

Δημοσιεύθηκε στις : [28-01-2016]

Άρθρα Πίνακας μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών

(Πίνακας μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών)

Κατηγορία: Φορολογία Εισοδήματος

(Μέχρι και το Ν. [4336/2015](#) ΦΕΚ Α 94/14-8-2015, ως ο πλέον τελευταίος νόμος που επέφερε αλλαγές στα σχετικά άρθρα του ν. [4172/2013/Κ.Φ.Ε.](#))

Σύνταξη: Ιαν' 2016

του **Μαυρομμάτη Ν. Μιχαήλ / Εφοριακού υπαλλήλου, πιστοποιημένου Ελεγκτή Δ.Ο.Υ. Χολαργού**
mavromatismichail@gmail.com

Ο παρακάτω πίνακας σκοπό έχει να παρουσιάσει με συνοπτικό τρόπο τις περιπτώσεις ΜΗ ΕΚΠΤΩΣΗΣ επιχειρηματικών δαπανών και τις σχετικές προϋποθέσεις, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. (ν. [4172/2013](#)), βάση των πλέον τελευταίων τροποποιήσεων στα σχετικά άρθρα ήτοι [άρθρο 22](#) 'Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες' και [23](#) 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες', μέχρι και το ν. [4336/2015](#).

- Περιλαμβάνει και την γνωμοδότηση ΝΣΚ με αρ. [170/2014](#) (μερικώς δεκτή από τον Γ.Γ.Δ.Ε. με τη [ΠΟΛ.1071/31.3.2015](#)) σχετικά με την έκπτωση των δαπανών στη φορολογία εισοδήματος, με παραστατικά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

- Επίσης περιλαμβάνονται και οι διατάξεις του [άρθρου 22Α](#) του Κ.Φ.Ε. 'Δαπάνες επιστημονικής και Τεχνολογικής έρευνας', ως προς το εκπιπόμενο ή μη το σχετικών δαπανών καθώς και των σχετικών προϋποθέσεων.

- ΔΕΝ περιλαμβάνει τις μη εκπιπόμενες δαπάνες στις περιπτώσεις λήψης ενδοομιλικών μερισμάτων βάσει του [άρθρου 48 παρ. 4](#) του Κ.Φ.Ε.

Οι περιπτώσεις που καλύπτονται εδώ αναφέρονται σε επιχειρηματικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά και αφορούν τα πάσης φύσεως εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (βλ. [αρ. 47](#) του Κ.Φ.Ε.), ήτοι τις κάθε λογής περιπτώσεις εισοδημάτων εταιρικών σχημάτων (προσωπικές εταιρείες, α.ε., ι.κ.ε., αλλοδαπές κλπ), και νομικών γενικώς οντοτήτων καθώς και φυσικών προσώπων που έχουν επίσης εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα δηλ. τους πρώην (βάση του προηγούμενου Κ.Φ.Ε) 'ελευθέρους επαγγελματίες', καθώς και τις λοιπές ειδικότητες φ.π. επαγγελματιών.

Επιγραμματικά προσεγγίζοντας τα παραπάνω, ο πίνακας αφορά όσους έχουν 'κάνει έναρξη στην εφορία' και κατά συνέπεια τηρούν βιβλία είτε απλογραφικά (πρώην Β' κατηγορίας), είτε διπλογραφικά (πρώην Γ' κατηγορίας) και δεν ανήκουν σε κάποιο ειδικό καθεστώς (π.χ. αγροτών, μικρών επιχειρήσεων, κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου κ.α.), το οποίο να επηρεάζει την 'πλήρη' τήρηση βιβλίων σύμφωνα (πλέον) με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. ν. [4308/2014](#)).

Ο παρακάτω πίνακας ως προς τη περιπτώσιολογία του [άρθρου 23](#) 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες' ακολουθεί ΑΥΣΤΗΡΑ την αρίθμηση της σχετικής βασικής εγκυκλίου [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#), συνεπώς μπορείτε να ανατρέχετε στην αντίστοιχη περίπτωση της [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) 'Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)', για επιπλέον πληροφόρηση.

