή για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

Σε εγκύκλιο του Υ.Ο. αποσαφηνίζεται πως ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών είναι ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται από το νόμο.

Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνο κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με την εγκύκλιο, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα 3 κριτήρια του άρθρου 22 του 4172/2013 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 του 4172/2013 εκπίπτει.

Για την ορθή αντιμετώπιση του ζητήματος η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων δίνει τις εξής οδηγίες και παραδείγματα.

A - Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

A.1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών.

Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των

δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

A.2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης*. (βλ άρθρο περί δωρεών)

Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του ΚΦΕ

- **γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.**

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα 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 (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.

Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες παραπάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

A.3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών,

κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

B - Άρθρο 22Α Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

B.1. Με τις διατάξεις του άρθρου 22Α του ν. 4172/2013, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, παρέχονται κίνητρα σε επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

Συγκεκριμένα, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη.

Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Αθλητισμού (νυν Υπουργός Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων).

Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013.

B.2. Επισημαίνεται ότι την πιο πάνω έκπτωση δικαιούνται όλα τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που πραγματοποιούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

Διευκρινίζεται ότι η έκπτωση του 30% επί των υπόψη δαπανών διενεργείται από τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

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. Επειδή μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί το σχετικό προεδρικό διάταγμα, προκειμένου για τον καθορισμό των κριτηρίων για τον χαρακτηρισμό των δαπανών ως δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, μέχρι την έκδοσή του και προκειμένου για την αναγνώριση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, θα λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην αριθ. 12962 (ΠΟΛ) 2029/3.11.1987 (ΦΕΚ 743B') Απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας, η οποία δεν έχει καταργηθεί.

Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό ο οποίος χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, προκειμένου να προσαυξηθούν κατά 30%, θα αποσβεστούν ισόποσα στα επόμενα 3 έτη από την πραγματοποίηση των υπόψη δαπανών, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 24 του ν. 4172/2013. Η έκπτωση του 30% των δαπανών για την αγορά πάγιου εξοπλισμού θα διενεργείται εξωλογιστικά από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης τα επόμενα τρία έτη.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία προβαίνει, εντός του φορολογικού έτους 2014, στην αγορά πάγιου εξοπλισμού, ο οποίος χρησιμοποιείται για σκοπούς της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, αξίας 900.000 ευρώ.

Το ποσό αυτό θα κατανεμηθεί ισόποσα στα επόμενα τρία έτη, δηλαδή ποσό 300.000 ευρώ θα εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα και επιπλέον, το ποσό των 300.000 ευρώ θα προσαυξηθεί σε κάθε έτος κατά 30%, ήτοι κατά 90.000 ευρώ.

Επομένως, η επιχείρηση σε κάθε ένα από τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της το ποσό των 300.000 ευρώ και επιπλέον από τα καθαρά της κέρδη για κάθε ένα από τα παραπάνω φορολογικά έτη θα εκπέσει εξωλογιστικά το ποσό των 90.000 ευρώ.

B.3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε.

Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης προεδρικό διάταγμα.

B.4. Με την ΠΟΛ.1074/1.4.2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 574Β') ορίζεται, ότι οι εταιρείες που πραγματοποίησαν μέσα στο φορολογικό έτος 2014 δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, υποχρεούνται να συνυποβάλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους, σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής αυτής, υπεύθυνη δήλωση ότι υποβλήθηκαν τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων.

Σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η πιο πάνω υπεύθυνη δήλωση δεν συνυποβάλλεται, αλλά φυλάσσεται για τον έλεγχο μαζί με τα λοιπά δικαιολογητικά της δήλωσης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι υπόψη δαπάνες καταρχήν εκπίπτουν φορολογικά κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης (μη αναμορφούμενες δαπάνες). Ωστόσο, σε περίπτωση ρητής μη έγκρισης του συνόλου ή μέρους των υπόψη δαπανών από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων εντός εξαμήνου από την υποβολή των σχετικών δικαιολογητικών, η επιχείρηση οφείλει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός μηνός από την επίδοση της απορριπτικής απόφασης χωρίς την επιβολή τόκων και προσαυξήσεων ή προστίμων.

