

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

1. Γενικά

1.1. Οι νέοι κανόνες για τις επιχειρηματικές δαπάνες

Ο Ν. 4172/2013 καθιέρωσε 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 **ανεξάρτητα** αν τα βιβλία τηρούνται με την **απλογραφική** ή τη **διπλογραφική** μέθοδο. Ειδικότερα:

α) Στο άρθρο 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 άρθρο 22 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.

Προσοχή : 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** από τα ακαθάριστα έσοδα.

β) Στο άρθρο 22Α, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών **επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας** που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις.¹

γ) Στο άρθρο 23 ορίζονται **περιοριστικά** οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες :

αα) Σε αυτές που λόγω του **είδους** τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και

ββ) Σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που **υπερβαίνουν** το τιθέμενο στο άρθρο αυτό **αριθμητικό όριο**.

1.2. Διευκρινήσεις και οδηγίες ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής

Οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 κοινοποιήθηκαν με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** με την οποία δόθηκαν οι απαραίτητες διευκρινίσεις και οι οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους. Επισημαίνεται ότι, για τις διατάξεις της περίπτωσης

¹ Το άρθρο 22Α προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013.

β' του άρθρου 23 (Δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ) έχουν εκδοθεί οι εγκύκλιοι ΠΟΛ. 1216/1.10.2014 και ΠΟΛ. 1079/6.4.2015.

1.3. Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως ισχύει, τα οριζόμενα στα άρθρα 22, 22Α και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους (φορολογικά έτη) που ξεκίνησαν από την 1.1.2014 και μετά.

2. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ²

2.1. Προϋποθέσεις έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα

α) Για πρώτη φορά στο φορολογικό δίκαιο της χώρας τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι, καταρχήν εκπίπτουν όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες που πληρούν σωρευτικά τα ακόλουθα κριτήρια, ήτοι : ³

² Άρθρο 22 του Ν. 2238/1994.

³ Επισήμανση επιστημονικής υπηρεσίας της Βουλής :

«Για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν δαπάνες οι οποίες «πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της». Παρατηρείται ότι, στην πράξη, η κρίση περί του «συμφέροντος της επιχείρησης» θα προκαλέσει σειρά ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, λαμβανομένου υπόψη και του ότι, ως κριτήριο φορολογικής έκπτωσης δαπανών, καταλείπει μεγαλύτερα περιθώρια ερμηνείας εν σχέσει προς το εφαρμοζόμενο, στο πλαίσιο του Ν. 2238/1994, κριτήριο της «παραγωγικότητας». Επί παραδείγματι, είναι λίαν αμφίβολο εάν δωρεές χρηματικών ποσών προς φορείς γενικής κυβέρνησης ή κοινωνική νομικά πρόσωπα (οι οποίες αναγνωρίζονται προς έκπτωση βάσει του Ν. 2238/1994) δύνανται να θεωρηθούν ότι πληρούν το προτεινόμενο νέο κριτήριο, δηλαδή να «πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της».

Περαιτέρω, ορίζεται ότι οι δαπάνες εκπίπτουν εφόσον «αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου». Ως προς τη ρύθμιση αυτή θα ήταν, ίσως, χρήσιμο να διευκρινισθεί εάν ως «πραγματική αξία της συναλλαγής» νοείται η πράγματι συμφωνηθείσα αξία, η οποία ως έννοια αντιδιαστέλλεται προς την εικονικώς συμφωνηθείσα αξία, κατά τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, ή εάν νοείται η «αγοραία» ή η «δίκαια και εύλογη» αξία της συναλλαγής. Και αυτό, διότι, εάν τυχόν ήθελε υιοθετηθεί ερμηνευτικώς η δεύτερη εκδοχή, κατά την εφαρμογή της διάταξης θα προκύψει σειρά πρακτικών προβλημάτων ως προς το ζήτημα της απόδειξης της συνδρομής της ανωτέρω προϋπόθεσης.

Ως προς τη θεσπιζόμενη προϋπόθεση της περίπτωσης γ' της εξεταζόμενης διάταξης να «εγγράφονται [οι ανωτέρω δαπάνες] στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και [να] αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά», ερωτάται εάν ο όρος «κατάλληλα δικαιολογητικά» θα μπορούσε να ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει και δικαιολογητικά εγγράφων, πέραν των προβλεπόμενων στον Κ.Φ.Α.Σ. Επίσης, ως προς την ειδικότερη υποχρέωση να εγγράφονται οι δαπάνες στα βιβλία «της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται», επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 72 του Ν. 2238/1994, «αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. ... Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή φορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος». Στο πλαίσιο

αα) Πραγματοποιούνται προς το **συμφέρον** της **επιχείρησης** ή κατά τις **συνήθειες εμπορικές συναλλαγές** της, **και**

ββ) Αντιστοιχούν σε **πραγματική συναλλαγή** και η **αξία της δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας**, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, **και**

γγ) Εγγράφονται στα τηρούμενα **βιβλία** απεικόνισης των συναλλαγών της **περιόδου** κατά την οποία **πραγματοποιούνται** και **αποδεικνύονται** με κατάλληλα **δικαιολογητικά**.

β) Οι ανωτέρω διατάξεις πρέπει να εξετάζονται παράλληλα με τις διατάξεις του άρθρου 23, οι οποίες αφορούν τις μη εκπιπόμενες δαπάνες, αφού πλέον εισάγεται ο κανόνας ο οποίος ορίζει ότι, όποια δαπάνη είναι σύμφωνη (*πληροί*) τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν αναφέρεται στον **περιοριστικό κατάλογο** των μη εκπιπτομένων δαπανών του άρθρου 23 **εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα.

γ) 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.

2.1.1. Οι δαπάνες πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της

Στην έννοια των δαπανών 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 για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, την βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της και συμβάλλει 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.

Κατά συνέπεια **εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των κάθε είδους δαπανών που **βαρύνουν την επιχείρηση** και όχι τον επιχειρηματία ή άλλα πρόσωπα, καθώς επίσης κάθε καταβαλλόμενη δαπάνη, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει **νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης της επιχείρησης**, αρκεί να εξυπηρετεί τις ανάγκες αυτής και να συμβάλλει στην οικονομική αποστολή της δηλαδή τη δημιουργία εισοδήματος.

αυτό, δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν η ανωτέρω ρύθμιση θα τυγχάνει εφαρμογής και υπό το καθεστώς του νέου Κ.Φ.Ε.».

Επισημάνσεις

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

ii) Δαπάνες ξένες προς τον σκοπό και τη λειτουργία της επιχείρησης που δεν συντελούν στην παραγωγή κέρδους, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

2.1.2. Οι δαπάνες αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση

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.

Προσοχή : Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 διευκρινίσθηκε ότι, ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31.3.2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., 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.⁴

Επισημάνσεις

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

Προσοχή : Η αρχή των **ίσων αποστάσεων** εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

ii) Η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, κατά συνέπεια η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη **μεταβίβαση** των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή **εξόφληση** της σχετικής υποχρέωσης.

⁴ Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι :

«Ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

2.1.3. Οι δαπάνες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά

Οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν **καταχωρηθεί** στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα **δικαιολογητικά**.

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 (*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. *αποσβέσεις*), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.

Επισημάνσεις

i) Εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις **δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων**, οι δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες προϋποθέσεις, εκτός αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία, (π.χ. *αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1007/9.1.2015*).

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

2.2. Χρόνος έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα

Οι επιχειρηματικές δαπάνες 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.*).

Προσοχή : 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**.

2.3. Λοιπές διευκρινίσεις

2.3.1. Δαπάνες διαφήμισης

Οι δαπάνες διαφήμισης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα εφόσον αποδοθούν **εμπρόθεσμα** τα οφειλόμενα **τέλη διαφήμισης**, ήτοι μέχρι και την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.⁵

⁵ Εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της κατηγορίας Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Β.Δ. 24.9/20.10.1958, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 9 του Ν. 2880/2001 και ορίζουν :

2.3.2. Τεχνικά αποθέματα ασφαλιστικών επιχειρήσεων

Για να προσδιορισθούν τα κέρδη 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».

2.3.3. Δαπάνες νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και αστικών εταιρειών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

α) Σε ότι αφορά τις δαπάνες που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, ήτοι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, 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. Ειδικότερα :

αα) Το μέρος εκείνων των δαπανών που αφορούν σε **επιχειρηματική** δραστηριότητα **εκπίπτει** προκειμένου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος αυτού, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στα άρθρα 22 και 23.

ββ) Οι δαπάνες που αφορούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της **εκπλήρωσης** του **σκοπού** τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, **δεν εκπίπτουν**.

γγ) 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.

β) Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες της περίπτωσης ε' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013.

2.3.4. Δαπάνες φορέων γενικής κυβέρνησης

Για τους φορείς γενικής κυβέρνησης και δεδομένου ότι αυτοί φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου :

α) Οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου **εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα.

«Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.»

β) Οι λοιπές δαπάνες **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα.

γ) Σε περίπτωση κοινών δαπανών, αυτές **επιμερίζονται** κατά την αναλογία των απαλλασσόμενων και μη εισοδημάτων.

2.3.5. Δαπάνες επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (οικοδομικές επιχειρήσεις)

α) Οι οικοδομικές επιχειρήσεις οι οποίες αποκτούν εισοδήματα τόσο από την πώληση οικοδομών όσο και από λοιπές επιχειρηματικές δραστηριότητες, **επιμερίζουν τις κοινές δαπάνες** κατά την αναλογία των εισοδημάτων αυτών.

β) Ειδικά στην περίπτωση πώλησης ακινήτων οικοδομικής επιχείρησης μετά την 1.1.2014 των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε μετά την 1.1.2006 που προσδιορίζουν τα κέρδη τους λογιστικά :

αα) Εφόσον η ανέγερση έχει ήδη ολοκληρωθεί σε προηγούμενα έτη, όπως έχει γίνει δεκτό με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1113/2.6.2015, ΠΟΛ. 1102/11.5.2015 και ΠΟΛ. 1097/28.4.2015, 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.

ββ) Τα ανωτέρω 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.**

Προσοχή : Αν οι δαπάνες πραγματοποιούνται σε μεταγενέστερο χρόνο της πώλησης, αυτές εκπίπτουν κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους.

γγ) Εφόσον οι οικοδομικές επιχειρήσεις αποκτούν εισοδήματα τόσο από την πώληση οικοδομών με άδεια κατασκευής που εκδόθηκε **μετά** την 1.1.2006 όσο και την πώληση οικοδομών με άδεια κατασκευής που εκδόθηκε **πριν** την 1.1.2006, **επιμερίζουν τις κοινές δαπάνες** κατά την αναλογία των εισοδημάτων αυτών.

2.3.6. Δαπάνες προσωπικών εταιρειών που αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από ακίνητη περιουσία

Για τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης β' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, ήτοι τις προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, που αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από ακίνητη περιουσία, το εισόδημά τους αυτό θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως και των λοιπών νομικών προσώπων,⁶ συνεπώς

⁶ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους οι **δαπάνες** οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 και δεν αναφέρονται στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23.

2.3.7. Δαπάνες 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

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, από τα ακαθάριστα έσοδα **εκπίπτει το σύνολο των δαπανών** οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 και δεν αναφέρονται στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23.⁷

2.3.8. Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίζονται με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 χωρίς τα υπόψη ποσά να έχουν εγγραφεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό εσόδων

Για τις **προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων** που σχηματίζονται με την παράγραφο 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 περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου προκειμένου για τη διαγραφή τους, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** έγινε δεκτό ότι :

α) Αν για τις υπόψη επισφάλειες αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα του οφειλέτη με βάση τα όσα ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 και

⁷ Σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1069/23.3.2015 αναφορικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία. Ειδικότερα στην εγκύκλιο αυτή διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

«Αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα το υπόψη εισόδημα (από ακίνητη περιουσία) υπάγεται σε φορολόγηση ως εξής :

α) Στην περίπτωση που ο αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, εφαρμογή θα έχουν οι διατάξεις της αντίστοιχης Σύμβασης που ισχύει. Έτσι, ακόμα και όταν το εισόδημα από ακίνητα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την εσωτερική νομοθεσία της χώρας πηγής του εισοδήματος, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Ελλάδας, το εισόδημα από ακίνητα εξακολουθεί να φορολογείται στην χώρα πηγής (Ελλάδα), όπως ορίζει το εσωτερικό δίκαιο, σύμφωνα με το αντίστοιχο άρθρο περί εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των Σ.Α.Δ.Φ. (συνήθως το άρθρο 6 των εν λόγω συμβάσεων) και το άρθρο περί φορολόγησης κερδών επιχειρήσεων (συνήθως το άρθρο 7 των εν λόγω συμβάσεων), χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση του αλλοδαπού δικαιούχου στην Ελλάδα ή όχι.

Β) Στην περίπτωση που αλλοδαπός δικαιούχος εισοδήματος από ακίνητη περιουσία είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα δεν έχει σε ισχύ σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, τότε ο εν λόγω αλλοδαπός αποκτά εκ της εκμεταλλεύσεως του ακινήτου μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 4172/2013.

Και στις δυο παραπάνω περιπτώσεις ο αλλοδαπός δικαιούχος για το εισόδημά του αυτό φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του Ν. 4172/2013 και για το σκοπό αυτό υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου».

ενδεικτικά αναφέρονται στην εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1056/2.3.2015**, τότε τα υπόψη ποσά εκπίπτουν φορολογικά κατά το φορολογικό αυτό έτος.

β) Τα ανωτέρω ισχύουν και για το ανεξόφλητο ποσό Φ.Π.Α. επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο με βάση την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1056/2.3.2015 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 Φ. Π. Α. (αρχική ή τροποποιητική) της οικείας περιόδου.