ΑΣΦΑΛΩΣ περιττό ίσως να τονιστεί αλλά πάντα ουσιαστικό ως υπενθύμιση, είναι ότι η διατύπωση του νόμου υπερισχύει ΠΑΝΤΑ.

Βασικές Αρχές έκπτωσης επιχειρηματικών δαπανών

Σύμφωνα με το [άρθρο 22](#) 'Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες' του Ν. [4172/2013](#) εκπίπτουν οι επιχειρηματικές δαπάνες οι οποίες αθροιστικά:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Παράλληλα στο [άρθρο 23](#) 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες' του Ν. [4172/2013](#) περιγράφονται οι επιχειρηματικές δαπάνες που ΔΕΝ εκπίπτουν.

Ο συνδυασμός των παραπάνω οδηγεί στον προσδιορισμό των εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά ή όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται και στη [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#), '...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...'

Ε Ν Ο Τ Η Τ Α Α'	
Μ Η ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΗ Δ Α Π Α Ν Η	Σ Χ Ο Λ Ι Α / Δ Ι Ε Υ Κ Ρ Ι Ν Ι Σ Ε Ι Σ
α Οι τόκοι δανείων από τρίτους.	ΔΕΝ εκπίπτουν οι τόκοι δανείων τρίτων - εξαιρούμενων των τραπεζικών/διατραπεζικών δανείων καθώς και των ομολογικών δανείων των Α.Ε. - κατά το μέρος που το επιτόκιο υπερβαίνει το αντίστοιχο αλληλόχρεου λογ/μου εφόσον η χορήγηση πραγματοποιούνταν από χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Περιλαμβάνονται και οι τόκοι υπερημερίας. Από τη ΜΗ έκπτωση των τόκων δανείων επίσης εξαιρούνται συνολικά οι ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ επιχειρήσεις (κατά τη έννοια του αρ. 2 περ. ζ του ν. 4172/2013). ΕΙΔΙΚΑ γι' αυτές εφαρμόζονται οι ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ του αρ. 50 του ν. 4172/2013 (αναφορικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές), σε συνδυασμό (εν συνεχεία) με τις διατάξεις του αρ. 49 του ν. 4172/2013 περί υποκεφαλαιοδότησης. Τέλος το αρ.