Γ. Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι **δεν εκπίπτουν:**

α) Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, 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. Το σχετικό επιτόκιο που λαμβάνεται υπόψη είναι το τελευταίο επίσημα δημοσιευμένο επιτόκιο της πλησιέστερης χρονικής περιόδου πριν την ημερομηνία δανεισμού, όπως

αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος.

Επομένως, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων το υπερβάλλον ποσό των τόκων που προκύπτει για την επιχείρηση, όταν το επιτόκιο δανεισμού είναι μεγαλύτερο από το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις και ως εκ τούτου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι τόκοι που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους μέχρι το ποσό των τόκων που θα προκύπτει εάν το δάνειο αφορούσε αλληλόχρεο λογαριασμό προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια των δανείων που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους περιλαμβάνονται όλα τα δάνεια, εκτός των δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και των ομολογιακών δανείων που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, που λαμβάνει μία επιχείρηση από οποιοδήποτε πρόσωπο κατά την έννοια των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

Επομένως, 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 του νόμου αυτού. Στην έννοια των τόκων εμπίπτουν και οι τόκοι υπερημερίας από δανειακή σύμβαση, καθόσον ακολουθούν τη σύμβαση αυτή.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για τόκους δανείων που καταβάλλονται προς μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις μετά την εφαρμογή της υπόψη περ. α' θα έχουν εφαρμογή στη συνέχεια οι διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε περί υποκεφαλαιοδότησης.

Ειδικά στην περίπτωση δανείων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων 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, εφαρμόζονται αποκλειστικά οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ, περί εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων και των κατευθυντήριων

γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι οι διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού. Επιπλέον, όπως έχει ήδη διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1037/2.2.2015 εγκύκλιό μας, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μετά την εφαρμογή του άρθρου 50 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 49 περί υποκεφαλαιοδότησης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

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 το Μάρτιο του 2015, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος, είναι 6,25%.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης α' του άρθρου αυτού θα υπολογιστούν μόνο οι τόκοι του δανείου από τη μη συνδεδεμένη επιχείρηση. Ειδικότερα, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 24.000.000 ευρώ ($200.000.000 \times 12\%$). Αν ληφθεί υπόψη το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 12.500.000 ευρώ ($200.000.000 \times 6,25\%$).

Η διαφορά των 11.500.000 ευρώ δεν εκπίπτει. Για τους τόκους του δανείου από τράπεζα 33.000.000 ευρώ ($300.000.000 \times 11\%$), οι οποίοι εκπίπτουν στο σύνολό τους, καθώς και για το ποσό των 12.500.000 ευρώ, ήτοι συνολικά 45.500.000 ευρώ, θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο άρθρο 49 του ΚΦΕ.

Για τους τόκους του δανείου από συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα έχουν εφαρμογή καταρχήν οι διατάξεις του άρθρου 50 και στη συνέχεια εκείνες του άρθρου 49.

Στην έννοια των τόκων δανείων της παρούσας παραγράφου δεν εμπίπτει η ζημία, η οποία προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεών 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) 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 εγκυκλίους μας.

(Βλέπε αναλυτικά στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1)

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 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.

Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ίδιους τους ασφαλισμένους (ΟΑΕΕ, ΤΕΒΕ, κ.λ.π.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ. Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015 έγγραφό μας, δηλαδή για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική

δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παραταση της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Από 01.01.2015 θα ισχύει ο γενικός κανόνας που περιγράφεται στην παράγραφο αυτή, ανακαλουμένων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του αριθ. Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του αριθ. Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014 εγγράφων μας.

Ειδικά ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών:

- i) 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.
- ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας, ανακαλουμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στο αριθ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό μας.

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

β) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων ΕΠΕ ή ΙΚΕ και των μελών ΔΣ ΑΕ ή διαχειριστών ΕΠΕ ή ΙΚΕ:

- i) Οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων ΕΠΕ ή ΙΚΕ δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά, σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Αν δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την ΕΠΕ ή την ΙΚΕ θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).
- ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές μελών ΔΣ ΑΕ ή διαχειριστών ΕΠΕ ή ΙΚΕ που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

γ) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (ΟΕ, ΕΕ) και αστικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

- i) 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.

- ii) 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.