2.3.9. Ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

Τα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (*claw back*) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (*rebate*) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013, **μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.**

2.3.10. Δαπάνες οι οποίες χαρακτηρίζονται ως παροχές σε είδος σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 4172/2013

α) Όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως **παροχή σε είδος** με βάση το άρθρο 13 του Ν. 4172/2013 και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία,⁸ θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το **συμφέρον** της επιχείρησης, ήτοι πληρείται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, συνεπώς **εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας**, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περιπτώσεων β' και γ' του ίδιου άρθρου και νόμου.

β) Λοιπές δαπάνες που **δεν εμπίπτουν** στην έννοια των **παροχών σε είδος** (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές της παραγράφου 1 του άρθρου 13 μέχρι 300,00 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, παραχώρηση κατοικίας κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22, ήτοι εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού.

Παράδειγμα

Για ιδιόκτητο εταιρικό Ε.Ι.Χ. (πάγιο περιουσιακό στοιχείο) το οποίο έχει παραχωρηθεί σε **διευθυντικό στέλεχος** (*status car*), το φορολογικό έτος 2014 έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης οι ακόλουθες δαπάνες :

⁸ Σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1219/6.10.2014.

Αποσβέσεις :	1.920,00
Τέλη κυκλοφορίας :	160,00
Επισκευές – Συντηρήσεις :	920,00
Ασφάλεια οχήματος :	500,00
Καύσιμα, λιπαντικά, διόδια :	3.500,00
Συνολική ετήσια δαπάνη :	7.000,00

Η παροχή σε είδος για το διευθυντικό στέλεχος υπολογίστηκε ως ακολούθως :

Αποσβέσεις :	1.920,00
Τέλη κυκλοφορίας :	160,00
Επισκευές – Συντηρήσεις :	920,00
Σύνολο (Βάση υπολογισμού) :	3.000,00

Ετήσιο κόστος οχήματος		3.000,00
Επί Συντελεστή	30%	
Αγοραία αξία (Παροχή σε είδος) *		<u>900,00</u>

* Το ποσό των 900,00 ευρώ συνυπολογίστηκε στο φορολογητέο εισόδημα του στελέχους.

Σε ότι αφορά την έκπτωση της συνολικής ετήσιας δαπάνης :

i) Το ποσό που χαρακτηρίστηκε ως παροχή σε είδος ύψους **900,00** ευρώ, **εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα διότι θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το **συμφέρον** της επιχείρησης, ήτοι πληρείται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και εφόσον φυσικά πληρούνται και οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων β' και γ' του ίδιου νόμου, ήτοι οι δαπάνες των αποσβέσεων, τελών κυκλοφορίας, επισκευών και συντηρήσεων που αποτέλεσαν τη βάση υπολογισμού της παροχής σε είδος αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και έχουν εγγραφεί στα βιβλία αποδεικνυόμενες με τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

ii) Το υπόλοιπο ποσό της συνολικής ετήσιας δαπάνης ύψους **6.100,00** ευρώ (2.100,00 ευρώ που αντιστοιχεί στο 70% των δαπανών που αποτέλεσαν τη βάση υπολογισμού της παροχής σε είδος και 4.000,00 ευρώ που αντιστοιχεί στην ασφάλεια, στα καύσιμα κ.λπ.), **εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον πληρούνται **όλες** οι προϋποθέσεις του άρθρου 22.

γ) Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 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** εφόσον πληρούνται **όλες** οι προϋποθέσεις του άρθρου 22.

2.3.11. Έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης του Ν. 4093/2012 επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ

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.

Προσοχή : 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.

2.3.12. ΕΝ.Φ.Ι.Α., τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου κ.λπ

α) Οι φόροι και τα τέλη που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα απαριθμούνται **περιοριστικά** στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτό **εκπίπτουν** όπως ο ΕΝ.Φ.Ι.Α., τα τέλη κυκλοφορίας, τα τέλη χαρτοσήμου, τα ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, οι δημοτικοί φόροι και τέλη κ.λπ.

Προσοχή : Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 και σε ότι αφορά στην έκπτωση των δαπανών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39. Δηλαδή, εκπίπτουν οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος σε ποσοστό 100%. Η Διοίκηση με το έγγραφο με Αρ. Πρωτ. **ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25.6.2015** διευκρίνησε ότι, στην έννοια των δαπανών που αφορούν το ακίνητο περιλαμβάνεται και ο ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο οποίος **υπόκειται στον ως άνω περιορισμό** ως προς την έκπτωσή του από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

β) Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το **χρόνο που καταβάλλονται**. Εξαίρεση αποτελούν :

αα) Τα **τέλη κυκλοφορίας** τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια **εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος**, δηλαδή το έτος που αφορούν.

ββ) Τα **τέλη διαφήμισης**, τα οποία **εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν**.

2.3.13. Αμοιβές που καταβάλλονται σε αλλοδαπές εταιρείες για την παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης ταινιών

α) Οι ημεδαπές εταιρείες εκμετάλλευσης κινηματογραφικών ταινιών, στα πλαίσια της συνεργασίας τους με εταιρείες παραγωγών στο εξωτερικό, καταβάλλουν σε αυτές ένα ελάχιστο ποσό δικαιωμάτων (*minimum guarantee*), προκειμένου να αποκτήσουν τα αποκλειστικά δικαιώματα εκμετάλλευσης μιας ταινίας στην Ελλάδα για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (*μεγαλύτερο του ενός έτους*). Το ποσό των πιο πάνω δικαιωμάτων

συνήθως καταβάλλεται στην αλλοδαπή εταιρεία και αποτελεί προϋπόθεση και όρο για την ανάληψη της εκμετάλλευσης της ταινίας στην Ελλάδα, ενώ η ταινία πρόκειται να παραδοθεί στις ημεδαπές εταιρείες για εκμετάλλευση μετά από 2 - 3 χρόνια.

Κατά την καταβολή του εν λόγω ποσού πιστώνεται στα βιβλία ο αλλοδαπός δικαιούχος, λογαριασμός 50 «Προμηθευτές» με χρέωση του λογαριασμού 33.93 «Προκαταβολές *minimum guarantee*» και κατά το χρόνο αυτό διενεργείται παρακράτηση φόρου 20% με βάση τις διατάξεις των άρθρων 38 και 64 του Ν. 4172/2013.

Η καταβολή των πιο πάνω ποσών δεν συνοδεύεται από αντίστοιχο έσοδο (εκμετάλλευση της ταινίας). Στη συνέχεια, όταν αρχίσει η εκμετάλλευση της ταινίας, η ημεδαπή εταιρεία εκμετάλλευσης δεσμεύεται, βάσει των πιο πάνω συμβολαίων, να αποδίδει κάθε χρόνο και δικαιώματα επί των εσόδων της στην παραγωγό εταιρεία, τα οποία διαφοροποιούνται ανάλογα με το ποσό της εκμετάλλευσης (κινηματογράφος, video, τηλεόραση, κλπ.). Επειδή όμως τα δικαιώματα αυτά συμψηφίζονται με το καταβληθέν κατά τα ως άνω ελάχιστο δικαίωμα (*minimum guarantee*), οι εταιρείες προβαίνουν σε καταβολές των δικαιωμάτων αυτών, μόνο κατά το ποσό που τυχόν υπερβαίνουν το καταβληθέν πιο πάνω ποσό. Κατά συνέπεια, τα ως άνω ελάχιστα ποσά δικαιωμάτων συνιστούν κατ' ουσία **εγγυημένη προκαταβολή** για την παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης των σχετικών κινηματογραφικών ταινιών.

β) Για το ανωτέρω θέμα η Διοίκηση, με το έγγραφο με Αρ. Πρωτ. **ΔΕΑΦ Β 1087150 ΕΞ 2015/25.6.2015** διευκρίνησε ότι, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά, οι ημεδαπές εταιρείες εκμετάλλευσης κινηματογραφικών ταινιών δεν θα αποσβένουν τα ελάχιστα ποσά δικαιωμάτων (*minimum guarantee*) ως άυλα περιουσιακά στοιχεία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013, ούτε ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης, δεδομένου ότι με την καταβολή των εν λόγω ποσών δεν μεταβιβάζεται στις εταιρείες αυτές η κυριότητα του άυλου στοιχείου, υπό την έννοια ότι οι αλλοδαπές εταιρείες δεν αποξενώνονται από το δικαίωμα των κινηματογραφικών ταινιών. Επομένως, τα ελάχιστα ποσά δικαιωμάτων (*minimum guarantee*), θα **εκπίπτουν** από τα **ακαθάριστα έσοδα** του **φορολογικού έτους** που **αφορούν**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.

γ) Σε περίπτωση που τα προκύπτοντα δικαιώματα με βάση τα έσοδα από την εκμετάλλευση της ταινίας ενός έτους είναι τελικά μεγαλύτερα από το ποσό του *minimum guarantee* που αφορά το συγκεκριμένο φορολογικό έτος, η διαφορά επίσης θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους αυτού.

Προσοχή : Ειδικά στην περίπτωση που τα ελάχιστα ποσά δικαιωμάτων (*minimum guarantee*) έχουν καταβληθεί πριν την 1.1.2014 αλλά η εκμετάλλευση της ταινίας συνεχίζεται και τα δικαιώματα εκκαθαρίζονται μετά την ημερομηνία αυτή, θα εκπίπτει μόνο το ποσό των δικαιωμάτων που απομένει μετά την αφαίρεση των ελαχίστων ποσών δικαιωμάτων που καταβλήθηκαν πριν την 1.1.2014, δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη εκπέσει φορολογικά.

2.3.14. Εκπιπόμενες δαπάνες των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013

α) Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 διευκρινίσθηκε ότι, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των πιο πάνω νομικών προσώπων και 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** (σχετικό και το θέμα 2.3.3. του παρόντος).

Ειδικότερα για το θέμα αυτό η διοίκηση με το έγγραφο με Αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25.6.2015 διευκρίνησε επίσης τα ακόλουθα :

αα) Το μέρος εκείνων των δαπανών που αφορούν σε επιχειρηματική δραστηριότητα **εκπίπτει** από τα έσοδα αυτά, εφόσον πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

ββ) Οι δαπάνες που αφορούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου **δεν εκπίπτουν** από τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

γγ) 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.

Προσοχή : Σε κάθε περίπτωση είναι θέμα πραγματικό (ελέγχου) ο προσδιορισμός των κοινών δαπανών που εκπίπτουν από το εισόδημα από ακίνητα, λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1069/23.3.2015

β) Οι **δαπάνες** που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα **δεν εκπίπτουν** σε καμία περίπτωση από το **σύνολο** των **εσόδων** του από **επιχειρηματική δραστηριότητα**, ανεξάρτητα αν αυτό αποκτά έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του ή όχι.

2.3.14.1. Παράδειγμα προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Εγγράφου με Αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25.6.2015)

Νομικό πρόσωπο **μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα** έχει τα ακόλουθα δεδομένα :

Έσοδα		Δαπάνες	
Ακίνητη περιουσία	10.000,00	Για το ακίνητο **	6.000,00
Τόκοι καταθέσεων	15.000,00	Κοινές δαπάνες ***	10.000,00

Συνδρομές, εισφορές *	5.000,00	Λοιπές (σκοπού) ****	3.000,00
Σύνολο	30.000,00	Σύνολο	19.000,00

* Έσοδα πραγματοποιούμενα κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του. ** Επισκευές, συντηρήσεις, ασφάλιστρα, αποσβέσεις κ.λπ. *** Πάγιες και λειτουργικές δαπάνες. **** Δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του (χορήγηση υποτροφιών και δωρεών, κλπ.).

Βάσει των προαναφερομένων το εισόδημα του ανωτέρω νομικού προσώπου θα προσδιορισθεί ως ακολούθως :

α) Προσδιορισμός εκπιπτομένων δαπανών

αα) Προσδιορισμός συνόλου εκπιπτομένων κοινών δαπανών

Οι κοινές δαπάνες εκπίπτουν μόνο κατά το μέρος που αναλογούν στο εισόδημα που είναι υπαγόμενο σε φορολογία. Κατά συνέπεια θα υπολογισθούν με τον ακόλουθο τύπο :

$$\begin{aligned} \text{Εκπιπτόμενες κοινές δαπάνες} &= \frac{\text{Κοινές δαπάνες} \times \text{Φορολογητέο εισόδημα}}{\text{Συνολικό εισόδημα}} \\ 8.333,33 &= \frac{10.000,00 \times 25.000,00}{30.000,00} \end{aligned}$$

ββ) Προσδιορισμός εκπιπτομένων κοινών δαπανών που αναλογούν στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Οι εκπιπτόμενες κοινές δαπάνες που αναλογούν στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία θα υπολογισθούν με τον ακόλουθο τύπο :

$$\begin{aligned} \text{Αναλογούσες στο εισόδημα από} &= \frac{\text{Εκπ. κοινές δαπάνες} \times \text{Εισόδημα ακινήτων}}{\text{ακίνητα κοινές δαπάνες} \quad \text{Φορολογητέο εισόδημα (συνολικό)}} \\ 3.333,33 &= \frac{8.333,33 \times 10.000,00}{25.000,00} \end{aligned}$$

γγ) Προσδιορισμός συνολικής εκπιπτόμενης δαπάνης από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία

	Δαπάνες ακινήτων	6.000,00	
Πλέον	Αναλογούσες στο εισόδημα από ακίνητα κοινές δαπάνες	3.333,33	
	Σύνολο	9.333,33	
Επί	Ποσοστό εκπιπτόμενης δαπάνης	75%	
	Συνολική εκπιπτόμενη δαπάνη από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία	7.000,00	

δδ) Προσδιορισμός εκπιπτομένων κοινών δαπανών που αναλογούν στο εισόδημα από τόκους

	Εκπιπτόμενες κοινές δαπάνες	8.333,33	
Μείον	Εκπιπτόμενες κοινές δαπάνες από το εισόδημα από ακίνητα	3.333,33	
	Εκπιπτόμενες κοινές δαπάνες από το εισόδημα από τόκους		5.000,00

β) Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος**αα) Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος από ακίνητη περιουσία**

	Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	10.000,00	
Μείον	Συνολική εκπιπτόμενη δαπάνη από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία	7.000,00	
	Καθαρό εισόδημα από ακίνητη περιουσία		3.000,00

ββ) Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος από ακίνητη περιουσία

	Εισόδημα από τόκους	15.000,00	
Μείον	Εκπιπτόμενες κοινές δαπάνες από το εισόδημα από τόκους	5.000,00	
	Καθαρό εισόδημα από τόκους		10.000,00

3. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας⁹

3.1. Έκπτωση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από τα ακαθάριστα έσοδα

α) Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους **προσαυξημένες** κατά ποσοστό **30%**. Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν κατά 30%, **κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα 3 έτη**.