		49 του ν. 4172/2013 (περί υποκεφαλαιοδότησης), εφαρμόζεται ΚΑΙ για τις μη συνδεμένες επιχειρήσεις. Στους τόκους δανείων ΔΕΝ συμπεριλαμβάνεται η ζημιά από συμβάσεις factoring η οποία κρίνεται με βάση τις γενικές περί έκπτωσης δαπανών διατάξεις.
β	Κάθε είδους δαπάνη αξίας (πρό Φ.Π.Α.) άνω των 500 ευρώ από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή εφόσον η εξόφληση της δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (τμηματική ή ολική).	Περιλαμβάνει τις κάθε είδους επιχειρηματικές δαπάνες. ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ μισθοί, μισθώματα, τόκοι. Ως τραπεζικά μέσα νοούνται: Κατάθεση σε λογ/μο, χρήση κάρτας / επιταγής / συναλλαγματικής καθώς και οι αντικαταβολές (υπό προϋποθέσεις). Εφόσον η συνολική αξία υπερβαίνει τα 500 € ΚΑΘΕ σχετική πληρωμή (των προκαταβολών συμπεριλαμβανομένων) πρέπει να γίνεται με χρήση τραπεζικού μέσου. Πραγματοποιηθείσες δαπάνες κρίνονται ως προς την εκπαισιμότητα τους στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση τους. Συμπεριλαμβάνονται και οι συναλλαγές μέσω αντιπροσώπων, καθώς και οι πωλήσεις (μεταξύ επιτηδευματιών) με 'ανταλλαγή'. Σε περίπτωση συμψηφισμού εφόσον το εναπομείνων ποσό υπερβαίνει τα 500€ απαιτείται τραπεζικό μέσο (βλ. ΠΟΛ.1079/6.4.2015 και ΠΟΛ.1216/1.10.2014). Εξόφληση δαπάνης με διαφορετικό του προβλεπόμενου τρόπου δεν συνεπάγεται κατ' αρχήν εικονικότητα.
γ	Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	Οι εμπρόθεσμα καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Οι εκπρόθεσμα καταβληθείσες καθώς και οι σε ρύθμιση ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ το έτος που αφορούν. Μεταβατική διάταξη ισχύει για το φορολογικό έτος 2014 (βλ. Δ12 1006031 ΕΞ 2015/19.1.2015), δηλ. για τα φ.π. με εισόδημα από επιχ/κη δραστ/τα εφόσον οι ασφαλιστικές εισφορές τους περιόδου 1/1 - 31/12/2014 καταβληθούν μέσα στο 2015 ΜΠΟΡΟΥΝ ορθά να τις εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2014.
γ.α	Μελών Προσωπικών και Αστικών Εταιρειών	Εφόσον ασκείται ΚΑΙ επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν από τα έσοδα του φορέα αυτού (π.χ. ατομική επιχείρηση), διαφορετικά εκπίπτουν απ' ευθείας από τη Προσωπική ή Αστική εταιρεία στην οποία υπάρχει συμμετοχή. Εάν υπάρχουν συμμετοχές σε περισσότερες από μία προσωπικές εταιρείες οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από αυτήν που λαμβάνει το ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΟ φορολογητέο εισόδημα.
γ.β	Εταίρων Ε.Π.Ε , Ι.Κ.Ε. / μελών Δ.Σ. Α.Ε. / διαχειριστών Ε.Π.Ε,Ι.Κ.Ε.	Εφόσον ασκείται ΚΑΙ επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν από τα έσοδα του φορέα αυτού (π.χ. ατομική επιχείρηση), διαφορετικά εφόσον εισπράττουν αμοιβές που θεωρούνται μισθωτές υπηρεσίες θα εκπέσουν απευθείας από τη προσωπική τους δήλωση ως φ.π. (έντυπο Ε1). Για διαχειριστές Ε.Π.Ε. / Ι.Κ.Ε. και μέλη Δ.Σ. Α.Ε. ΧΩΡΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ εφόσον εισπράττουν αμοιβές που θεωρούνται