δ) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών εταίρων ΕΠΕ ή ΙΚΕ και των μελών ΔΣ ΑΕ ή διαχειριστών ΕΠΕ ή ΙΚΕ που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

- i) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου εταίρου ΕΠΕ ή ΙΚΕ, 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 ΕΠΕ ή ΙΚΕ, κατά περίπτωση.
- ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου διαχειριστή ΕΠΕ ή ΙΚΕ ή μέλους ΔΣ ΑΕ το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές οι οποίες θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΠΕ ή ΙΚΕ ή ΑΕ, κατά περίπτωση.

δ) Οι κάθε είδους προβλέψεις, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου, αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Για το

άρθρο αυτό έχουν δοθεί από την υπηρεσία μας διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1056/2.3.2015 εγκύκλιό μας.

ε) 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.

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

- 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.,
- iii) το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,
- iv) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.
- v) οι τόκοι που καταλογίζονται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012, σε βάρος επιχείρησης κατά την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έλαβαν λόγω του σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με βάση τα άρθρα 2 και 3 του ν. 3220/2004, καθόσον οι τόκοι αυτοί καταλογίζονται αντί πρόσθετων φόρων και προστίμων και επιπλέον, σε αντίθετη περίπτωση, η ωφέλεια από την έκπτωση

των τόκων αυτών ενδέχεται να κριθεί ως νέα παράνομη κρατική ενίσχυση.

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) Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, όπως ενδεικτικά τα ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος, όπως δωροδοκίες.

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ο φόρος εισοδήματος,

ββ) το τέλος επιτηδεύματος,

γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 4093/2012 εκπίπτει εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεδομένου ότι αυτή επιβαλλόταν επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ, και όχι επί των κερδών. 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.

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο ΦΠΑ για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το ΦΠΑ εκροών 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 εκπιπτόμενο 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. ια' του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα.

Διευκρινίζεται ότι ο ΦΠΑ για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον ΚΦΕ, εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σημειώνεται, ότι ο ΦΠΑ που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε ΦΠΑ, προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων.

Ομοίως ο ΦΠΑ που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το ΦΠΑ εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24.

Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί

εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).

Οι ανωτέρω φόροι-τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαιρέση 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, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 41α του ν. 1249/1982.

Ειδικότερα, για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα στο σύνολό του ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

θ) Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, 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.

Στις δαπάνες για τη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών, ενώ περιλαμβάνονται τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής – «city tax»).

Το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα – συνάντηση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 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 εκπιπτόμενη 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 εκπιπτόμενο 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).*

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 ($3.000.000 \times 0,5\%$) 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.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 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 εκπιπόμενη δαπάνη θα υπολογιστεί ως εξής:

Η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 5.000 ευρώ ($1.000.000 \times 0,5\%$) 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 ($2.000.000 \times 0,5\%$) και επειδή είναι μικρότερη δεν θα αναμορφωθεί κανένα ποσό.

ι) 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.

Στις δαπάνες για τη διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων περιλαμβάνονται και τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής – «city tax»).

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση καταβάλει δημοτικό φόρο στην αλλοδαπή, θα πρέπει να εξετάζεται αν η καταβολή πραγματοποιείται στα πλαίσια των περιπτώσεων θ' ή ι', δηλαδή αν ακολουθεί την κύρια δαπάνη διαμονής πελατών ή εργαζομένων της στα πλαίσια ενημερωτικών ημερίδων ή διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων. Σε περίπτωση που ο δημοτικός φόρος αλλοδαπής δεν αφορά στις παραπάνω περιπτώσεις, θα πρέπει να συναρτάται με την κύρια αντίστοιχη δαπάνη για την έκπτωση των οποίων πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22.

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.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

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. α') 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.

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.

Ειδικότερα, σε περίπτωση που χορηγείται δάνειο προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του νόμου αυτού δεν εκπίπτουν οι τόκοι που προκύπτουν, σε περίπτωση έγγραφης συμφωνίας, για τους οποίους το φυσικό πρόσωπο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, καθότι αυτό αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για αυτόν και δεν αποτελεί πραγματική δαπάνη για την εταιρεία.

ιγ) Ως προς την περίπτωση ιγ' του άρθρου 23, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 21 του ν. 4321/2015, θα ακολουθήσουν αναλυτικές οδηγίες με νεότερη εγκύκλιό μας.

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- i) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' 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 εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.