Προσοχή : Οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό ο οποίος χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, προκειμένου να προσαυξηθούν κατά 30%, θα αποσβεσθούν ισόποσα στα επόμενα 3 έτη από την πραγματοποίηση των υπόψη δαπανών, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 περί των φορολογικών αποσβέσεων. Η έκπτωση του **30%** των δαπανών για την αγορά πάγιου

⁹ Άρθρο 22^Α του Ν. 4172/2013.

εξοπλισμού θα διενεργείται **εξωλογιστικά** από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης τα επόμενα 3 έτη.

β) Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με **Προεδρικό Διάταγμα** μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Πολιτισμού Παιδείας και Θρησκευμάτων.

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 εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** έγινε δεκτό ότι, μέχρι την έκδοσή του και προκειμένου για την αναγνώριση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, θα λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην υπ' αριθμόν 12962 (ΠΟΛ) 2029/3.11.1987 Απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας, η οποία δεν έχει καταργηθεί.¹⁰

¹⁰ Η υπ' αριθμόν 12962 (ΠΟΛ) 2029/3.11.1987 Απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας έχει ως ακολούθως :

«1. Χαρακτηρίζουμε ως επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας δαπάνες, τις δαπάνες που αφορούν τις εξής δραστηριότητες:

1.1. Μελέτη και εκπόνηση πρωτότυπων εργασιών που έχουν σκοπό την προαγωγή της επιστημονικής γνώσης σύμφωνα με γενικά παραδεκτές επιστημονικές θεωρίες, ή την επεξεργασία νέων θεωριών, ικανών να γίνουν αποδεκτές από την επιστημονική κοινότητα (επιστημονικές έρευνες).

1.2. Μελέτη και εκπόνηση συστηματικών εργασιών που βασίζονται σε υπάρχουσες γνώσεις (από την έρευνα ή από την πρακτική εμπειρία) με σκοπό την προεργασία για την παραγωγή νέων υλικών, προϊόντων ή διατάξεων (συσκευών, μηχανών, κατασκευών κ.λπ), την κατάρτιση νέων διαδικασιών συστημάτων ή υπηρεσιών, ή την ουσιαστική βελτίωση αυτών που υπάρχουν για συγκεκριμένες εφαρμογές (τεχνολογικές έρευνες).

2. Στις παραπάνω δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας περιλαμβάνονται επίσης ενδεικτικά και οι δραστηριότητες για:

- κατάθεση αιτήσεων για χορήγηση διπλώματος ευρεσιτεχνίας στην Ελλάδα και το εξωτερικό, αναζήτηση συγγενών εφευρέσεων, υποστήριξη του νέου και της εφευρετικής δραστηριότητας των επινοημάτων (άρθρο 5 του Ν. 1733/22/9/1987)

- εκτέλεση κατασκευαστικών μελετών (engineering) για το τελικό προϊόν και την τελική διαμόρφωση του προϊόντος, ώστε να είναι εμπορεύσιμο, δοκιμαστική κατασκευή μικρής σειράς πρωτοτύπων.

- εκτέλεση βιομηχανικών σχεδίων (industrial design)

- σύνταξη τεχνικών προδιαγραφών για εξαρτήματα, υλικά, διατάξεις και προτύπων προδιαγραφών προϊόντων και μεθόδων εξέτασης κι ελέγχου αυτών.

- οριστική διαμόρφωση του νέου εξοπλισμού, εργαλείων και των προδιαγραφών ελέγχου ποιότητας και παραγωγής.

- υλοποίηση έργων επίδειξης (demonstration projects), εφόσον αυτά συνδυάζονται με δοκιμαστική εφαρμογή νέου προϊόντος ή μεθόδου παραγωγής.

- εκτέλεση μελετών αγοράς κι εμπορίας (marketing) νέων προϊόντων μιας επιχειρηματικής μονάδας.

3. Όλες οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που σχετίζονται με την εκτέλεση των παραπάνω δραστηριοτήτων ανεξάρτητα από τη φύση τους, θεωρούνται ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 1731/1987. Ως τέτοιες δαπάνες αναφέρουμε ενδεικτικά τις εξής:

α) εξοπλισμός εργαστηριακής υποδομής κι εγκαταστάσεων ημιβιομηχανικών δοκιμών.

β) αμοιβές προσωπικού κάθε βαθμίδας (εξειδικευμένοι επιστήμονες, μεταπτυχιακοί σπουδαστές, τεχνικοί, διοικητικοί, κ.λπ) που απασχολούνται στην εκτέλεση του έργου κατά το χρόνο διάρκειάς του.

γ) μετακινήσεις εσωτερικού κι εξωτερικού για συνεργασία με εργαστήρια, για συγκέντρωση πληροφοριών, ανακοίνωση αποτελεσμάτων σχετικών με ερευνητικό έργο που εκτελείται, εκτελέστηκε ή σχεδιάζεται για να εκτελεστεί, συμμετοχή σε σεμινάρια, συνέδρια, επιστημονικές συναντήσεις κ.λπ.

γ) Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού, αυτές **μεταφέρονται** με βάση το άρθρο 27 του Κ.Φ.Ε., ήτοι θα συμψηφισθούν με κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα διαδοχικά στα 5 επόμενα έτη.

Επιστημάνσεις

i) Την έκπτωση αυτή δικαιούνται όλα τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες τα οποία ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, και πραγματοποιούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, ανεξάρτητα από τα τηρούμενα βιβλία τους, (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

ii) Ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας θεωρούνται τα ποσά που πράγματι επιβαρύνθηκε η επιχείρηση, δηλαδή η δαπάνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση τυχόν επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που έχει λάβει η επιχείρηση με σκοπό την εκτέλεση – υλοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων.

iii) Η έκπτωση του **30%** επί των υπόψη δαπανών διενεργείται από τα καθαρά κέρδη **εξωλογιστικά** με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

3.2. Δικαιολογητικά. Υποβολή, έλεγχος και πιστοποίηση

δ) αναλώσιμα διάφορα (όπως π.χ. χημικά αντιδραστήρια, μικροεξαρτήματα κι όργανα μιας χρήσης ή μικρού αριθμού χρήσεων)

ε) χρόνος απασχόλησης Η/Τ αγορά «πακέτων» προγραμμάτων Η/Τ

στ) δαπάνη για άδεια εκμετάλλευσης Διπλωμάτων Ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσία, κ.λπ, που έχει σχέση με την εκτέλεση του ερευνητικού έργου

ζ) ανάθεση σε ερευνητικά εργαστήρια του Δημόσιου τομέα ερευνητικού έργου (ή τμήματος) με σύμβαση

η) δαπάνες που αφορούν υποχρεώσεις της επιχείρησης από την ίδια συμμετοχή σε ερευνητικά έργα ή προγράμματα που συγχρηματοδοτούνται από το δημόσιο (π.χ. Πρόγραμμα Ανάπτυξης Βιομηχανικής Έρευνας, Πρόγραμμα Συγχρηματοδότησης κ.λπ.) ή από την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα ή διεθνείς οργανισμούς.

Η παραπάνω κατηγορία (α) θεωρείται επενδυτική δαπάνη, ενώ οι υπόλοιπες, λειτουργικές δαπάνες. Η παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 1731/ 1987 ορίζει ότι οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια.

4. Για την εφαρμογή των φορολογικών εκπτώσεων που προβλέπει ο Ν. 1731/1987 για τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της, όπου θα καταχωρούνται οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας και οι σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων οργάνων (Διοικητικού Συμβουλίου, Γεν. Δ/ντή, Δ/ντή Ερευνών, κ.λπ) για την εκτέλεση των ερευνητικών δραστηριοτήτων.

Με τις αποφάσεις τους τα αρμόδια όργανα των επιχειρήσεων ορίζουν:

- τον σκοπό του εκτελούμενου ερευνητικού έργου
- το χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης
- τα άτομα που θα απασχοληθούν σ' αυτό και ο χρόνος απασχόλησης τους στο συγκεκριμένο ερευνητικό έργο
- τον εξοπλισμό που θα αγορασθεί γι' αυτό το συγκεκριμένο έργο
- τον προϋπολογισμό κατά κατηγορία δαπάνης, όπως αυτή αναλύεται παραπάνω στην παρ. 2.

5. Η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας γνωματεύει για την ένταξη δαπανών στις κατηγορίες των παραγράφων 1 και 2 ανωτέρω, κατά περίπτωση μετά από γραπτό ερώτημα του Υπ. Οικονομικών.

6. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

α) Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Πολιτισμού, 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 6 μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Πολιτισμού Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα.

β) Με την απόφαση **ΠΟΛ. 1074/1.4.2015** 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.

Προσοχή : 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.

γ) 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.

3.3. Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1^ο

Επιχείρηση το φορολογικό έτος 2014 πραγματοποίησε δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας συνολικού ύψους **200.000,00** ευρώ για τις οποίες δεν επιδοτήθηκε ούτε επιχορηγήθηκε.

Συνολική ετήσια δαπάνη *		200.000,00
Επί Ποσοστό προσαύξησης δαπάνης	30%	
Επιπλέον εκπιπτόμενη δαπάνη **		<u>60.000,00</u>

* Το ποσό των **200.000,00** ευρώ επηρεάζει το λογιστικό και κατά συνέπεια το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

** Το ποσό των **60.000,00** ευρώ επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης (φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων).

Παράδειγμα 2°

Επιχείρηση το φορολογικό έτος 2014 πραγματοποίησε δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας συνολικού ύψους **200.000,00** ευρώ για τις οποίες επιχορηγήθηκε με το ποσό των **50.000,00** ευρώ.

α) Προσδιορισμός δαπάνης που βαρύνει την επιχείρηση

	Αρχικό ποσό δαπάνης		200.000,00
Μείον	Επιχορήγηση	<u>50.000,00</u>	
	Δαπάνη που βαρύνει την επιχείρηση		<u>150.000,00</u>

β) Προσδιορισμός επιπλέον εκπιπτόμενης δαπάνης

	Δαπάνη που βαρύνει την επιχείρηση *		150.000,00
Επί	Ποσοστό προσαύξησης δαπάνης	30%	
	Επιπλέον εκπιπτόμενη δαπάνη **		<u>45.000,00</u>

* Το ποσό των **150.000,00** ευρώ επηρεάζει το λογιστικό και κατά συνέπεια το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

** Το ποσό των **45.000,00** ευρώ επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης (φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων).

Παράδειγμα 3°

Επιχείρηση το φορολογικό έτος 2014 απέκτησε **πάγιο εξοπλισμό** ο οποίος χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, συνολικού ύψους **150.000,00** ευρώ για τον οποίο δεν επιδοτήθηκε ούτε επιχορηγήθηκε.

α) Κατανομή στα επόμενα 3 φορολογικά έτη (2015, 2016 και 2017)

	Αξία κτήσης παγίων		150.000,00
Δια (/)	Αριθμός ετών	3	
	Ποσό ετήσιας δαπάνης (απόσβεσης)		<u>50.000,00</u>

β) Προσδιορισμός επιπλέον εκπιπτόμενης δαπάνης ανά φορολογικό έτος

	Ετήσια δαπάνη (απόσβεση) *		50.000,00
Επί	Ποσοστό προσαύξησης δαπάνης	30%	
	Επιπλέον εκπιπτόμενη δαπάνη **		<u>15.000,00</u>

* Το ποσό των **50.000,00** ευρώ επηρεάζει το λογιστικό και κατά συνέπεια το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017.

** Το ποσό των **15.000,00** ευρώ επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης (φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων) των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017.

Παράδειγμα 4^ο

Επιχείρηση το φορολογικό έτος 2014 απέκτησε **πάγιο εξοπλισμό** ο οποίος χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας συνολικού ύψους **200.000,00** ευρώ για τις οποίες επιχορηγήθηκε με το ποσό των **80.000,00** ευρώ.

α) Προσδιορισμός αξίας παγίου που βαρύνει την επιχείρηση

	Αξία κτήσης παγίου		200.000,00
Μείον	Επιχορήγηση	<u>80.000,00</u>	
	Αποσβεστέα αξία		<u>120.000,00</u>

β) Κατανομή στα επόμενα 3 φορολογικά έτη (2015, 2016 και 2017)

	Αποσβεστέα αξία		120.000,00
Δια (/)	Αριθμός ετών	3	
	Ποσό ετήσιας δαπάνης (απόσβεσης)		<u>40.000,00</u>

γ) Προσδιορισμός επιπλέον εκπιπτόμενης δαπάνης ανά φορολογικό έτος

	Ετήσια δαπάνη (απόσβεση) *		40.000,00
Επί	Ποσοστό προσαύξησης δαπάνης	30%	
	Επιπλέον εκπιπτόμενη δαπάνη **		<u>12.000,00</u>

* Το ποσό των **40.000,00** ευρώ επηρεάζει το λογιστικό και κατά συνέπεια το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017.