		μισθωτές υπηρεσίες (βλ. αρ. 12 ν. 4172/2013), οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν απ' ευθείας από τη προσωπική τους δήλωση ως φ.π. (έντυπο Ε1).
γ.γ	Αμοιβές μελών Προσωπικών εταιρειών και Αστικών εταιρειών ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΟΥΣ (μη μερίσματα)	Εφόσον το μέλος ως φ.π. ήδη ασκεί (κατά τα άλλα) επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. μέσω ατομικής επιχείρησης) και η αμοιβή του αυτή αφορά έργο που του ανατέθηκε στο πλαίσιο της αυτής επιχειρηματικής δραστηριότητας τότε εκπίπτει από τα ακαθάριστα έξοδα της Προσωπικής εταιρείας. Εάν ο όρος αυτός ΔΕΝ πληρείται δηλ. δεν ασκείται επιχ. δραστ/τα ή το αντικείμενο της είναι διαφορετικό από το ανατεθέν έργο τότε η αμοιβή ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ.
γ.δ	Αμοιβές εταίρων Ε.Π.Ε , Ι.Κ.Ε. / μελών Δ.Σ. Α.Ε. / διαχειριστών Ε.Π.Ε , Ι.Κ.Ε. ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΟΥΣ (μη μερίσματα)	Εφόσον το μέλος ως φ.π. ήδη ασκεί (κατά τα άλλα) επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. μέσω ατομικής επιχείρησης) και η αμοιβή του αυτή αφορά έργο που του ανατέθηκε στο πλαίσιο της αυτής επιχειρηματικής δραστηριότητας τότε εκπίπτει από τα ακαθάριστα έξοδα της Ε.Π.Ε. /Ι.Κ.Ε. / Α.Ε. Εάν δεν ασκείται επιχ. δραστ/τα και οι σχετικές αμοιβές είναι εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών (βλ. αρ. 12 ν. 4172/2013) τότε η αμοιβή και πάλι ΕΚΠΙΠΤΕΙ από τα ακαθάριστα έξοδα της Ε.Π.Ε. / Ι.Κ.Ε. / Α.Ε.
δ	Οι κάθε είδους προβλέψεις (με εξαιρέσεις).	ΔΕΝ εκπίπτουν φορολογικά οι κάθε είδους προβλέψεις με εξαίρεση τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων και με τη προϋπόθεση ότι πληρούνται τα κριτήρια που τίθενται (βλ. αρ. 26 ω. 4172/2013 και ΠΟΛ.1056/2.3.2015 'Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013 ')).
ε	Πρόστιμα και Ποινές (περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων)	Αφορά: Παραβάσεις της φορολογικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας. Ποινικές ρήτρες, και λουπές χρηματικές ποινές, εξαιτίας αθέτησης συμβατικών υποχρεώσεων. Εξαγορά ποινών δικαστηρίων, Τόκοι υπερημερίας οφειλών (φόρων, τελών, δασμών, εισφορών και αμοιβών γενικά). Τόκοι ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων βάση άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 , καθώς και λοιποί τόκοι που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή καθόσον σχετίζονται με επιβληθέντα πρόστιμα.
στ	Παροχή/Λήψη αμοιβών που συνιστούν Ποινικό Αδίκημα	Ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος (π.χ. δωροδοκίες).
ζ	Φόροι / Τέλη (περιοριστικά):	Αφορά: Φόρο Εισοδήματος, Τέλος Επιτηδεύματος και έκτακτες εισφορές του Κ.Φ.Ε. στα κέρδη από επιχ. δραστ/τα, Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες (π.χ. ποσό πέραν του ορίου των 300 € ανά άτομο). Αντίθετα εκπίπτει ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε ΔΑΠΑΝΕΣ εκπιπτόμενες στη φ/για εισοδήματος. Στις δαπάνες Παγίων στοιχείων εφόσον ο σχετικός Φ.Π.Α. ΔΕΝ εκπίπτει (από το φόρο εισορών) τότε ΔΕΝ εκπίπτει - άμεσα κατ' αρχήν - και στη φ/για Εισοδήματος, αλλά όμως ΠΡΟΣΑΥΞΑΝΕΙ την αξία του