- ii) Προκειμένου για τον προσδιορισμό των κερδών των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, εκπίπτουν τα τεχνικά αποθέματα που υποχρεωτικά σχηματίζουν οι επιχειρήσεις αυτές με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.δ. 400/1970 «Περί Ιδιωτικής Ασφάλισης».
- iii) Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 διευκρινίζεται, ότι όσον αφορά στις δαπάνες που αυτά πραγματοποιούν, γίνεται διάκριση ανάλογα με το αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα ή στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους. Το μέρος εκείνων των δαπανών που αφορούν σε επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτει προκειμένου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος αυτού, με την επιφύλαξη των άρθρων 22 και 23. Αντίθετα, δεν εκπίπτουν δαπάνες που αφορούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

Σε περίπτωση που υπάρχουν δαπάνες που είναι κοινές, δηλαδή μπορούν να συμβάλλουν στη δημιουργία τόσο εισοδήματος υπαγόμενου σε φόρο όσο και εισοδήματος μη υπαγόμενου σε φόρο, τότε οι δαπάνες αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των αντίστοιχων εσόδων.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες της παρ. ε' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.

Αντίστοιχα, για τους φορείς γενικής κυβέρνησης και δεδομένου ότι αυτοί φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, εκπίπτουν οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα αυτά, ενώ δεν εκπίπτουν οι λοιπές δαπάνες. Σε περίπτωση κοινών δαπανών, αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των απαλλασσόμενων και μη εισοδημάτων.

Τέλος και αναφορικά με τις 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 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες).

- iv) Επισημαίνεται ότι για τα νομικά πρόσωπα της περ. β' του άρθρου 45 που αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από ακίνητη περιουσία, το εισόδημά τους αυτό θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως και των λοιπών νομικών προσώπων (παρ. 2 άρθρου 47) και συνεπώς, οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 έχουν εφαρμογή και στα πρόσωπα αυτά.
- v) Στην περίπτωση αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του ν. 4172/2013, ανεξάρτητα από το αν αποκτά ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (ΠΟΛ.1069/23.3.2015 εγκύκλιός μας), το σύνολο των δαπανών εκπίπτει με τις προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του νόμου αυτού.
- vi) Αναφορικά με τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίζονται με την παρ.1 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 χωρίς τα υπόψη ποσά να έχουν εγγραφεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό εσόδων (π.χ. προκαταβολές) και επομένως δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου αυτού προκειμένου για τη διαγραφή τους, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αν για τις υπόψη επισφάλειες αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα του οφειλέτη με βάση τα όσα ορίζονται με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 και ενδεικτικά αναφέρονται στην ΠΟΛ.1056/2.3.2015 εγκύκλιο, τότε τα υπόψη ποσά εκπίπτουν φορολογικά κατά το φορολογικό αυτό έτος. Τα ανωτέρω ισχύουν και για το ανεξόφλητο ποσό ΦΠΑ επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο με βάση την ίδια ως άνω εγκύκλιό μας δεν μπορεί να συμπεριληφθεί στην πρόβλεψη της επισφαλούς απαίτησης που σχηματίζεται με βάση τις ως άνω διατάξεις. Το ποσό αυτό εκπίπτει στο έτος διαγραφής του, με την προϋπόθεση να υπάρχει υποχρέωση απόδοσής του στο Δημόσιο και να έχει

ήδη συμπεριληφθεί στη δήλωση ΦΠΑ (αρχική ή τροποποιητική) της οικείας περιόδου.

- vii) Όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία»

ΠΑΡΑΣΤΗΜΑ Α

ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΈΚΠΤΩΣΗ ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ.

Δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών (π.χ. αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει) αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ,

εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περίπτωση (β) του άρθρου 23 του ΚΦΕ) ΠΟΛ.1216/1.10.2014

Ποιος είναι ο τραπεζικός τρόπος πληρωμής.