** Το ποσό των **12.000,00** ευρώ επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης (φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων) των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017.

4. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ¹¹**4.1. Γενικά**

Για **πρώτη φορά** στο φορολογικό δίκαιο της χώρας ορίζονται **περιοριστικά**¹² οι κατηγορίες επιχειρηματικών δαπανών που **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

¹¹ Άρθρο 23 του Ν. 4172/2013.

¹² Η διαφορά των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 είναι ότι στον νέο Κ.Φ.Ε. έχουμε συγκεκριμένο περιοριστικό κατάλογο επιχειρηματικών δαπανών οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ενώ στον παλαιό Κ.Φ.Ε. είχαμε πολλές περιπτώσεις ενδεικτικά αναφερομένων, δηλαδή όχι περιοριστικά. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να καθίστανται «όμηροι» ερμηνευτικών προσεγγίσεων είτε με την μορφή χιλιάδων εγκυκλίων και διοικητικών λύσεων είτε με τη μορφή δικαστηριακής νομολογίας.

Οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες διακρίνονται σε **2** κατηγορίες :

α) Σε αυτές που **λόγω του είδους τους** δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης.¹³

β) Σε αυτές που δεν εκπίπτουν **μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν ορισμένο αριθμητικό όριο**.¹⁴

4.2. Τόκοι δανείων από τρίτους

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν Α.Ε.), δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα 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.¹⁵

Προσοχή : Αν το συμφωνηθέν επιτόκιο δανεισμού είναι **μικρότερο ή ίσο** με το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο Στατιστικό Δελτίο Οικονομικής Συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος, η δαπάνη των τόκων **εκπίπτει στο σύνολό της**.

β) 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 περίπτωσης β' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013, ήτοι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα.

Επισημάνσεις

¹³ Μεθοδολογική προσέγγιση. Λίγες περιπτώσεις μη εκπιπόμενων δαπανών, με σαφείς προϋποθέσεις που τις καθιστούν μη εκπεστές, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι ανεπιθύμητες προς έκπτωση δαπάνες (δαπάνες λόγω παραβατικής συμπεριφοράς κ.λπ.).

¹⁴ Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν πάνω από συγκεκριμένο όριο, δηλαδή δαπάνες οι οποίες έχουν δύσκολη ελεγκτική διαχείριση στην περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρχει στο κείμενο του νόμου συγκεκριμένο όριο.

¹⁵ http://www.bankofgreece.gr/Pages/el/Publications/Sdos.aspx?Filter_By=4.

i) 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 Ν. 4172/2013.^{16 - 17}

ii) Στην έννοια των τόκων **εμπίπτουν** και οι **τόκοι υπερημερίας από δανειακή σύμβαση**, καθόσον ακολουθούν τη σύμβαση αυτή.

iii) Επισημαίνεται ότι προκειμένου για τόκους δανείων που καταβάλλονται προς **μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις** μετά την εφαρμογή περίπτωσης α' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 θα έχουν εφαρμογή στη συνέχεια οι διατάξεις του άρθρου 49 του ίδιου νόμου περί υποκεφαλαιοδότησης.

iv) Ειδικά στην περίπτωση δανείων μεταξύ **συνδεδεμένων προσώπων** κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013,¹⁸ και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22, εφαρμόζονται αποκλειστικά οι

¹⁶ Το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013 έχει ως ακολούθως :

«1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε..

2. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

3. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 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.

4. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του Ν. 1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.».

¹⁷ Ποσά τόκων μεγαλύτερα των 5.000.000,00 ευρώ για τα έτη 2014 και 2015 και 3.000.000,00 ευρώ για τα έτη 2016 και επόμενα.

¹⁸ Συνδεδεμένο πρόσωπο είναι κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα :

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον 33%, βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 50,¹⁹ περί εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων και των κατευθυντήριων γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι οι διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 23. Επιπλέον, όπως έχει ήδη διευκρινισθεί με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1037/2.2.2015**, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μετά την εφαρμογή του άρθρου 50 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 49 περί υποκεφαλαιοδότησης.

ν) Στην έννοια των τόκων δανείων της περίπτωσης α' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 **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.

Παράδειγμα 1°

Επιχείρηση στις 2.1.2014 έχει λάβει δάνειο από άλλη επιχείρηση ύψους **45.000,00** ευρώ με ετήσιο επιτόκιο **8,5%**, το οποίο θα εξοφλήσει μετά από 2 έτη. Από τα τηρούμενα βιβλία της μέχρι την 31.12.2014 προκύπτει ότι, έχει καταβάλει το σύνολο των τόκων ύψους **3.825,00** ευρώ. Αν το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις για τον μήνα Ιανουάριο ανέρχεται στο **5,53%**, η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη τόκων θα υπολογισθεί ως εξής :

	Σύνολο τόκων που καταβλήθηκαν (45.000,00 χ 8,5%)	3.825,00
Μείον	Ανώτατο ποσό τόκων που εκπίπτουν (45.000,00 χ 5,53%)	2.488,50
	Τόκοι που δεν εκπίπτουν	<u>1.336,50</u>

Παράδειγμα 2°

Επιχείρηση στις 2.1.2014 έχει λάβει δάνειο από άλλη επιχείρηση ύψους **80.000,00** ευρώ με ετήσιο επιτόκιο **5%**, το οποίο θα εξοφλήσει μετά από 2 έτη. Από τα τηρούμενα βιβλία της

¹⁹ Το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013 έχει ως ακολούθως :

«1. 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.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.».

μέχρι την 31.12.2014 προκύπτει ότι, έχει καταβάλει το σύνολο των τόκων ύψους **4.000,00** ευρώ. Αν το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις για τον μήνα Ιανουάριο ανέρχεται στο **5,53%**, η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη τόκων θα υπολογισθεί ως εξής :

	Σύνολο τόκων που καταβλήθηκαν (80.000,00 χ 5%)	4.000,00
Μείον	Ανώτατο ποσό τόκων που θα μπορούσαν να εκπέσουν (80.000,00 χ 5,53%)	4.424,00
	Τόκοι που δεν εκπίπτουν	0,00

Παράδειγμα 3^ο (Εγκυκλίου ΠΟΛ. 1113/2.6.2015)

Επιχείρηση τον Μάιο του 2015 έλαβε τα ακόλουθα δάνεια :

α) Ύψους **200.000.000,00** ευρώ από **μη συνδεδεμένη** επιχείρηση με επιτόκιο **12%**. 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 το δάνειο αυτό **εφαρμόζονται** οι διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 23 και η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη τόκων θα υπολογισθεί ως εξής :

	Σύνολο τόκων που καταβλήθηκαν (200.000.000,00 χ 12%)	24.000.000,00
Μείον	Ανώτατο ποσό τόκων που θα μπορούσαν να εκπέσουν (200.000.000,00 χ 6,25%)	12.500.000,00
	Τόκοι που δεν εκπίπτουν	11.500.000,00

β) Ύψους **100.000.000,00** ευρώ από **συνδεδεμένη** επιχείρηση με επιτόκιο **10%**. Για το δάνειο αυτό **δεν εφαρμόζονται** οι διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 23 και για το ποσό των τόκων ύψους **10.000.000,00** ευρώ εφαρμόζονται καταρχήν οι διατάξεις του άρθρου 50 και στη συνέχεια εκείνες του άρθρου 49 του Ν. 4172/2013.

γ) Ύψους **300.000.000,00** ευρώ από **τράπεζα** με επιτόκιο **11%**. Για το δάνειο αυτό **δεν εφαρμόζονται** οι διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 23 και για το ποσό των τόκων ύψους **33.000.000,00** ευρώ εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4172/2013.

4.3. Δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας **άνω των 500,00 ευρώ**, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Οι διατάξεις αυτές κοινοποιήθηκαν με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.

1216/1.10.2014 και **ΠΟΛ. 1079/6.4.2015** με τις οποίες επίσης δόθηκαν οδηγίες ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογής αυτών.

4.3.1. Δαπάνες που περιλαμβάνονται

α) Η έννοια **κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών** περιλαμβάνει όλες τις αγορές ανεξάρτητα αν αυτές αφορούν αγορά εμπορευσίμων αγαθών, παγίων περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών αγαθών είτε από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών είτε από απαλλασσόμενο για τον οποίο εκδίδεται τίτλος κτήσης.

β) Η έννοια **κάθε είδους δαπάνη που αφορά λήψη υπηρεσιών** περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών είτε από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών (*επιτηδευματία*) είτε από απαλλασσόμενο για τον οποίο εκδίδεται τίτλος κτήσης.

Προσοχή : Βασική προϋπόθεση για την εξόφληση των ανωτέρω δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής, είναι να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 και να μην ανήκουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. Συνεπώς οι δαπάνες για τις οποίες είτε δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 είτε ανήκουν στις λοιπές περιπτώσεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. δεν χρειάζεται να εξοφληθούν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, **διότι εξ' ορισμού είναι μη εκπιπτόμενες.**

4.3.2. Δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται

Η προϋπόθεση της περίπτωσης β' του άρθρου 23 (*εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής*), δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών :

α) Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β) Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (*εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή*).

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

4.3.3. Αξία συναλλαγής

Η έννοια **άνω των 500,00 ευρώ**, κατά τη γραμματική ερμηνεία της φράσης *«κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 ευρώ»*, καταλαμβάνει την **καθαρή αξία** (προ Φ.Π.Α.)²⁰

4.3.4. Τραπεζικό μέσο πληρωμής

Η έννοια του **τραπεζικού μέσου πληρωμής** περιλαμβάνει :

α) Κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα).

β) Χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή.

γ) Έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων.

δ) Χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής.

ε) Χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

στ) Καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του Ν. 3862/2010, σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος (πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του Ν. 3862/2010) είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα).²¹

Προσοχή : Στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1216/1.10.2014, δεν αναφέρεται ότι ο λογαριασμός στον οποίο θα καταβάλλονται τα οφειλόμενα ποσά πρέπει είναι εμπορικός λογαριασμός. Κατά συνέπεια, όπως διευκρινίστηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1079/6.4.2015, σε περίπτωση που ο

²⁰ Το θέμα αυτό διευκρινίστηκε με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1216/1.10.2014, ειδικότερα στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 στο οποίο αναφέρεται :

«Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α.».

²¹ Με το άρθρο 1 του Ν. 3862/2010, με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 *«για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/ΕΚ, 2002/60/ΕΚ και 2006/48/ΕΚ και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/ΕΚ (ΕΕ L 319)»*, ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ιδίου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 3601/2007, περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του Ν. 3862/2010, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές.

δικαιούχος των αμοιβών είναι φυσικό πρόσωπο που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα αρκεί η καταβολή σε **απλό λογαριασμό**.

4.3.5. Προκαταβολές για συναλλαγές που υπερβαίνουν το ποσό των 500,00 ευρώ

Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των 500,00 ευρώ, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

4.3.6. Λογιστικοί συμψηφισμοί

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.

Προσοχή : Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500,00 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

4.3.7. Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων

Με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των 500,00 ευρώ, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος – εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των 500,00 ευρώ ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

4.3.8. Συναλλαγές 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

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 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.

Προσοχή : Ο λόγος της **αδυναμίας** εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

4.3.9. Αγορές με τη μέθοδο της αντικαταβολής ²²

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 (αριθμός Απόφασης 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.

Προσοχή : Η επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς έχει την υποχρέωση να καταθέσει συνολικά τα ποσά σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας εντολέα - πωλητή, εντός 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

4.3.10. Εκπεσιμότητα ή μη της δαπάνης

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.

Προσοχή : 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.

4.4. Ασφαλιστικές εισφορές

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι **μη καταβληθείσες** ασφαλιστικές εισφορές.

4.4.1. Γενικές διευκρινήσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1113/2.6.2015

²² Τα ίδια εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μέσω εμπορικών αντιπροσώπων ή εισπρακτόρων, κ.λπ.

α) 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**.

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

γ) 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.

Σχόλιο : Κατά την **άποψή μου**, στην περίπτωση μη καταβολής του συνόλου ασφαλιστικών εισφορών μίας ή περισσότερων μισθοδοτικών περιόδων (όπως αυτό εμφανίζεται στο λογαριασμό 55 του Ε.Γ.Α.Σ. ή του λογαριασμού 55 του Σχεδίου Λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' των Ε.Α.Π.), δεν εκπίπτει συνεπώς αναμορφώνεται φορολογικά, **το ποσό της σχετικής δαπάνης** για τις μισθοδοτικές περιόδους αυτές, ήτοι το ποσό των εργοδοτικών εισφορών (ποσό που εμφανίζεται στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 60.03 – 60.04 του Ε.Γ.Α.Σ. ή στο λογαριασμό 60.02 του Σχεδίου Λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' των Ε.Α.Π.). Στη θέση της Διοίκησης που εκφράζεται στην εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** ότι, «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» επισημαίνεται ότι, οι εμπεριεχόμενες στις μικτές αποδοχές ασφαλιστικές εισφορές αποτελούν την **υποχρεωτική συνεισφορά** του **εργαζόμενου** για την **κοινωνική του ασφάλιση**, συνεπώς είναι δαπάνη του εργαζόμενου, για την οποία υπόχρεος παρακράτησης και απόδοσης αυτής καθίσταται ο εργοδότης, άρα σε καμία περίπτωση ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του εργαζόμενου δεν βαρύνουν τον εργοδότη.

δ) 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 τη σχετική ρύθμιση.

αα) Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ίδιους τους ασφαλισμένους (Ο.Α.Ε.Ε. κ.λπ.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο υπ' αριθμόν **Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015** έγγραφό,²³ δηλαδή για φυσικά

²³ Το υπ' αριθμόν Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015 έγγραφο έχει ως ακολούθως :

«Με το με Α.Π. Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014 έγγραφο και βάσει των αναφερομένων σε αυτό έγινε δεκτό, ότι τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών των δικηγόρων που αφορούν το φορολογικό έτος 2014 και τα οποία καταβάλλονται από 1.1.2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους αυτού.

πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 1.1.2014 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 παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014.

ββ) Από 1.1.2015 θα ισχύει ο γενικός κανόνας που περιγράφεται στην παράγραφο αυτή, ανακαλουμένων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του υπ' αριθμόν **Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014** και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του υπ' αριθμόν **Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014** εγγράφων.^{24 - 25}

4.4.2. Φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών

Σε ότι αφορά τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα :

α) 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**.

2. Επειδή τα αναφερόμενα στο ως άνω έγγραφο ισχύουν γενικότερα για φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατ' ανάλογη εφαρμογή γίνεται δεκτό, ότι τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα που αφορούν την περίοδο 1.1/31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο έτος 2015 και ειδικότερα από 1.1.2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014.

3. Επίσης σας γνωρίζουμε, ότι από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) προκύπτει, ότι ειδικά για τις εισφορές που αφορούν τις χρήσεις των ετών 2012 και μετά και που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση θα εκπίπτουν στο έτος που πραγματικά καταβάλλονται.

4. Το Αυτοτελές Τμήμα Β'- Κ.Φ.Α.Σ. προς το οποίο κοινοποιείται το παρόν, παρακαλείται για τις τυχόν δικές του ενέργειες στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του.».

²⁴ Το ανακληθέν τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 7 του υπ' αριθμόν Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014 εγγράφου είχε ως ακολούθως :

«Τέλος διευκρινίζεται, ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) από την 1.1.2014 και μετά θα εκπίπτουν μόνο οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί έως το τέλος του οικείου έτους.».

²⁵ Το ανακληθέν δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 6 του υπ' αριθμόν Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014 εγγράφου είχε ως ακολούθως :

«Περαιτέρω, με το ίδιο ως άνω έγγραφο διευκρινίστηκε, ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, από την 1.1.2014 και μετά θα εκπίπτουν μόνο οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί έως το τέλος του οικείου έτους.».

β) 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 υπ' αριθμόν **ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015** έγγραφό.²⁶

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

4.4.3. Φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε.

Σε ότι αφορά τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** διευκρινίσθηκαν τα ακόλουθα :

α) Οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά :

²⁶ Το υπ' αριθμόν ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφο έχει ως ακολούθως :

«1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι, για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

2. Επισημαίνεται ότι, οι Ε.Π.Ε. έχουν μέλη και διαχειριστές οι οποίοι είτε είναι και οι ίδιοι μέλη της εταιρίας είτε όχι και παρέχουν υπηρεσίες, όπως διαχείριση εταιρικών υποθέσεων και εκπροσώπηση της εταιρίας απέναντι σε τρίτους, όπως και οι διευθυντές ή μέλη Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Ομοίως, οι Ο.Ε. και Ε.Ε. έχουν εκπροσώπους και εταίρους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών Ε.Π.Ε., καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων Ο.Ε. και Ε.Ε. για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρίες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια, αυτές χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013. Αντίθετα, οι αμοιβές που λαμβάνουν οι ασκούντες ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα για υπηρεσίες τους (λογιστικές, νομικές, κλπ.) από νομικό πρόσωπο στο οποίο είναι μέλη του Δ.Σ. ή διαχειριστές ή εκπρόσωποι του, στα πλαίσια άσκησης της ατομικής τους επιχειρηματικής δραστηριότητας, θεωρούνται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013.

4. Επίσης, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή σε ετήσιο. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% κατά την παρακράτησή του.

5. Οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων οι οποίες επιβάλλονται με νόμο και τις οποίες καταβάλλουν οι εταίροι και οι διαχειριστές Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε. στον ασφαλιστικό φορέα για την ασφάλισή τους ως εταίροι, διαχειριστές Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε. και μόνο για αυτή την αιτία, εμπίπτουν στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013, εφ' όσον αφορούν στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και συνεπώς εξαιρούνται της φορολογίας εισοδήματος.»

αα) 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.

ββ) Σε περίπτωση που **δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα** και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως **εισόδημα από μισθωτή εργασία**, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα **εκπίπτουν** από το **εισόδημά** τους από **μισθωτή εργασία** και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (*έντυπο ΕΙ*).

Σχόλιο : Βάσει των ανωτέρω αν οι εταίροι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν λαμβάνουν αμοιβές θεωρούμενες ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές **δεν παρέχουν καμία φορολογική ελάφρυνση** διότι αφενός δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών και αφετέρου δεν δηλώνονται από αυτά τα πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους.

β) Οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που **δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα** και **δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών** και επιπλέον οι **αμοιβές** που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητας τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από **μισθωτή εργασία**, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα **εκπίπτουν** από το **εισόδημά** τους από **μισθωτή εργασία** και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (*ΕΙ*).

4.4.4. Φορολογική μεταχείριση αμοιβών εταίρων και διευθυνόντων νομικά πρόσωπα

Στην εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015**, πέραν των άλλων, καταγράφεται και η **θέση της Διοίκησης** για την έκπτωση ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων των μη προερχομένων από τα κέρδη **αμοιβών** που λαμβάνουν οι εταίροι – μέλη προσωπικών εταιρειών (*Ο.Ε., Ε.Ε.*), των αστικών εταιρειών και εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε.

4.4.4.1. Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη

α) 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.

β) 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.

Σχόλιο : Στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/2.6.2015, σε ότι αφορά τις αμοιβές που λαμβάνει ο εταίρος ή μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας οι οποίες **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα, αναφέρεται η φράση «για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία» ήτοι την υποχρέωσή του να προσφέρει την προσωπική του εργασία για την ευόδωση των σκοπών της εταιρείας. Αν οι αμοιβές που λαμβάνει ένας εταίρος – μέλος ο οποίος είναι διαχειριστής, αφορούν τα **καθήκοντα διοίκησης και εκπροσώπησης** της εταιρείας, αυτές οι οποίες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με την παράγραφο 3 του εγγράφου ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015, κατ' ανάλογη εφαρμογή για τις αντίστοιχες αμοιβές των ασκούντων διαχείριση σε Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και μελών Δ.Σ. Α.Ε. **θα έπρεπε να είναι εκπιπόμενες**, εκτός αν στην φράση «για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία» η Διοίκηση θεωρεί ότι περιλαμβάνονται και οι αμοιβές για τη διοίκηση και εκπροσώπηση της εταιρείας ή/και επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1013/2.6.2015 έκανε δεκτό ότι «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 υπ' αριθμόν ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό» επειδή εκπίπτουν οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας δεν μπορούν να εκπίπτουν και οι αμοιβές που λαμβάνει.²⁷

4.4.4.2. Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών 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

α) 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.

β) 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** οι οποίες θεωρούνται ως εισόδημα από **μισθωτή εργασία**, **εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή Α.Ε, κατά περίπτωση.

4.5. Προβλέψεις

²⁷ Η παράγραφος 3 του υπ' αριθμόν Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.2014 εγγράφου έχει ως ακολούθως :
«3. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών Ε.Π.Ε., καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων Ο.Ε. και Ε.Ε. για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρίες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.».

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26.²⁸

Κατά συνέπεια, **ουδεμία άλλη δαπάνη υπό μορφή πρόβλεψης εκπίπτει φορολογικά** με εξαίρεση τις σχηματιζόμενες προβλέψεις για **τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων** σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του Κ.Φ.Ε.²⁹

4.6. Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων.

Κατά συνέπεια **ουδεμία δαπάνη απόρροια παραβατικής συμπεριφοράς**, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες :

α) Τα πρόστιμα, οι πρόσθετοι φόροι και οι προσαυξήσεις για τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά Κ.Φ.Δ. ή Κ.Ε.Δ.Ε.).

β) Το ποσό των προσαυξήσεων που κατέβαλε επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς Ι.Κ.Α., Ο.Α.Ε.Ε., κ.λπ.

γ) Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ή παραβάσεων διατάξεων νόμων, κ.λπ.

δ) Τα ποσό για εξαγορά ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια.

ε) Οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.

στ) Οι τόκοι που καταλογίζονται, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 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.

Προσοχή : 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.

²⁸ Οι διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 αφορούν τις προβλέψεις που αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις.

²⁹ Σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1056/2.3.2015.

4.7. Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα.³⁰

Ενδεικτικά, στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται τα ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος, όπως δωροδοκίες.

4.8. Μη εκπιπόμενοι φόροι

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, **περιοριστικά** :

α) Ο φόρος εισοδήματος.

β) Το τέλος επιτηδεύματος.

γ) Οι έκτακτες εισφορές που επιβάλλονται στα **κέρδη** από επιχειρηματική δραστηριότητα.

δ) Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών. Κατά συνέπεια δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ο Φ.Π.Α. που καθίσταται δαπάνη επειδή δεν επιτρέπεται από το Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) η έκπτωσή του ως Φ.Π.Α. εισροών, κατά το μέρος που βαρύνει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους ή κατά μέρος αυτών από τα

³⁰ Η υπόψη διάταξη υφίσταται και στον παλαιό Κ.Φ.Ε., ειδικότερα είναι η παράγραφος 16 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 η οποία ορίζει ότι, «αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν η παροχή ή η λήψη αυτής συνιστά ποινικό αδίκημα ακόμα και αν η καταβολή αυτών πραγματοποιείται στο εξωτερικό». Αρχικά τέθηκε ως παράγραφος 17 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του Ν. 3522/2006 βάσει των οποίων αναριθμήθηκαν οι παράγραφοι 17, 18 και 19 του άρθρου 31 σε 19, 20 και 21 αντίστοιχα και προστέθηκαν νέες παράγραφοι 17 και 18. Στη συνέχεια αναριθμήθηκε σε παράγραφο 16 με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 78 του Ν. 3842/2010.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του Ν. 3522/2006 με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι δεν εκπίπτει από το εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία οποιαδήποτε αμοιβή σε χρήμα ή σε είδος όταν η παροχή ή λήψη αυτής επισείει ποινικές ευθύνες ακόμα και στις περιπτώσεις που οι καταβολές αυτών γίνονται στο εξωτερικό. Η ρύθμιση αυτή εισήχθη στο φορολογικό δίκαιο της χώρας στο πλαίσιο της εφαρμογής της Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την καταπολέμηση της δωροδοκίας αλλοδαπών δημοσίων λειτουργών σε διεθνείς επιχειρηματικές συναλλαγές, η οποία έχει κυρωθεί με το Ν. 2656/1998 (Φ.Ε.Κ. 265/Α'/1.12.1998). Η αιτιολογική έκθεση καταλήγει ότι, άλλωστε και πριν τη ρητή θέσπιση της διάταξης αυτής, τα ποσά αυτά δεν εξέπιπταν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα αν καταβάλλονται σε ημεδαπούς ή αλλοδαπούς δημόσιους λειτουργούς, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης που τίθενται στο άρθρο. 31 του Ν. 2238/1994.

ακαθάριστα έσοδα (κατά κύριο λόγο δαπάνες των περιπτώσεων θ', ι' και ια' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.).³¹

αα) Ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., **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 παγίων.

ββ) Ο Φ. Π. Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. 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.

ε) Οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από **ειδικές** διατάξεις νόμων.

Επισημάνσεις

i) Αν οι ανωτέρω φόροι **επαναχρεώνονται** σε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** έγινε δεκτό ότι αυτοί **εκπίπτουν** ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

ii) Οι φόροι και τα τέλη που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές **εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα (π.χ. *ΕΝ.Φ.Ι.Α., τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.*).

4.9. Τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης

4.9.1. Γενικά

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης η' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Κατά συνέπεια στην περίπτωση κατά την οποία το τεκμαρτό μίσθωμα, σε περίπτωση ιδιόχρησης, έχει ορισθεί σε ποσοστό π.χ. 4,5% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου

³¹ Π.χ. ο Φ.Π.Α. των εξόδων ψυχαγωγίας, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών από το Φ.Π.Α. εκροών και παράλληλα, η υπόψη δαπάνη δεν εκπίπτει φορολογικά σύμφωνα με την περίπτωση ι' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.

δημιουργείται τεκμαρτό έσοδο και ισόποση τεκμαρτή δαπάνη, από την οποία δεν εκπίπτει το ποσό αυτής κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας, ήτοι το ποσό που αναλογεί στο 1,5%.

Προσοχή : 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

Παράδειγμα

Επιχείρηση ιδιοχρησιμοποιεί ακίνητο αντικειμενικής αξίας **150.000,00** ευρώ για το οποίο έχει υπολογίσει ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα **7.500,00** ευρώ (5% επί της αντικειμενικής αξίας). Η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

	Τεκμαρτό μίσθωμα λόγω ιδιόχρησης	7.500,00
Μείον	Τεκμαρτό μίσθωμα που εκπίπτει (150.000,00 χ 3%)	<u>4.500,00</u>
	Τεκμαρτό μίσθωμα που δεν εκπίπτει	<u>3.000,00</u>

4.9.2. Ιδιοχρησιμοποίηση γης και ακινήτων

4.9.2.1. Γενικά

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013, ο όρος **εισόδημα από ακίνητη περιουσία** σημαίνει το εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την **εκμίσθωση** ή την **ιδιοχρησιμοποίηση** ή τη **δωρεάν παραχώρηση** χρήσης γης και ακινήτων.

β) Σε ότι δε αφορά την **ιδιοχρησιμοποίηση**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, το εισόδημα τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο **3% της αντικειμενικής αξίας** του ακινήτου.

Προσοχή : Η αντικειμενική αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 41α του Ν. 1249/1982.³²

γ) Ειδικά για τους ασκούντες **ατομική αγροτική** επιχειρηματική δραστηριότητα **δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση** προς **ανιόντες, κατιόντες και συζύγους**, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.³³

³² Σχετική και η αναφορά της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1113/2.6.2015.