		παγίου. Τέλος εφόσον ρητά ΔΕΝ κατονομάζονται ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ κατά το χρόνο που καταβάλλονται ΟΛΟΙ οι λοιποί φόροι και τέλη όπως: ΕΝΦΙΑ, Τέλη κυκλοφορίας και Τέλος Διαφήμισης (ειδικά αυτά εκπίπτουν στο έτος που αφορούν), Τέλη υπέρ ΕΕΤΤ, κλπ ΕΚΤΟΣ αν άλλως αναφέρεται σε ειδικές διατάξεις νόμων.
η	Το τεκμαρτό μίσθωμα εφόσον υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.	Ειδικά για τα κπ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εκπίπτει το σύνολο του τεκμαρτού μισθώματος ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.
θ	Δαπάνες οργάνωσης και διεξαγωγής ημερίδων και συναντήσεων συμπεριλαμβανόμενων των δαπανών σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων, για την ενημέρωσή τους σε εταιρικά θέματα, είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, εφόσον υπερβαίνουν τα 300 € ανά συμμετέχοντα και η συνολική ετήσια σχετική δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.	Το όριο των 300 € εφαρμόζεται ανά άτομο, ανά εκδήλωση και ΔΕΝ περιλαμβάνει (για τον υπολογισμό του ορίου αυτού) τα έξοδα για την αίθουσα της εκδήλωσης, τη μεταφορά των συμμετεχόντων και τυχόν αμοιβές ομιλητών ενώ περιλαμβάνει και ενδεχόμενα τέλη που συμπεριλαμβάνονται στα έξοδα διαμονής/εστίασης (π.χ. δημοτικά τέλη). Εν συνεχεία στο μέρος που η συνολική ετήσια δαπάνη της επιχείρησης υπερβαίνει το 0,5% του ακαθάριστου τζίρου της ΔΕΝ εκπίπτει.
ι	Δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων εφόσον υπερβαίνουν τα 300 € ανά συμμετέχοντα και η συνολική ετήσια σχετική δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.	Το όριο των 300 € εφαρμόζεται ανά άτομο, ανά εορταστική εκδήλωση. Εν συνεχεία στο μέρος που η συνολική ετήσια δαπάνη της επιχείρησης υπερβαίνει το 0,5% του ακαθάριστου τζίρου της, ΔΕΝ εκπίπτει.
ια	Οι δαπάνες ψυχαγωγίας.	Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων με κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας
ιβ	Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.	-
ιγ	Δαπάνες που καταβάλλονται προς φ.π. ή ν.π. ή ν. οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή (η περίπτωση ιγ αναφέρεται όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4336/2015 , προυπήρξασα διάταξη με το αρ. 21 του ν. 4321/2015 όπου ο φορολογούμενος θα έπρεπε να καταβάλει παρακρατούμενο φόρο εν όψει της συνολικής δαπάνης και κατόπιν να ζητήσει την επιστροφή του).	ΟΜΩΣ η έκπτωση της δαπάνης είναι εφικτή εφόσον καταβάλλεται σε φ.π. ή ν.π. ή ν. οντότητα φορολογικό κάτοικο σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., με την προϋπόθεση ότι υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους (αναμένεται διευκρινιστική εγκύκλιος). ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σε κάθε περίπτωση όμως η απόδειξη περί του συνήθους της συναλλαγής οδηγεί στην έκπτωση της δαπάνης.

Παροχές σε Είδος - ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΗ

Οτιδήποτε φορολογείται ως παροχή σε είδος και άρα υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ΕΥΡΩ ανά φορολογικό έτος (δηλ. φορολογείται στο όνομα του μισθωτού - εφόσον ο ίδιος φυσικά απολαμβάνει και την όποια ωφέλεια), θεωρείται ότι ΑΥΤΟΜΑΤΑ πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης και ΑΡΑ εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας (με τη προϋπόθεση ότι πληρούνται οι λοιπές δύο προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του Κ.Φ.Ε. δηλ. η δαπάνη να αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή όχι κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας και ότι έχει εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία αποδεικνυόμενη με τα κατάλληλα δικαιολογητικά).

Το μέρος των δαπανών που ΔΕΝ θεωρείται 'παροχή σε είδος' όπως:

- Διατακτικές σε εργαζόμενους μέχρι 6 ΕΥΡΩ ανά ημέρα εργασίας και ανεξάρτητα του τρόπου εξαργύρωσης τους (π.χ. SUPER MARKETS, εστιατόρια κλπ) βλ. [ΔΕΑΦΒ 1121357 ΕΞ 2015/14.9.2015](#).

- Χρήση κινητών, κατά το μέρος που υπερβαίνει το κόστος του προγράμματος χρήσης και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς σκοπούς (βλ. [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) περ. στ).

- Το 70% του κόστους παραχώρησης εταιρικών οχημάτων (δεδομένου ότι το υπόλοιπο 30% της σχετικής δαπάνης φορολογείται ως παροχή σε είδος στο όνομα του εργαζόμενου). Με εξαιρέσεις: π.χ. οι εργαζόμενοι στο τομέα των πωλήσεων.