Όσες δαπάνες είναι πάνω από 500 ευρώ, καθαρά, όπως λέει η απόφαση (δηλαδή χωρίς ΦΠΑ), δεν μπορούν να αφαιρεθούν από τα έσοδα των επιχειρήσεων, αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσα από το τραπεζικό σύστημα δηλαδή:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.
- Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, νοείται και η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών, σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών

Εξόφληση μέσω εταιρείας ταχυμεταφορών

Σε περίπτωση αγοράς αγαθών που παραδίδονται από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς (ταχυμεταφορέας - courier - «εισπράκτορας για λογαριασμό τρίτων») με αντικαταβολή του τιμήματος χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής αλλά με μετρητά, τότε η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς αναγράφει στο «συνοδευτικό δελτίο ταχυμεταφοράς» (ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ) που υποχρεούται να εκδίδει με βάση τον Κανονισμό Γενικών Αδειών (αριθμ. Απόφ. 686/064 της Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων - Ε.Ε.Τ.Τ. /ΦΕΚ 1700Β/10.07.2013) τον αριθμό και την ημερομηνία του τιμολογίου που εξοφλείται και το ακριβές ποσό των μετρητών που παραλαμβάνει. (ΠΟΛ.1079/6.4.2015)

Η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς έχει την υποχρέωση να καταθέσει συνολικά τα ποσά σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας εντολέα - πωλητή, εντός δύο (2) ημερών από την έκδοση του ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ. Το αντίγραφο του «συνοδευτικού δελτίου ταχυμεταφοράς» (ΣΥ.ΔΕ.ΤΑ.) που παραδίδεται στον αγοραστή των αγαθών και αναγράφει το ποσό που αυτός κατέβαλε διαφυλάσσεται μέχρι το χρόνο παραγραφής της χρήσης μέσα στην οποία το έλαβε.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μέσω εμπορικών αντιπροσώπων ή εισπρακτόρων, κ.λπ.»

Ποιες δαπάνες εξαιρούνται από τον τραπεζικό τρόπο εξόφλησης.

α. Μισθώματα ακινήτων, καθ' ότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).

β. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Ως αξία συναλλαγής(σ.σ. όπως γράψαμε) λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.»

Εξόφληση σε ώρες που δεν μπορεί να γίνει κατάθεση.

Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε.

Συμφηφισμός υπολοίπων.

Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμφηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων.

Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμφηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωριστεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

(π.χ. απαιτήσεις των αγροτικών συνεταιρισμών έναντι των μελών τους για την κάλυψη της συνεταιριστικής τους μερίδας, αίτηση για απόδοση των ποσών που εισέπραξε εταιρεία ταχυμεταφορών - courier - «εισπράκτορα για λογαριασμό τρίτων» κατ' εντολή της επιχείρησης από πελάτες της, κ.λπ.).

Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι σε περίπτωση που, μετά τον συμφηφισμό, η εναπομένουσα υποχρέωση από την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών υπερβαίνει τα 500 ευρώ, η εξόφλησή της θα πρέπει να γίνει με τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου να αναγνωρισθεί προς έκπτωση το σύνολο του κόστους πωληθέντων που αναλογεί στις σχετικές αγορές.

ΠΟΛ.1216/1.10.2014 & ΠΟΛ.1158/2016, Η διοίκηση έδωσε διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 σε περίπτωση συμφηφισμού αμοιβαίων ανταπαιτήσεων αντισυμβαλλομένων.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ

Πως αντιμετωπίζονται φορολογικά αυτές οι δαπάνες που δεν έχουν εξοφληθεί μέχρι το τέλος του έτους.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητα τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

Προσοχή: Όλη η δαπάνη πρέπει να εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο, και όχι μέρος ή τμήμα αυτής. Αν δηλαδή για μια δαπάνη 2.500 ευρώ δώσουμε έστω και 50 ευρώ μετρητά ,και τα υπόλοιπα όπως ορίζει ο νόμος, τότε όλο το ποσό της δαπάνης δεν εκπίπτει.

Έχει ευθύνη το λογιστικό γραφείο για την ορθή εξόφληση των τιμολογίων;

Στο ερώτημα αυτό υπάρχουν δύο απαντήσεις.

α) Αν τα βιβλία είναι διπλογραφικά, τότε ο λογιστής ή το λογιστικό γραφείο μπορεί να ελέγξει την ορθή εξόφληση των τιμολογίων, μιας και

έχει και των έλεγχο των πληρωμών (ταμείο, τραπεζικές καταθέσεις, επιταγές πληρωτέες ή μεταβίβαση επιταγών πελατείας).

Τιμολόγια που δεν έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό τρόπο , δεν μπορούν να θεωρηθούν εκπεστέα δαπάνη και γι' αυτά τα ποσά πρέπει να γίνει υποχρεωτικά φορολογική αναμόρφωση στον κωδικό 2002 της Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης.