³³ Τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013, όπως αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015.

4.9.2.2. Ιδιοχρησιμοποίηση γης και ακινήτων από φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα

α) Με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1069/23.3.2015** διευκρινίσθηκε ότι, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί **τεκμαρτό εισόδημα** για τον κύριο του ακινήτου (εισόδημα από ακίνητη περιουσία δηλαδή εισόδημα από κεφάλαιο) και **ταυτόχρονα εκπιπόμενη δαπάνη** όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, ήτοι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, **επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23, οι οποίες :

αα) Πραγματοποιούνται προς το **συμφέρον** της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

ββ) 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.

γγ) **Εγγράφονται** στα τηρούμενα **βιβλία** απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Προσοχή : Εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*) δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του άρθρου 22 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, **εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία** (π.χ. *απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1007/9.1.2015*).

β) Βάσει των ανωτέρω το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση εμπορίας – μεταποίησης ή/και παροχής υπηρεσιών) και ιδιοχρησιμοποιεί ακίνητο, υπολογίζει το **εισόδημα** από την **ιδιοχρησιμοποίηση** με συντελεστή **3%** επί της αντικειμενικής αξίας, το οποίο :

αα) Δηλώνεται ως **εισόδημα από ακίνητα** (υποχρέωση υποβολής εντύπου *E2* και μεταφορά του εισοδήματος στο έντυπο *E1*), για να φορολογηθεί με την κλίμακα :

Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής
≤ 12.000,00	11%
> 12.000,00	33%

ββ) Καταχωρείται ως **δαπάνη** στα βιβλία, εφόσον τηρούνται, και μεταφέρεται στο έντυπο *E3*.

Προσοχή : Σε περίπτωση κατά την οποία το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή συντελεστή 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, τότε **θα αναμορφωθεί φορολογικά το υπερβάλλον ποσό** της αντίστοιχης δαπάνης.

Προσοχή : Στην περίπτωση κατά την οποία **δεν τηρούνται βιβλία** το ποσό της δαπάνης αναγράφεται **απευθείας** στο έντυπο **E3**.

Παράδειγμα 1°

Ατομική επιχείρηση (εμπορία – μεταποίηση) **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο αντικειμενικής αξίας **150.000,00** ευρώ για το οποίο έχει υπολογίσει ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα **4.500,00** ευρώ (3% επί της αντικειμενικής αξίας). Στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος :

i) Θα υποβάλει έντυπο **E2** και θα δηλώσει στο έντυπο **E1**, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, για να φορολογηθεί με την κλίμακα της παραγράφου 4 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 το ποσό των **4.500,00** ευρώ.

ii) Θα αναγράψει το ποσό των **4.500,00** ευρώ ως δαπάνη στα **βιβλία** του, εφόσον τηρούνται, και θα το μεταφέρει στο έντυπο **E3**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό αυτό εκπίπτει **λογιστικά** και **φορολογικά** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Παράδειγμα 2°

Ατομική επιχείρηση (παροχή υπηρεσιών) **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο αντικειμενικής αξίας **150.000,00** ευρώ για το οποίο έχει υπολογίσει ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα **7.500,00** ευρώ (5% επί της αντικειμενικής αξίας). Στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος :

i) Θα υποβάλει έντυπο **E2** και θα δηλώσει στο έντυπο **E1**, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, για να φορολογηθεί με την κλίμακα της παραγράφου 4 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 το ποσό των **7.500,00** ευρώ.

ii) Θα αναγράψει το ποσό των **7.500,00** ευρώ ως **δαπάνη** στα **βιβλία** του, εφόσον τηρούνται, και θα το μεταφέρει στο έντυπο **E3**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό αυτό εκπίπτει **λογιστικά** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ **φορολογικά** θα **πρέπει να αναμορφωθεί** το ποσό που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

	Τεκμαρτό μίσθωμα ιδιοχρησιμοποίησης	7.500,00
Μείον	Τεκμαρτό μίσθωμα που εκπίπτει (150.000,00 χ 3%)	4.500,00
	Τεκμαρτό μίσθωμα που δεν εκπίπτει	<u>3.000,00</u>

4.9.2.3. Ιδιοχρησιμοποίηση γης και ακινήτων από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες

α) Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1069/23.3.2015 διευκρινίσθηκε ότι, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτου **υπόκειται σε φορολογία** στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, **χωρίς καμία εξαίρεση** για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης **εκπίπτει**, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το **τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου**.

β) Βάσει των ανωτέρω το νομικό πρόσωπα ή νομική οντότητα που **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο, υπολογίζει το **εισόδημα** από την **ιδιοχρησιμοποίηση** με συντελεστή **3%** επί της αντικειμενικής αξίας, το οποίο :

αα) Καταχωρείται ως **εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα** στα τηρούμενα βιβλία, μεταφερόμενο στο έντυπο **E3**. Θα υποβληθεί και το έντυπο **E2**.³⁴

ββ) Καταχωρείται ως **δαπάνη** στα βιβλία, μεταφερόμενη στο έντυπο **E3**.

Προσοχή : 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**.³⁵

γ) Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι **φορολογικά αδιάφορο** για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, εφόσον το τεκμαρτό αυτό εισόδημα είναι το **3%** της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων.

Παράδειγμα 1^ο

Νομικό πρόσωπο **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο αντικειμενικής αξίας **200.000,00** ευρώ για το οποίο έχει υπολογίσει ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα **6.000,00** ευρώ (**3% επί της αντικειμενικής αξίας**). Στην περίπτωση αυτή το νομικό πρόσωπο :

³⁴ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση, αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα.

³⁵ Θέση της διοίκησης με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/2.6.2015.

i) Θα αναγράψει το ποσό των **6.000,00** ευρώ ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα στα **βιβλία** του και θα το μεταφέρει στο έντυπο **Ε3**. Θα υποβληθεί επίσης και το έντυπο **Ε2**.

ii) Θα αναγράψει το ποσό των **6.000,00** ευρώ ως **δαπάνη** στα **βιβλία** του και θα το μεταφέρει στο έντυπο **Ε3**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό αυτό εκπίπτει **λογιστικά** και **φορολογικά** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Παράδειγμα 2°

Νομικό πρόσωπο **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο αντικειμενικής αξίας **200.000,00** ευρώ για το οποίο έχει υπολογίσει ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα **10.000,00** ευρώ (5% επί της αντικειμενικής αξίας). Στην περίπτωση αυτή το νομικό πρόσωπο :

i) Θα αναγράψει το ποσό των **10.000,00** ευρώ ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα στα **βιβλία** του και θα το μεταφέρει στο έντυπο **Ε3**. Θα υποβληθεί επίσης και το έντυπο **Ε2**.

ii) Θα αναγράψει το ποσό των **10.000,00** ευρώ ως δαπάνη στα **βιβλία** του και θα το μεταφέρει στο έντυπο **Ε3**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό αυτό εκπίπτει **λογιστικά** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ **φορολογικά** θα **πρέπει να αναμορφωθεί** το ποσό που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

	Τεκμαρτό μίσθωμα λόγω ιδιοχρησιμοποίησης		10.000,00
Μείον	Τεκμαρτό μίσθωμα που εκπίπτει (200.000,00 x 3%)	<u>6.000,00</u>	
	Τεκμαρτό μίσθωμα που δεν εκπίπτει		<u>4.000,00</u>

4.9.2.4. Ιδιοχρησιμοποίηση – δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων από τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα

Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013, ειδικά για τους ασκούντες **ατομική αγροτική** επιχειρηματική δραστηριότητα **δεν υπολογίζεται** τεκμαρτό εισόδημα : ³⁶

α) Από **ιδιοχρησιμοποίηση** αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

β) Από **δωρεάν παραχώρηση** προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε

³⁶ Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015.

είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

4.10. Δαπάνες οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη **σίτιση και διαμονή** πελατών ή εργαζομένων της, 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 :

α) Κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των **300,00 ευρώ ανά συμμετέχοντα**, και

β) Κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το **0,5%** επί του **ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος** της επιχείρησης.

Επισημάνσεις

i) 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»*).

ii) Το ποσό των 300,00 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται **ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση**.

iii) 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.

iv) Σε περίπτωση που μία επιχείρηση καταβάλει δημοτικό φόρο στην αλλοδαπή, θα πρέπει να **εξετάζεται** αν η καταβολή πραγματοποιείται στα πλαίσια της περίπτωσης αυτής, δηλαδή αν ακολουθεί την κύρια δαπάνη διαμονής πελατών ή εργαζομένων της στα πλαίσια ενημερωτικών ημερίδων. Σε περίπτωση που ο δημοτικός φόρος αλλοδαπής δεν αφορά την περίπτωση αυτή, θα **πρέπει να συναρτάται** με την **κύρια** αντίστοιχη **δαπάνη** για την έκπτωση των οποίων πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22.

Παράδειγμα 1°

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα ύψους **2.000.000,00** ευρώ, στο πλαίσιο οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, πραγματοποίησε συνολικές ετήσιες δαπάνες **σίτισης και διαμονής** πελατών και εργαζομένων ύψους **17.000,00** ευρώ.

Για κανέναν από τους συνολικά **100** συμμετέχοντες η σχετική δαπάνη **δεν ξεπέρασε** το ποσό των **300,00** ευρώ. Η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

	Συνολική ετήσια δαπάνη σίτισης και διαμονής		17.000,00
Μείον	Μέγιστη εκπιπτόμενη δαπάνη (2.000.000,00 χ 0,5%)	10.000,00	
	Μη εκπιπτόμενη δαπάνη		7.000,00

Παράδειγμα 2°

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα ύψους **2.500.000,00** ευρώ, στα πλαίσια οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, πραγματοποίησε συνολικές ετήσιες δαπάνες **σίτισης** και **διαμονής** πελατών και εργαζομένων ύψους **11.000,00** ευρώ. Για κανέναν από τους συνολικά **70** συμμετέχοντες η σχετική δαπάνη **δεν ξεπέρασε** το ποσό των **300,00** ευρώ. Η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

	Συνολική ετήσια δαπάνη σίτισης και διαμονής		11.000,00
Μείον	Μέγιστη εκπιπτόμενη δαπάνη (2.500.000,00 χ 0,5%)	12.500,00	
	Μη εκπιπτόμενη δαπάνη *		0,00

** Η συνολική ετήσια δαπάνη σίτισης και διαμονής πελατών και εργαζομένων είναι μικρότερη από το ποσό των 12.500,00 ευρώ που αντιστοιχεί στο 0,5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος. Κατά συνέπεια και με δεδομένο ότι για κανέναν από τους συμμετέχοντες η σχετική δαπάνη δεν ξεπέρασε το ποσό των 300,00 ευρώ, το σύνολο της υπόψη δαπάνης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.*

Παράδειγμα 3°

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα ύψους **4.500.000,00** ευρώ, στο πλαίσιο οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, πραγματοποίησε συνολικές ετήσιες δαπάνες **σίτισης** και **διαμονής** πελατών και εργαζομένων ύψους **52.200,00** ευρώ :

α) Για κάθε έναν από τους **30** συμμετέχοντες δαπάνησε το ποσό των **900,00** ευρώ, ήτοι συνολική δαπάνη ύψους **27.000,00** ευρώ, και

β) Για κάθε έναν από τους υπόλοιπους **90** συμμετέχοντες δαπάνησε το ποσό των **280,00** ευρώ, ήτοι συνολική δαπάνη ύψους **25.200,00** ευρώ.

Η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

ι) Για τους **30** συμμετέχοντες όπου για τον κάθε έναν δαπάνησε το ποσό των **900,00** ευρώ η δαπάνη θα περιορισθεί στα **300,00** ευρώ :

	Συνολική δαπάνη σίτισης και διαμονής για τους 30 συμμετέχοντες	27.000,00
Μείον	Μέγιστη εκπιπτόμενη δαπάνη ανά συμμετέχοντα (30 x 300,00)	9.000,00
	Μη εκπιπτόμενη δαπάνη λόγω περιορισμού στα 300,00 ευρώ	18.000,00

ii) Η δαπάνη που απομένει μετά την αφαίρεση του αρχικού μη εκπιπτόμενου ποσού ύψους **34.200,00** (52.200,00 – 18.000,00) συγκρίνεται με το **0,5%** επί των **ακαθαρίστων εσόδων** και εφόσον το υπερβαίνει, **περιορίζεται** σε αυτό το ύψος :

	Δαπάνη σίτισης και διαμονής που απομένει	34.200,00
Μείον	Μέγιστη εκπιπτόμενη δαπάνη βάσει ακαθαρίστων εσόδων (4.500.000,00 x 0,5%)	22.500,00
	Μη εκπιπτόμενη δαπάνη λόγω περιορισμού στο 0,5% των εσόδων	11.700,00

iii) Η συνολική δαπάνη που θα αναμορφωθεί, υπολογίζεται :

	Μη εκπιπτόμενη δαπάνη λόγω περιορισμού στα 300,00 ευρώ	18.000,00
Πλέον	Μη εκπιπτόμενη δαπάνη λόγω περιορισμού στο 0,5% των εσόδων	11.700,00
	Συνολική μη εκπιπτόμενη δαπάνη	29.700,00

4.11. Δαπάνες διεξαγωγής εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ι' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες για την διεξαγωγή **εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής** φιλοξενούμενων προσώπων :

α) Κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των **300,00 ευρώ ανά συμμετέχοντα**, και

β) Κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το **0,5%** επί του **ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος** της επιχείρησης.