- Η παροχή δωρεάν φοίτησης ή διδάκτρων σε παιδιά εργαζόμενων ιδιωτικού σχολείου βλ. [Α12 1168638 ΕΞ 2014/18.12.2014](#).

- Κάλυψη δαπανών των εργαζομένων (π.χ. διαμονής, σίτισης, κίνησης κλπ), για την εκτέλεση της εργασίας τους (τις οποίες έχουν αρχικά καταβάλει οι ίδιοι), και αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά (αφορά περιπτώσεις του [αρ. 14 παρ. 1](#) περ. α και β ν. [4172/2013](#)).

- Δάνεια προς εργαζόμενους, εταίρους, μετόχους ή προς ν.π. ή ν. οντότητες εφόσον υπάρχει έγγραφη συμφωνία. Οι σχετικοί τόκοι φορολογούνται απευθείας ως εισόδημα στο φ.π. με συνέπεια εφόσον αποτελούν τεκμαρτό εισόδημα για τον εργαζόμενο να μην εκπίπτει και η σχετική δαπάνη για την επιχείρηση.

- Παροχές σε είδος που χορηγούνται σε τρίτα πρόσωπα που δεν συνδέονται με κανενός είδους εργασιακή σχέση με την επιχείρηση που χορηγεί τις παροχές αυτές.

ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ, ως γενικά έξοδα διαχείρισης τα οποία πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης με την προϋπόθεση φυσικά ότι πληρούνται και οι λοιπές δύο προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του Κ.Φ.Ε. δηλ. η δαπάνη να αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή όχι κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας και ότι έχει εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία αποδεικνυόμενη με τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ μη ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ		
i.	- Διαφημιστική δαπάνη	ΜΗ ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης (δημοτικών) τελών διαφημιστικής δαπάνης ήτοι απόδοσή τους μετά το πέρας της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (βλ. αρ. 15 παρ. 1 κατηγ. Δ του Β.Δ. 24.9 /20.10.1958 όπως τροπ/κε με τις διατάξεις του αρ. 9 του Ν. 2880/2001).
ii.	- Ασφαλιστικές επιχειρήσεις	ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ ΜΟΝΟ τα τεχνικά αποθέματα που υποχρεωτικά σχηματίζουν με βάση τις διατάξεις του αρ. 7 του ν.δ. 400/1970 'Περί ιδιωτικής ασφάλισης'.