β) Στα απλογραφικά βιβλία δεν μπορεί να γίνει έλεγχος για την ορθή εξόφληση των τιμολογίων άνω των 500 ευρώ.

Γι' αυτό ο λογιστής ή το λογιστικό γραφείο θα πρέπει να ζητά μία βεβαίωση από τον επιχειρηματία:

ΒΕΒΑΙΩΣΗ

**Ο κάτωθι υπογεγραμμένος _____ νόμιμος εκπρόσωπος
της επιχείρησης _____ βεβαιώνω ότι :**

Για όλες τις δαπάνες που αφορούν αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500,00) ευρώ και έχουν πραγματοποιηθεί από την 1.1.2014 και μετά η τμηματική ή ολική εξόφληση τους έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ημερομηνία/...../20.....

Ο Βεβαιών

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β

Π΄ΟΤΕ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΊΑΣ ΑΠ΄Ο ΤΑ ΈΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΉΣΕΩΝ

Αν και έχουν περάσει δύο χρόνια από την υποχρεωτική επιβολή της εξόφλησης της μισθοδοσίας με ηλεκτρονικό τρόπο, πολλοί επιχειρηματίες, κυριότερα μικρές επιχειρήσεις, δεν έχουν κατανοήσει ακόμη πως αντιμετωπίζει η διοίκηση την εξόφληση της μισθοδοσίας , μετά τις αλλαγές που έγιναν με το Ν.4446/2016, και πέρα από το ότι αντιμετωπίζουν να μην αναγνωριστεί η συγκεκριμένη δαπάνη, κινδυνεύουν να έρθουν αντιμέτωποι με πρόστιμα και προσαυξήσεις .

Εξόφληση της μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Είναι γνωστό ότι από 1.1.2017 όλοι οι, όσοι δηλαδή θεωρούνται, για την φορολογία, ότι αμείβονται ως μισθωτοί, πρέπει να εξοφλούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρου 72 του ν.4446/2016).

Άλλως η δαπάνη δεν θα θεωρηθεί ότι εκπίπτει φορολογικά.

(άρθρο 23 περ. (ιδ) του Ν.4172/2013)

Ποιες αμοιβές αφορά.

Άρθρο 12. Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

Εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,
β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,
γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,
δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,
στ) 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

Ποια θεωρούνται ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής

«Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», νοείται κάθε μέσο πληρωμής, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ στην

έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).»

Σύμφωνα με τα παραπάνω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

Προσοχή: Η δαπάνη εξετάζεται μηνιαία και αφορά το σύνολο του πληρωτέου ποσού. Δηλαδή έστω και αν πληρωθεί ένα ευρώ σε μετρητά η δαπάνη ολόκληρη, για τον μήνα τον συγκεκριμένο και τον συγκεκριμένο εργαζόμενο θεωρείται ΜΗ εκπιπτόμενη.

Έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας.

Το ερώτημα που συνήθως τίθεται από τους συναδέλφους λογιστές φοροτεχνικούς είναι ο τρόπος ελέγχου για την ορθή πληρωμή της μισθοδοσίας, ειδικά για τα απλογραφικά, αλλά και το πότε εκπίπτει η δαπάνη αν δεν έχει εξοφληθεί μέχρι το τέλος της χρονιάς.

Στο πρώτο ερώτημα η απάντηση είναι απλή. Θα πρέπει να ζητηθεί από τον επιτηδευματία μια βεβαίωση ότι η εξόφληση της μισθοδοσίας του οικονομικού έτους π.χ. 2017, έχει εξοφληθεί με βάση την ΠΟΛ.1061/2017 ήτοι με τους παρακάτω τρόπους (εδώ θα αναφέρετε τους τρόπους εξόφλησης που αναγράφονται ανωτέρω).

ΒΕΒΑΙΩΣΗ

Ο κάτωθι υπογεγραμμένοςνόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης βεβαιώνω ότι :

Για όλες τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την 1.1.2017 στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, η τμηματική ή ολική εξόφληση τους έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Ημερομηνία/...../20.....

Ο Βεβαιών

Στο δεύτερο ερώτημα την απάντηση την δίνει η ίδια η ΠΟΛ. 1061/2017:

«6.»

