

Επικοινωνία:

Μαλιάγκα Ασπασία

Head of Tax

[amaliagka@gasolutions.gr](mailto:amaliagka@gasolutions.gr)

Επικοινωνία:

Παπαδημητρίου Δημήτρης

Senior Tax Partner

[dpapadimitriou@gasolutions.gr](mailto:dpapadimitriou@gasolutions.gr)

## Φορολογικά Νέα - *Tax Flash*

Η εγκύκλιος για τις  
εκπιπτόμενες και μη  
εκπιπτόμενες  
δαπάνες των  
επιχειρήσεων  
(ΠΟΛ.1113/2015)



5 Ιουνίου 2015

Σελ. 1

Με την εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΕ για τις εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες των επιχειρήσεων.

Αναλυτικά:

### Γενικός κανόνας περί έκπτωσης δαπανών

- ❖ Οι δαπάνες θα πρέπει να πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της:

Διευκρινίζεται ότι στην έννοια αυτή εμπίπτει κάθε δαπάνη που κρίνεται απαραίτητη από την επιχείρηση, ανεξαρτήτως του αν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Επισημαίνεται δε ότι δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών, εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

❖ **Οι δαπάνες θα πρέπει να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή:**

Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες.

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

❖ **Η αξία της συναλλαγής δεν πρέπει να είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων):**

Επισημαίνεται ότι αυτό είναι θέμα πραγματικό και διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση αυτή αφορά **μόνο στις ενδοομιλικές συναλλαγές**, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 ΚΦΕ.

❖ **Οι δαπάνες θα πρέπει να εγγράφονται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και να αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά:**

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 για τα ΕΛΠ, δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης κ.λπ.

❖ **Χρόνος έκπτωσης των δαπανών:**

Ορίζεται ότι οι δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους, στο οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 ΚΦΕ (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών κ.λπ.).

Υπό αυτό το πρίσμα, διευκρινίζεται ότι 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.

**Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας**

- ❖ Προβλέπεται ότι η έκπτωση του 30% επί των υπόψη δαπανών διενεργείται από τα καθαρά κέρδη **εξωλογιστικά** με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- ❖ Ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας νοούνται τα ποσά που πράγματι επιβαρύνθηκε η επιχείρηση, δηλαδή η δαπάνη που προκύπτει **μετά την αφαίρεση των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων** που έχει λάβει η επιχείρηση με σκοπό την εκτέλεση - υλοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων.
- ❖ Περαιτέρω, γίνεται δεκτό ότι, επειδή μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί το σχετικό προεδρικό διάταγμα για τον **καθορισμό των κριτηρίων** για το χαρακτηρισμό των δαπανών ως δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, μέχρι την έκδοσή του και προκειμένου για την αναγνώριση των

δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας θα λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. **12962(ΠΟΛ)2029/3.11.1987, ΦΕΚ Β' 743/24.12.1987 απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας**, η οποία δεν έχει καταργηθεί.

- ❖ Επισημαίνεται ότι ειδικά 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 ΚΦΕ. Η έκπτωση του 30% των δαπανών για την αγορά πάγιου εξοπλισμού θα διενεργείται εξωλογιστικά από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης τα επόμενα τρία έτη.

#### **Μη εκπιπτόμενες δαπάνες**

- ❖ **Τόκοι δανείων**

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για **τόκους δανείων** που καταβάλλονται **προς μη συνδεδεμένες** επιχειρήσεις, μετά την εφαρμογή της περ. α' του άρθρου 23 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 ΚΦΕ περί υποκεφαλαιοδότησης.

Ειδικά στην περίπτωση δανείων μεταξύ **συνδεδεμένων** προσώπων, και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22 ΚΦΕ, διευκρινίζεται ότι **εφαρμόζονται αποκλειστικά οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΕ** περί εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι οι διατάξεις της περ. α' του άρθρου 23 ΚΦΕ.

Επιπλέον, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, μετά την εφαρμογή του άρθρου 50 ΚΦΕ εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 49 ΚΦΕ περί υποκεφαλαιοδότησης.

- ❖ **Ασφαλιστικές εισφορές και αμοιβές:**

**α) Ασφαλιστικές εισφορές μελών ΟΕ, ΕΕ και αστικών εταιρειών:**

Προβλέπεται ότι:

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

ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας, ανακαλυπόμενων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στο υπ. αριθμ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 11.5.2015 έγγραφο.

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

**β) Ασφαλιστικές εισφορές εταίρων ΕΠΕ ή ΙΚΕ και των μελών ΔΣ ΑΕ ή διαχειριστών ΕΠΕ ή ΙΚΕ:**

Προβλέπεται ότι:

i) Οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων ΕΠΕ ή ΙΚΕ δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά, σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης.

Αν δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την ΕΠΕ ή την ΙΚΕ θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη ΔΦΕ τους.

ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές μελών ΔΣ ΑΕ ή διαχειριστών ΕΠΕ ή ΙΚΕ που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δε συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση ΔΦΕ τους.