iii.	- α) Μη Κερδοσκοπικά ν.π. (αρ. 45 περ. γ του Κ.Φ.Ε.), ήτοι τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.Δ.Δ. και Ν.Π.Ι.Δ. που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία ΔΕΝ αποτελούν αντικείμενο φόρου.	'PRO RATA κοινών δαπανών'. Στις εν λόγω δαπάνες γίνεται διάκριση ανάλογα με το αν αυτές αφορούν επιχειρηματική δραστηριότητα ή στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους. Το μέρος εκείνων των δαπανών που αφορούν σε επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτει (με την επιφύλαξη των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε.). Αντίθετα, ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ δαπάνες που αφορούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία και δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου. Σε περίπτωση που υπάρχουν δαπάνες που είναι κοινές, δηλαδή μπορούν να συμβάλλουν στη δημιουργία τόσο εισοδήματος υπαγόμενου σε φόρο όσο και εισοδήματος μη υπαγόμενου σε φόρο, τότε οι δαπάνες αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των αντίστοιχων εσόδων.
	- β) Αστικές Μη κερδοσκοπικές εταιρείες (αρ. 45 περ. ε του Κ.Φ.Ε.),	'PRO RATA κοινών δαπανών'. Ισχύουν τα ίδια ως άνω
	- γ) Φορείς γενικής κυβέρνησης (Φ.Γ.Κ.)	'PRO RATA κοινών δαπανών'. Δεδομένου ότι Φ.Γ.Κ. φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο καθώς και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, εκπίπτουν οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα αυτά, ενώ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ οι λοιπές δαπάνες. Σε περίπτωση κοινών δαπανών, αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των απαλλασσόμενων και μη εισοδημάτων. Όσον αφορά το ποιοι είναι οι ΦΓΚ ανατρέξτε στο σχετικό μητρώο το οποίο δημοσιεύεται στην ιστοσελίδα της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής στο σύνδεσμο:http://www.statistics.gr/portal/page/portal/ESYE/BUCKET/A0701/Other/A0701_SEL08_TB_AH_00_2013_01AC_F_GR.xl
	- δ1) Οικοδομικές επιχειρήσεις	'PRO RATA κοινών δαπανών'. Εφόσον αποκτούν εισοδήματα εκτός από την πώληση οικοδομών και από λοιπές επιχειρηματικές δραστηριότητες, οι κοινές δαπάνες επιμερίζονται κατά την αναλογία των αντίστοιχων εισοδημάτων.
	- δ2) Οικοδομικές επιχειρήσεις με πώληση ακινήτων μετά 1/1/2014 και άδεια οικοδομής ΜΕΤΑ 1/1/2006	Οι περιπτώσεις αυτές προσδιορίζουν τα κέρδη τους λογιστικά. Επίσης ακόμα και στη περίπτωση που η ανέγερση των ακινήτων έχει ήδη ολοκληρωθεί σε προηγούμενα έτη, για τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες που αφορούν στα πωληθέντα ακίνητα έστω και αν αυτές πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε προηγούμενο φορολογικό έτος, (στο έτος ή στα έτη κατασκευής - βλ. σχετ. ΠΟΛ.1102/11.5.2015 και ΠΟΛ.1097/28.4.2015). Τα παραπάνω ισχύουν και σε περίπτωση πώλησης ημιτελών οικοδομών. Αν οι δαπάνες πραγματοποιούνται σε μεταγενέστερο χρόνο της πώλησης, αυτές εκπίπτουν

		κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους (βάση του αρ. 22 του Κ.Φ.Ε.).
iv.	Προσωπικές εταιρείες (αρ. 45 περ. β Κ.Φ.Ε.), που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ με εισόδημα από ΑΚΙΝΗΤΑ	Δεδομένου ότι το εισόδημά τους πλέον θεωρείται από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως και όλων των λοιπών νομικών προσώπων ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΣ είδους (βλ. παρ. 2 άρ. 47 Κ.Φ.Ε.), με συνέπεια οι περί έκπτωσης επιχειρηματικών δαπανών διατάξεις των άρθρων 22 και 23 να έχουν εφαρμογή και στα πρόσωπα αυτά (σε αντίθεση με το προηγούμενο Κ.Φ.Ε.).
v.	Αλλοδαπά ν.π. ή ν. οντότητες ΧΩΡΙΣ φορολογική κατοικία στην Ελλάδα	Ως άνω, και ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ του αν αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή όχι.
vi.	Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	Αφορά (ως πρόβλεψη) το ποσό προ Φ.Π.Α. ΟΜΩΣ ακόμα και σε περίπτωση που τα σχετικά ποσά ΔΕΝ έχουν εγγραφεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό εσόδων γίνεται δεκτό ότι αν για τις υπόψη επισφάλειες αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα του οφειλέτη (βλ. σχετ. ΠΟΛ.1056/2.3.2015), τότε τα υπόψη ποσά εκπίπτουν φορολογικά κατά το αυτό φορολογικό έτος. Το ίδιο ισχύει και για το ανεξόφλητο ποσό Φ.Π.Α. ο οποίος εκπίπτει στο έτος διαγραφής του, με την προϋπόθεση να υπάρχει υποχρέωση απόδοσής του στο Δημόσιο και έχει ήδη συμπεριληφθεί στη δήλωση Φ. Π. Α. (αρχική ή τροποποιητική) της οικείας περιόδου.
vii.	Ιδιώτες πάροχοι υπηρεσιών υγείας	Τα 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), μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