Επισημάνσεις

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

ii) Το ποσό των 300,00 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται **ανά εορταστική εκδήλωση**.

iii) 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 εκπιπόμενη δαπάνη **δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5%** των ακαθάριστων εσόδων.

iv) Σε περίπτωση που μία επιχείρηση καταβάλει δημοτικό φόρο στην αλλοδαπή, θα πρέπει να **εξετάζεται** αν η καταβολή πραγματοποιείται στα πλαίσια της περίπτωσης αυτής, δηλαδή αν ακολουθεί την κύρια δαπάνη διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων. Σε περίπτωση που ο δημοτικός φόρος αλλοδαπής δεν αφορά την ανωτέρω περίπτωση, θα **πρέπει να συναρτάται** με την **κύρια** αντίστοιχη **δαπάνη** για την έκπτωση των οποίων πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22.

Παράδειγμα 1°

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα ύψους **1.500.000,00** ευρώ πραγματοποίησε συνολικές ετήσιες δαπάνες **σίτισης** και **διαμονής** φιλοξενούμενων προσώπων ύψους **10.000,00** ευρώ. Για κανέναν από τους συνολικά **40** συμμετέχοντες η σχετική δαπάνη **δεν ξεπέρασε** το ποσό των **300,00** ευρώ. Η μη εκπιπόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

	Συνολική ετήσια δαπάνη σίτισης και διαμονής		10.000,00
Μείον	Μέγιστη εκπιπόμενη δαπάνη (1.500.000,00 χ 0,5%)	7.500,00	
	Μη εκπιπόμενη δαπάνη		2.500,00

Παράδειγμα 2°

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα ύψους **4.000.000,00** ευρώ πραγματοποίησε συνολικές ετήσιες δαπάνες **σίτισης** και **διαμονής** φιλοξενούμενων προσώπων ύψους **15.000,00** ευρώ. Για κανέναν από τους συνολικά **100** συμμετέχοντες η σχετική δαπάνη **δεν ξεπέρασε** το ποσό των **300,00** ευρώ. Η μη εκπιπόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

	Συνολική ετήσια δαπάνη σίτισης και διαμονής		15.000,00
Μείον	Μέγιστη εκπιπόμενη δαπάνη (4.000.000,00 χ 0,5%)	20.000,00	
	Μη εκπιπόμενη δαπάνη *		0,00

* Η συνολική ετήσια δαπάνη σίτισης και διαμονής πελατών και εργαζομένων είναι μικρότερη από το ποσό των 20.000,00 ευρώ που αντιστοιχεί στο 0,5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος. Κατά συνέπεια και με δεδομένο ότι για κανέναν από τους συμμετέχοντες η σχετική δαπάνη δεν ξεπέρασε το ποσό των 300,00 ευρώ, το σύνολο της υπόψη δαπάνης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Παράδειγμα 3°

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα ύψους **1.200.000,00** ευρώ, πραγματοποίησε συνολικές ετήσιες δαπάνες **σίτισης** και **διαμονής** φιλοξενουμένων προσώπων ύψους **9.000,00** ευρώ όπου για κάθε έναν από τους **18** συμμετέχοντες δαπάνησε το ποσό των **500,00** ευρώ. Η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

i) Για τους **18** συμμετέχοντες όπου για τον κάθε έναν δαπάνησε το ποσό των **500,00** ευρώ η δαπάνη θα περιορισθεί στα **300,00** ευρώ :

	Συνολική δαπάνη σίτισης και διαμονής για τους 18 συμμετέχοντες	9.000,00
Μείον	Μέγιστη εκπιπτόμενη δαπάνη ανά συμμετέχοντα (18 x 300,00)	5.400,00
	Μη εκπιπτόμενη δαπάνη λόγω περιορισμού στα 300,00 ευρώ	3.600,00

ii) Η δαπάνη που απομένει μετά την αφαίρεση του αρχικού μη εκπιπτόμενου ποσού ύψους **5.400,00** (9.000,00 – 3.600,00) συγκρίνεται με το **0,5%** επί των **ακαθαρίστων εσόδων** ήτοι με το ποσό των **6.000,00** ευρώ (1.200.000,00 x 0,5%) και επειδή είναι **μικρότερη** δεν θα αναμορφωθεί κανένα επιπλέον ποσό.

iii) Η συνολική δαπάνη που θα αναμορφωθεί ανέρχεται στο ποσό των **3.600,00** ευρώ.

4.12. Δαπάνες ψυχαγωγίας

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ια' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι **δαπάνες ψυχαγωγίας**.

Προσοχή : Οι δαπάνες ψυχαγωγίας **εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα στην περίπτωση που η **επιχειρηματική δραστηριότητα** του φορολογούμενου έχει ως **κύριο αντικείμενο** την **παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας** και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής.

4.13. Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι **προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες**.

Στις προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες οι οποίες δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης αλλά την κάλυψη καταναλωτικών αναγκών των επιχειρηματιών, ιδιοκτητών, μελών Δ.Σ., μετόχων, εταίρων, τρίτων, κ.λπ., ενδεικτικά εντάσσονται οι δαπάνες για πάσης φύσεως υπηρεσίες περιποίησης, διασκέδασης, η αγορά ρουχισμού, η αγορά οικιακού εξοπλισμού, τα ταξίδια, η κινητή τηλεφωνία (εκτός εταιρικών

συνδέσεων ή αριθμών εταιρικών συνδέσεων που έχουν παραχωρηθεί σε τρίτα πρόσωπα) κ.λπ.

Επισημάνσεις

i) Όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του Ν. 4172/2013 και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου αυτού.³⁷

ii) Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6,00 ευρώ, παροχές μέχρι 300,00 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν εφόσον πληρούνται όλες τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.

iii) Για τα ποσά των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 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, αυτά εκπίπτουν εφόσον πληρούνται όλες τις προϋποθέσεις του άρθρου 22. Για το θέμα αυτό το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, με το υπ' αριθμόν **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 13280/26.5.2015** έγγραφό του, απαντώντας σε σχετικό ερώτημα επιχείρησης και με την επιφύλαξη των οριζομένων στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013,³⁸ γνωστοποίησε τα ακόλουθα :

α) Τα ποσά που καταβάλλονται σε υπαλλήλους ως αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, με μόνη προϋπόθεση να έχουν καταβληθεί από τον υπάλληλο για του σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η πλήρωση της οποίας θα πρέπει να αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο. Εντούτοις, για τις αποζημιώσεις εξόδων κίνησης, τίθεται από το νόμο η πρόσθετη προϋπόθεση της αποδείξεως από νόμιμα παραστατικά. Όπως μας πληροφορείτε στο έγγραφό σας, για τις δαπάνες μετακινήσεων των υπαλλήλων, πέραν εξοδολογίου, δε διαθέτετε τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Α.Σ. (για το φορολογικό έτος 2014) νόμιμα παραστατικά (αποδείξεις, τιμολόγια). Συνεπώς, δεν πληρούνται οι απαραίτητες από το άρθρο 14 του Κ.Φ.Ε. προϋποθέσεις, ώστε να εξαιρεθούν τα ποσά αυτά από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και ως εκ τούτου, θα πρέπει να συμπεριληφθούν στις βεβαιώσεις αποδοχών

³⁷ Σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1219/6.10.2015.

³⁸ Η παράγραφος 4 του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013 έχει ως ακολούθως :

«4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα».

(έντυπο Φ-01.042) που θα χορηγήσετε στους υπαλλήλους, ως παροχές σε είδος, εφόσον βέβαια υπερβαίνουν το ποσό των 300,00 ευρώ ανά απασχολούμενο.

b) Επιπροσθέτως, η **έλλειψη** των προβλεπόμενων από τον Κ.Φ.Α.Σ. **παραστατικών** αποτελεί **ανασταλτικό παράγοντα** για την έκπτωση των ως άνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, αφού καθίσταται, εν πολλοίς, ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για την εξακρίβωση της παραγωγικότητάς τους. Η θέση μας αυτή είναι, άλλωστε, σύμφωνη και με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ενδεικτικά, ΣτΕ 614/1990, ΣτΕ 3154/1995, ΣτΕ 1704/2014). Τούτων επισημανθέντων, επειδή για κανένα από τα ποσά που καταβλήθηκαν σε υπαλλήλους για έξοδα σίτισης, διαμονής και μετακινήσεων δεν υπάρχουν νόμιμα παραστατικά, **σας καλούμε να προβείτε σε φορολογική αναμόρφωση** των εν λόγω δαπανών κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014.

iv) 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 Ν. 4172/2013 **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.

4.14. Συναλλαγές με χώρες μη συνεργάσιμες ή χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν. 4321/2015, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα **το σύνολο των δαπανών** που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει σε μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε **κράτος μη συνεργάσιμο** κατά την έννοια του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013.

Με την απόφαση **ΔΟΣ Γ 1039110 ΕΞ 2014/4.3.2014**, καθορίστηκαν **τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος 2014** με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα :

αα) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της απόφασης ορίζεται ότι, τα μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες - χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 65), για το έτος 2014 είναι τα εξής :

α/α	Κράτος	
1	Ανδόρα	Andorra

α/α	Κράτος	
2	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua and Barbuda
3	Μπαχάμες	the Bahamas
4	Μπαχρέιν	Bahrain
5	Μπαρμπάντος	Barbados
6	Μπρουνέι	Brunei
7	Νήσοι Κουκ	the Cook Islands
8	Ντομίνικα	Dominica
9	Γρενάδα	Grenada
10	Γουατεμάλα	Guatemala
11	Τζέρσεϋ	Jersey
12	Λίβανος	Lebanon
13	Λιβερία	Liberia
14	Λιχτενστάιν	Liechtenstein
15	Μαλαισία	Malaysia
16	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
17	Μαυρίκιος	Mauritius
18	Μονακό	Monaco
19	Ναούρου	Nauru
20	Ολλανδικές Αντίλλες	Netherland Antilles
21	Π.Γ.Δ.Μ.	FYROM
22	Νιούε	Niue
23	Παναμάς	Panama
24	Φιλιππίνες	Philippines
25	Αγία Λουκία	St.Lucia
26	Άγιος Χριστόφορος και Νέβις	St.Kitts and Nevis
27	Άγιος Βικέντιος και Γρεναδίνες	St.Vincent and the Grenadines
28	Σαμόα	Samoa
29	Σεϋχέλλες	Seychelles
30	Σιγκαπούρη	Singapore
31	Παρθένοι νήσοι των Η.Π.Α.	US Virgin Islands
32	Βανουάτου	Vanuatu
33	Ουρουγουάη	Uruguay
34	Χόνγκ-Κόνγκ	Hong-Kong

ββ) Από το συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1, 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013 και των Ν. 4240/2014 και Ν. 4153/2013 καθώς και των Δηλώσεων εδαφικής επέκτασης, μη συνεργάσιμα κράτη (κράτη ή περιοχές δικαιοδοσίας ή υπερπόντιες - χώρες ή εδάφη που τελούν υπό οποιοδήποτε καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 65), από 1.1.2014 μέχρι 28.2.2014, είναι και τα εξής :

α/α	Κράτος	
1	Ανγκουίλα	Andorra
2	Βερμούδες	Bermuda

α/α	Κράτος	
3	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
4	Γιβραλτάρ	Gibraltar
5	Νήσος Μαν	Isle of Man

β) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε κράτος που υπόκειται σε **προνομιακό φορολογικό καθεστώς**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4172/2013

Με την απόφαση **Δ12 1039188 ΕΞ 4.3.2014**, καθορίστηκαν τα κράτη που έχουν **προνομιακό φορολογικό καθεστώς** με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα καθορίστηκαν τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013, δηλαδή τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το 50% 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 τη έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα.³⁹

Με βάση το πιο πάνω κριτήριο τα κράτη αυτά, για το **φορολογικό έτος 2014**, είναι τα ακόλουθα :

α/α	Κράτη	
1	Άγιος Μαρίνος	San Marino
2	Αλβανία	Albania
3	Ανδόρα	Andorra
4	Βανουάτου	Vanuatu
5	Βερμούδες	Bermuda
6	Βοσνία - Ερζεγοβίνη	Bosnia-Herzegovina
7	Βουλγαρία	Bulgaria
8	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
9	Γιβραλτάρ	Gibraltar
10	Γκέρνσεϋ	Guernsey
11	Ιρλανδία	Ireland
12	Κατάρ	Qatar
13	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arab Emirates
14	Κύπρος	Cyprus
15	Λίχτενσταϊν	Liechtenstein
16	Μαυροβούνιο	Montenegro
17	Μακάο	Macau

³⁹ Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων στη χώρα μας είναι 26%, κατά συνέπεια αναφέρεται σε κράτη με συντελεστή κατώτερο ή ίσο του 13%.

α/α	Κράτη	
18	Μονακό	Monaco
19	Μονσεράτ	Montserrat
20	Μπαχάμες	the Bahamas
21	Μπαχρέϊν	Bahrain
22	Μπελίζ	Belize
23	Ναουρού	Nauru
24	Νήσοι Κέϋμαν	Cayman Islands
25	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
26	Νήσος του Μάν	Isle of Man
27	Νήσοι Τέρκς και Κάϊκος	Turks and Cairos
28	Ομάν	Oman
29	Παραγουάη	Paraguay
30	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia
31	Σεϋχέλλες	Seychelles
32	Τζέρσεϋ	Jersey
33	ΠΓΔΜ	FYROM

γ) Είναι συνδεδεμένη εν τοις πράγμασι εταιρεία, χωρίς να έχει συμμορφωθεί πριν τη διενέργεια της συναλλαγής ή την έκδοση του παραστατικού με τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (άρθρο 21 του Ν. 4174/2013).

δ) Δεν διαθέτει στην έδρα της ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση την απαιτούμενη οργάνωση και υποδομή για τη διενέργεια – κατ' επάγγελμα – ομοειδών συναλλαγών, κατά συνήθεια και επάγγελμα με τη συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το παραστατικό.