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης

των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Άρα αν για παράδειγμα δεν έχουν εξοφληθεί οι μήνες Νοέμβριος και Δεκέμβριος 2017 και εξοφληθούν τον Ιανουάριο του 2019 , τότε η δαπάνη θα εκπέσει για το φορολογικό έτος 2017 και αν το 2019 εξοφληθεί μετρητά , θα πρέπει η επιχείρηση να κάνει τροποποιητική δήλωση για το 2017 και να θεωρήσει την δαπάνη αυτή μη εκπιπτόμενη.

Προσοχή: Η δαπάνη εξετάζεται μηνιαία και αφορά το σύνολο του πληρωτέου ποσού. Δηλαδή έστω και αν πληρωθεί ένα ευρώ σε μετρητά η δαπάνη ολόκληρη, για τον μήνα τον συγκεκριμένο και τον συγκεκριμένο εργαζόμενο θεωρείται ΜΗ εκπιπτόμενη.

Η μη εκπεσιμότητα αφορά μόνο τα χρήματα που λαμβάνει ο εργαζόμενος και όχι τις ασφαλιστικές εισφορές, που εκπίπτουν βάσει τις εμπρόθεσμης πληρωμής τους στο πρώην ΙΚΑ, νυν ΙΚΑ – ΕΦΚΑ. (περίπτωση «(γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές» του άρθρου 23 του Ν.4172/2013

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ

Η έκπτωση των ποσών που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τα κοινωφελή ιδρύματα και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, ως επιχειρηματικές δαπάνες.

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει.

Τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) που πρέπει να πληρούν αθροιστικά οι δαπάνες ώστε να εκπίπτουν, είναι τα εξής:

α) να πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

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

Σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) με την οποία έγινε η κοινοποίηση των διατάξεων των [άρθρων 22, 22Α](#) και [23](#) του ν. [4172/2013](#), στις δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣΤΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣτΕ 2963/2013](#), [ΣτΕ 1729/2013](#), ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Ο όρος Εταιρική κοινωνική ευθύνη αναφέρεται στις ενέργειες των επιχειρήσεων που αποσκοπούν στην συμβολή αντιμετώπισης περιβαλλοντικών και κοινωνικών ζητημάτων.

Συγκεκριμένα οι επιχειρήσεις αποτελούν οντότητες οι οποίες είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με το κοινωνικό σύνολο μέσα στο οποίο δραστηριοποιούνται, επηρεάζοντας και επηρεαζόμενες από τα δεδομένα της εποχής και του χώρου δράσης τους. Οφείλουν επομένως να αναγνωρίζουν την ευθύνη που τους αναλογεί, απέναντι στην κοινωνία και το περιβάλλον. Να σέβονται δηλαδή τις αρχές και τις αξίες που χαρακτηρίζουν τον πολιτισμό μας (τον σεβασμό προς τον άνθρωπο - την ανθρώπινη αξιοπρέπεια και την παροχή ίσων ευκαιριών, τον σεβασμό στο περιβάλλον που κληρονομήσαμε και την βελτίωση του βιοτικού επιπέδου και της ποιότητας ζωής).

Η Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη μπορεί να κατηγοριοποιηθεί σε έξι (6) κατηγορίες ανάλογα με τη φύση της ανάλογης πρωτοβουλίας-προγράμματος: Προώθηση Σκοπού, Μάρκετινγκ Σκοπού, Κοινωνικό Μάρκετινγκ, Εταιρική Φιλανθρωπία, Εταιρικός Εθελοντισμός, Κοινωνικά Υπεύθυνες Πρακτικές.

Ως Εταιρική Φιλανθρωπία ορίζεται η προσφορά χρημάτων σε κάποιο φιλανθρωπικό οργανισμό/σκοπό. Αυτή η ενέργεια είναι η πιο παραδοσιακή μορφή Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης.

Στην [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) δεν δόθηκαν πρόσθετες οδηγίες, ούτε τέθηκαν προϋποθέσεις και περιορισμοί για την έκπτωση των δωρεών προς το Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονταν στην υποπερίπτωση γγ) της περίπτωσης α) της [παραγράφου 1 του άρθρου 31](#) του ν.[2238/1994](#).

Θεωρώ όμως ότι, οι σχετικές διατάξεις του [άρθρου 31](#) του ν.[2238/1994](#) που αναφέρονταν στις δωρεές που εξέπιπταν, υπήρχαν επειδή ακριβώς αφορούσαν δαπάνες που γίνονταν στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, στο μέτρο και πλαίσιο που ο νομοθέτης και η Διοίκηση όριζαν, οπότε τουλάχιστον αυτές οι δωρεές εξακολουθούν να εκπίπτουν και με τις διατάξεις του ν.[4172/2013](#).