**γ) Αμοιβές μελών ΟΕ, ΕΕ και αστικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη:**

Ορίζεται ότι:

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

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

**δ) Αμοιβές εταίρων ΕΠΕ ή ΙΚΕ και των μελών ΔΣ ΑΕ ή διαχειριστών ΕΠΕ ή ΙΚΕ που δεν προέρχονται από τα κέρδη:**

Ορίζεται ότι:

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

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

❖ **Πρόστιμα, χρηματικές ποινές κ.λπ.:**

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

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

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

iii) το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,

iv) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών κ.λπ.,

v) οι τόκοι που καταλογίζονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 169 παρ. 1 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 ν. 3220/2004.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για τους τόκους (προσαυξήσεις) που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, δεδομένου ότι αποτελούν προσαύξηση επί του επιβληθέντος προστίμου σε επιχείρηση από την Επιτροπή.

❖ **Φόροι - τέλη:**

Διευκρινίζεται ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στο άρθρο 23 ΚΦΕ και συνεπώς λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτό εκπίπτουν κανονικά (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ ΕΕΤΤ κ.λπ.).

Επισημαίνεται ότι δεν εκπίπτουν οι φόροι, των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.

Περαιτέρω, γίνεται δεκτό ότι στην περίπτωση που οι μη εκπιπτόμενοι φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει, εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

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

❖ **Ειδικές περιπτώσεις:**

Επισημαίνεται ότι:

i) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας ΔΦΕ, δεδομένου ότι ειδικές διατάξεις ορίζουν ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών,

οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα.

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

DFK Global Accounting Solutions SA  
Ανώνυμη εταιρεία παροχής λογιστικών,  
φορολογικών & συμβουλευτικών υπηρεσιών  
Βασιλίσσης Σοφίας 4 & Λ. Κηφισίας 153  
151 24 Μαρούσι  
Τηλ.: 210-7249795  
Fax: 210-7212069  
Email: [info@gasolutions.gr](mailto:info@gasolutions.gr)  
Site: [www.gasolutions.gr](http://www.gasolutions.gr)



Σχετικά με εμάς:

Οι εταιρείες DFK GLOBAL ACCOUNTING SOLUTIONS A.E. και DFK PDAUDIT A.E είναι ανεξάρτητα μέλη της DFK International, που αποτελεί ένα από τα μεγαλύτερα διεθνή δίκτυα εταιρειών παροχής λογιστικών, φορολογικών, ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών, με παρουσία σε περισσότερες από 80 χώρες και 386 γραφεία στις σημαντικότερες διάφορες πόλεις ανά τον κόσμο.

Το προσωπικό των εταιρειών DFK GLOBAL ACCOUNTING SOLUTIONS A.E. και DFK PDAUDIT A.E. αριθμεί πάνω από 65 άτομα και αποτελείται από λογιστές, φοροτέχνες, φορολογικούς συμβούλους, δικηγόρους και ορκωτούς ελεγκτές, οι περισσότεροι με πολυετή θητεία σε μεγάλες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες, που διακρίνονται για την άριστη τεχνική τους κατάρτιση, την καλή γνώση του αντικείμενου και κυρίως την προσήλωση στην εξυπηρέτηση του πελάτη, με υπηρεσίες υψηλού επιπέδου και ανταγωνιστικές αμοιβές. Το πελατολόγιό μας περιλαμβάνει μεγάλες και μικρομεσαίες βιομηχανικές, ναυτιλιακές, ασφαλιστικές και εμπορικές εταιρείες, εταιρείες παροχής υπηρεσιών, εκμετάλλευσης ακινήτων και θυγατρικές εταιρείες χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, στις οποίες παρέχουμε τις υπηρεσίες μας διαθέτοντας σύγχρονη τεχνολογική υποδομή και διεθνή τεχνογνωσία μέσω της DFK International.

Ορισμένες από τις υψηλού επιπέδου εξειδικευμένες υπηρεσίες που προσφέρουμε με ανταγωνιστικές αμοιβές είναι:

- Φορολογικές και φοροτεχνικές υπηρεσίες
- Υπηρεσίες Οικονομικής Διεύθυνσης
- Λογιστικές υπηρεσίες
- Υπηρεσίες μισθοδοσίας και υποστήριξης ανθρώπινου δυναμικού
- Υπηρεσίες Financial Reporting
- Ελεγκτικές υπηρεσίες (τακτικοί έλεγχοι, κανονιστικοί έλεγχοι, έλεγχοι ειδικού σκοπού, φορολογικά πιστοποιητικά)
- Συμβουλευτικές υπηρεσίες (υπηρεσίες διαχείρισης κινδύνων, εργασίες ανεξάρτητης αξιολόγησης επιχειρήσεων I.B.R)

Παρακαλούμε για περαιτέρω πληροφορίες επισκεφθείτε την ιστοσελίδα [www.gasolutions.gr](http://www.gasolutions.gr)