Επισημάνσεις

i) Για τις περιπτώσεις γ' και δ' ο φορολογούμενος οφείλει, προκειμένου να μην εμπίπτει στη μη έκπτωση της δαπάνης, και πριν τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, να προσκομίσει **πλήρη απόδειξη** ότι δεν συντρέχουν για τη συγκεκριμένη εταιρεία οι αναφερόμενες συνθήκες.

ii) Για τις περιπτώσεις α', β', γ' και δ', προκειμένου ο φορολογούμενος να μην εμπίπτει στη μη έκπτωση της δαπάνης, θα πρέπει να **καταβάλει παρακρατούμενο φόρο** που προκύπτει από τον ισχύοντα στην Ελλάδα φορολογικό συντελεστή φόρου εισοδήματος για επιχειρηματική δραστηριότητα επί του συνόλου της εν λόγω δαπάνης.

iii) Εφόσον, εντός τριμήνου από τη συναλλαγή, ο φορολογούμενος **αποδεικνύει ότι πρόκειται περί συνήθους συναλλαγής σε τρέχουσες τιμές αγοράς**, θα επιστρέφεται αζημίως για το Δημόσιο ο παρακρατηθείς φόρος στον φορολογούμενο.

iv) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης και ειδικότερα η διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται για τις περιπτώσεις γ' και δ' ανωτέρω.

Σκοπός της υπόψη διάταξης είναι η **αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής** ή/και της **φοροαποφυγής** μέσω της θέσπισης περιορισμών (*μη αναγνώριση του συνόλου των δαπανών*), στις συναλλαγές με φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι σε **μη συνεργάσιμα** κράτη ή κράτη με **προνομιακό φορολογικό καθεστώς**.

Απόψεις

Στην εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** αναφέρεται ότι, ως προς την περίπτωση γ' του άρθρου 23, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του Ν. 4321/2015, θα ακολουθήσουν **αναλυτικές οδηγίες με νεότερη εγκύκλιο**. Με την επιφύλαξη τυχόν διαφορετικής θέσης της Διοίκησης και με δεδομένες παλαιότερες θέσεις που είχαν εκφρασθεί για αντίστοιχη διάταξη του παλαιού Κ.Φ.Ε. (*ΠΟΛ. 1041/5.3.2003, έγγραφο με Αρ. Πρωτ.: 1051588/10621/Β0012/30.7.2007, ΠΟΛ. 1225/26.10.2011, ΠΟΛ. 1198/21.8.2013 κ.λπ.*) :

α) Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 23 **δεν αποκλείουν** 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. το οποίο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 65 χαρακτηρίζεται ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, **εφόσον υπάρχει η νομική βάση** για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους.

β) Για την απόδειξη ότι πρόκειται περί συνήθους συναλλαγής σε τρέχουσες τιμές αγοράς, θα πρέπει να προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (*αγορές αγαθών, παροχή υπηρεσιών, κ.λπ.*). Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία :

αα) Ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (*αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μερών*).⁴⁰

ββ) Καταβολή του τιμήματος αγοράς (*τραπεζικά εμβάσματα*).

γγ) Πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (*τελωνειακά έγγραφα*) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (*πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοση του έργου*).

δδ) Η αλλοδαπή εταιρία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή να έχει

⁴⁰ Καλό είναι η συμφωνία να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 (*τριμηνιαίες καταστάσεις*).

αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της (έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κ.λπ.).⁴¹

εε) Η δαπάνη να παράγει οικονομικό όφελος. Ειδικότερα σε ότι αφορά το θέμα του οικονομικού οφέλους που αποφέρει μία συναλλαγή με εταιρία της αλλοδαπής, αυτό μπορεί να εκτιμηθεί εάν εξετασθούν ενδεικτικά τα ακόλουθα στοιχεία :

i) Οι τιμές αγοράς των προϊόντων ή υπηρεσιών, όπως αυτές προκύπτουν από συγκριτική οικονομική ανάλυση για ομοειδή προϊόντα άλλων επιχειρήσεων, φορολογικών κατοίκων σε συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που δεν υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Αν η τιμή των αγοραζόμενων αγαθών ή υπηρεσιών (*συμπεριλαμβανομένων και των παρεπόμενων εξόδων, π.χ. μεταφορικών, εξόδων ασφάλειας και αποθήκευσης*) από τα μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτη είναι κατώτερη από τις τιμές των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις συνεργάσιμων κρατών, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι επιτυγχάνεται οικονομικό όφελος για την ημεδαπή επιχείρηση. Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να επεκταθεί και στη διερεύνηση άλλων παραγόντων, από τους οποίους αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή με τα μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτη έχει περισσότερα πλεονεκτήματα από παρόμοιες συναλλαγές με προμηθευτές από άλλες χώρες της ίδιας ή διαφορετικής γεωγραφικής περιοχής (*π.χ. χρόνος μεταφοράς των αγαθών, οργάνωση προμηθευτή, κ.λπ.*).

ii) Αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμη ή χωρίς προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών συνήθως παρέχονται από εταιρίες σε τέτοια κράτη (*π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρίες εγκατεστημένες σε αυτά τα κράτη*).

iii) Αν η τιμή αγοράς του προϊόντος είναι η ίδια με την τιμή κλεισίματος αυτού σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τότε η δαπάνη αγοράς του πρέπει να αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν πραγματοποιείται από επιχείρηση με έδρα σε μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το υπόψη κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση.

Επίσης, ειδικά για τα αεροσκάφη που είναι νηολογημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και μισθώνονται από ημεδαπές αεροπορικές εταιρίες ή υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών εγκατεστημένα στην Ελλάδα, τα μισθώματα αυτά

⁴¹ Ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρίας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

πρέπει να αναγνωρίζονται ως δαπάνη της μισθώτριας ημεδαπής εταιρίας, καθόσον οι εταιρίες από τις οποίες μπορεί κανείς να μισθώσει τέτοια εμπορικά αεροσκάφη είναι περιορισμένες και ανήκουν συνήθως στις κατασκευάστριες και με την προϋπόθεση ότι δεν προκύπτει μεγάλη διαφοροποίηση σε σχέση με τα μισθώματα που καταβάλλουν άλλες αεροπορικές εταιρίες για τα ίδια τύπου και ηλικίας αεροσκάφη.

Προσοχή : Οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, κλπ. από εταιρίες με έδρα σε μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, δεν εμπίπτουν στις προαναφερθείσες διατάξεις όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται η **τήρηση ειδικών φακέλων**, προκειμένου για την **τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών**.

4.15. Δαπάνες που αφορούν ενδοομιλικά μερίσματα (έσοδα συμμετοχών) που απαλλάσσονται από το φόρο βάσει του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013, νομικό πρόσωπο λάβει έσοδα (ενδοομιλικά μερίσματα) από άλλο νομικό πρόσωπο και αυτά **απαλλάσσονται** από το φόρο, **δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει** τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

Στην εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1039/26.1.2015** διευκρινίζεται ότι, εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρισμα) 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.

4.16. Ευθύνη Λογιστή - Φοροτεχνικού

Σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του Ν. 2873/2000,⁴² ο λογιστής – φοροτεχνικός που υπογράφει τις οικονομικές

⁴² Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του Ν. 2873/2000 αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 17 του Ν. 3842/2010 και έχουν ως ακολούθως :

«3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. Τέλος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ότι κατά τη διαρρευσάσα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ο λογιστής φοροτεχνικός υπογράφει τις δηλώσεις της παραγράφου 2, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα ή καταστάσεις, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Επίσης, κατά την υποβολή των δηλώσεων οι λογιστές φοροτεχνικοί αναγράφουν υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση κατοικίας τους ή της έδρας του επαγγέλματός τους, κατά περίπτωση, τον Α.Φ.Μ., την αρμόδια Δ.Ο.Υ για τη φορολογία τους, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματός τους και την κατηγορία της άδειάς τους.»

καταστάσεις της επιχείρησης είναι υπεύθυνος για την **ορθή φορολογική αναμόρφωση** των αποτελεσμάτων με τις **δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται** και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος το δε περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο.⁴³

4.17. Κυρώσεις λόγω της μη διενέργειας ή της ελλιπούς φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες

4.17.1. Γενικά

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.

Σε περίπτωση κατά την οποία υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία από το φορολογικό έλεγχο κριθεί **ανακριβής** λόγω μη αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48,⁴⁴ τότε ο υπόχρεος θα κληθεί να καταβάλλει :

α) Τη διαφορά φόρου,

β) Τον τόκο εκπρόθεσμης καταβολής, και

γ) Το πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης.

Διαφορά φόρου	+	Τόκος	+	Πρόστιμο
↓		↓		↓
Ο φόρος που αντιστοιχεί στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα που δεν αναμορφώθηκαν		Ο τόκος που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.		Το πρόστιμο που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

⁴³ Για την ορθή παραπομπή στις ισχύουσες διατάξεις περί ελέγχου του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του Ν. 2873/2000 πρέπει να τροποποιηθούν ως ακολούθως:

«Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.».

⁴⁴ Σε ότι αφορά το άρθρο 22 θεωρώ ότι, αρμόδιος για την διαπίστωση ισχύος των προϋποθέσεων που καθιστούν μια δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα είναι ο φορολογικός έλεγχος.

4.17.2. Τόκος

α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νόμου τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

β) Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι, ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Σε εφαρμογή της εξουσιοδοτικής αυτής διάταξης εκδόθηκε η με αρ. πρωτ.: **ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013** απόφαση του Υπουργού Οικονομικών όπου με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αυτής ορίζεται ότι, το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (*MRO*) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Συνεπώς το ετήσιο επιτόκιο διαμορφώνεται στο **8,76% (0,25% + 8,51%) ή 0,73% ανά μήνα.**

4.17.3. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) Ποσοστό **10%** του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από 5% έως 20% τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

β) Ποσοστό **30%** του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 20% του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης.

γ) Ποσοστό **100%** του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε **πρόθεση** του φορολογουμένου.

Προσοχή : Ως πρόθεση θεωρείται η διάπραξη αδικήματος φοροδιαφυγής και ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν.

4174/2013, η **απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων** από οποιαδήποτε πηγή με υποβολή **ανακριβούς δήλωσης** και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως **απόκρυψη** καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία **ανύπαρκτες ή εικονικές ολικές ή μερικές δαπάνες** ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον **10.000,00** ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για **φυσικά πρόσωπα** ή υπόχρεους τήρησης **απλογραφικών** βιβλίων και τουλάχιστον **60.000,00** ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης **διπλογραφικών** βιβλίων.

4.17.4. Παραδείγματα εφαρμογής

α) Φορολογούμενος, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος η οποία κρίνεται **ανακριβής** από το φορολογικό έλεγχο λόγω μη αναμόρφωσης των δαπανών οι οποίες κατά το άρθρο 23 δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Ειδικότερα ο **φόρος δήλωσης** είναι **5.000,00** ευρώ και ο **φόρος ελέγχου** είναι **5.500,00** ευρώ.

Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε μετά από **32 μήνες** από την ημερομηνία νομίμου καταβολής.

Φόρος			Ποσοστό διαφοράς
Δήλωση	Έλεγχος	Διαφορά	
5.000,00	5.500,00	500,00	> 5% < 20%

Βάσει των ανωτέρω ο φορολογούμενος θα κληθεί να καταβάλει τα ακόλουθα ποσά :

	Διαφορά φόρου		500,00
Πλέον	Τόκος άρθρου 53 (500,00 χ 23,36% (32 μήνες χ 0,73%))	116,80	
Πλέον	Πρόστιμο παρ. 1 άρθρου 58 (500,00 χ 10%)	50,00	166,80
	Συνολικό ποσό *		666,80

β) Φορολογούμενος, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος η οποία κρίνεται **ανακριβής** από το φορολογικό έλεγχο λόγω μη αναμόρφωσης των δαπανών οι οποίες κατά το άρθρο 23 δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Ειδικότερα ο **φόρος δήλωσης** είναι **10.000,00** ευρώ και ο **φόρος ελέγχου** είναι **13.000,00** ευρώ.

Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε μετά από **32 μήνες** από την ημερομηνία νομίμου καταβολής.

Φόρος			Ποσοστό διαφοράς
Δήλωση	Έλεγχος	Διαφορά	
10.000,00	13.000,00	3.000,00	> 20%

Βάσει των ανωτέρω ο φορολογούμενος θα κληθεί να καταβάλει τα ακόλουθα ποσά :

	Διαφορά φόρου		3.000,00
Πλέον	Τόκος άρθρου 53 (3.000,00 χ 23,36% (32 μήνες χ 0,73%))	700,80	
Πλέον	Πρόστιμο παρ. 1 άρθρου 58 (3.000,00 χ 30%)	900,00	1.600,80
	Συνολικό ποσό *		<u>4.600,80</u>

γ) Φορολογούμενος, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος η οποία κρίνεται **ανακριβής** από το φορολογικό έλεγχο λόγω μη αναμόρφωσης των δαπανών οι οποίες κατά το άρθρο 23 δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Ειδικότερα ο **φόρος δήλωσης** είναι **15.000,00** ευρώ και ο **φόρος ελέγχου** είναι **23.000,00** ευρώ.

Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε μετά από **32 μήνες** από την ημερομηνία νομίμου καταβολής.

Φόρος			Ποσοστό διαφοράς
Δήλωση	Έλεγχος	Διαφορά	
15.000,00	23.000,00	8.000,00	> 50%

Βάσει των ανωτέρω και με δεδομένο ότι **δεν αποδεικνύεται πρόθεση**, ο φορολογούμενος θα κληθεί να καταβάλει τα ακόλουθα ποσά :

	Διαφορά φόρου		8.000,00
Πλέον	Τόκος άρθρου 53 (8.000,00 χ 23,36% (32 μήνες χ 0,73%))	1.868,80	
Πλέον	Πρόστιμο παρ. 1 άρθρου 58 (8.000,00 χ 30%)	2.400,00	4.268,80
	Συνολικό ποσό *		<u>12.268,80</u>