Αντιστοίχως βλέπουμε ότι, οι διατάξεις του [άρθρου 19](#) του ν.[4172/2013](#) για τη μείωση του φόρου για δωρεές από το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνουν ρυθμίσεις ουσιωδώς όμοιες με εκείνες των προϊσχυουσών διατάξεων του [άρθρου 9 παρ. 3](#) περ. γ' του ν.[2238/1994](#).

Από το συνδυασμό των ανωτέρω, κατά την άποψή μου συνάγεται ότι, οι δωρεές προς το Δημόσιο, τα κοινωφελή ιδρύματα και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονταν στην υποπερίπτωση γγ) της περίπτωσης α' της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) του ν.[2238/1994](#), εκπίπτουν ως επιχειρηματικές δαπάνες με τις διατάξεις του ν.[4172/2013](#).

**Πληροφορίες σχετικές με την περίπτωση μας λαμβάνουμε και απο το ερώτημα
Ανώνυμης Εταιρείας προς την Φορολογική Διοίκηση**

ΕΡΩΤΗΜΑ

Ανώνυμη εταιρεία καταβάλει χρηματικό ποσό σε Κοινοφελές Ίδρυμα Περιθάλαψης Ηλικιωμένων του [Νόμου 4182/2013](#) «Κώδικας κοινοφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις», που είναι Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Το ερώτημα είναι εάν η δωρεά αυτή εμπίπτει στις δαπάνες που πραγματοποιούνται για την υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της Ανώνυμης Εταιρείας.

ΓΝΩΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

Η Γνώμη της Φορολογικής Επιτροπής σχετικά με το παραπάνω ερώτημα είναι η εξής:

Στις διατάξεις του [άρθρου 22 Ν.4172/2013](#) ορίζονται τα εξής:

«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.»

Στην [ΠΟΛ. 1113/2.6.2015](#), με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και [23 του Ν.4172/2013](#) και ειδικότερα στις διευκρινίσεις του άρθρου 22 αναφέρεται και τα εξής:

«2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) **ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.** Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).»

.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.»

Εκτός από την παραπάνω σύντομη αναφορά, ουδεμία πρόσθετη διευκρίνιση έχει δοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, για μια τόσο ευρεία και σύνθετη έννοια όπως είναι η Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη.

Με βάση δημοσιευμένες μελέτες-αναλύσεις από την διεθνή βιβλιογραφία, στην Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη περιλαμβάνεται και μια κατηγορία δράσης που ονομάζεται Εταιρική Φιλανθρωπία.

Εταιρική Φιλανθρωπία είναι η προσφορά χρημάτων σε φιλανθρωπικό οργανισμό/σκοπό. Αυτή η ενέργεια είναι η πιο παραδοσιακή μορφή Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης.

Επιπλέον στο άρθρο 1 του Ν.4182/2013 και συγκεκριμένα στην παρ. 3 δίνεται ο ορισμός του Κοινωφελούς σκοπού που είναι: κάθε εθνικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εκπαιδευτικός, πολιτιστικός και γενικά επωφελής για την κοινωνία, εν όλω ή εν μέρει, σκοπός.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δωρεά χρηματικού ποσού στο εν λόγω Κοινωφελές Ίδρυμα Περίθαλψης Ηλικιωμένων), που είναι Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και προσφέρει κοινωνικό έργο (φιλοξενία ανήμπορων και χωρίς οικογένεια ηλικιωμένων, βάσει του καταστατικού του), εντάσσεται στην υλοποίηση δράσης στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Επομένως η δαπάνη αυτή, σύμφωνα και με τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ. 1113/2015, εμπίπτει στο κριτήριο της περίπτωσης α' του άρθρου 22 Ν.4172/2013. Με την προϋπόθεση ότι πληροί και τα κριτήρια β' και γ' του ίδιου άρθρου, θεωρείται ως εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη και με τον επιπρόσθετο λόγο ότι δεν περιλαμβάνεται στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 Ν. 4172/2013.

Νομοθεσία-Νομολογία [Άρθρο 22 Ν. 4172/2013](#) [ΠΟΛ. 1113/2.6.2015](#)