ΕΝΟΤΗΤΑ Β'		
ΠΑΡΟΧΗ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 'ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ' ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ		
Δυνατότητα έκπτωσης 'καλόπιστου λήπτη' νόμιμου παραστατικού δαπάνης με ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ως προς το πρόσωπο του εκδότη (του παραστατικού της δαπάνης), βλ. σχετ. ΝΣΚ 170/2014 μερικώς αποδεκτή ως προς το εν λόγω σκέλος από την Γ.Γ.Δ.Ε. με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015 .		
ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΟΡΟΙ 'ΚΛΕΙΔΙΑ'	
Κατά το σκεπτικό της παραπάνω γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. εφόσον τόσο η συναλλαγή, όσο και η δαπάνη του λήπτη είναι ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ και επιπλέον (η συναλλαγή) είναι (α) εκκαθαρισμένη, (β) παραγωγική, (γ) αποτυπώνεται σε ένα 'τυπικά νόμιμο' παραστατικό - ήτοι ΜΗ πλαστό, (και σε συνέχεια σχετικής επιχειρηματικής συμφωνίας), το οποίο έχει (δ) εκδοθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (δηλ. σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ. / Κ.Φ.Α.Σ. και σ.σ. πλέον τα Ε.Λ.Π.), από (ε) φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο	'Φορολογικά υπαρκτός'	Φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013 , ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).
	'Καλόπιστος Λήπτης'	Κατά πάγια νομολογία δεν νοείται κατ' αρχήν η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιχειρηματία εκτός και αν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ

σε συνδυασμό με αποδεδειγμένη (στ) ΚΑΛΟΠΙΣΤΙΑ εκ μέρους του λήπτη (του παραστατικού), δηλ. ότι δεν γνώριζε βάσιμα ή ότι δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή και ο τελικός εκδότης του παραστατικού ήταν διαφορετικά πρόσωπα, τότε το ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΤΟΥ (λήπτη) ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΑΝΑΙΡΕΘΕΙ. Ασφαλώς εννοείται ότι εάν η έκδοση εικονικού παραστατικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη ήταν σε γνώση του λήπτη δηλ. ήταν σε γνώση του ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή, τότε η σχετική δαπάνη δεν μπορεί να είναι εκπεστέα. Από τα παραπάνω εκτεθέντα σε συνδυασμό με τις νέες διατάξεις για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών συνάγεται το συμπέρασμα ότι σε περίπτωση λήψης εικονικών στοιχείων ειδικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η δυνατότητα έκπτωσης της δαπάνης είναι πλέον ΜΑΧΗΤΗ. Βασική προϋπόθεση είναι η απόδειξη της καλοπιστίας του λήπτη του παραστατικού σε συνδυασμό με την εφαρμογή (για περιπτώσεις χρήσεων από 1/1/2014), των διατάξεων περί έκπτωσης επιχειρηματικών δαπανών όπως προεκτέθηκαν παραπάνω. Φυσικά η επίκληση και η απόδειξη των ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ κάθε περίπτωσης ξεχωριστά βαρύνει ιδιαίτερα. Σημειώνεται τέλος ότι τα φορολογικά πρόστιμα που προβλέπονται και εν συνεχεία επιβάλλονται και στο (καλόπιστο) λήπτη λόγω της αποδοχής ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ/ΩΝ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ - αν και πάντα ελαφρύτερα σε σχέση με όλες τις λοιπές περιπτώσεις εικονικών - ΔΕΝ επηρεάζουν, εξ' αυτού του λόγου, την (ενδεχόμενη) έκπτωση της σχετικής δαπάνης βάση των παραπάνω λεχθέντων.		505/2012). Ενδεικτικά επίσης ρητή θέση της διοίκησης μάλιστα δια νόμου υπήρξε στο πρόσφατο παρελθόν η περιγραφή της 'καλής πίστης' στις περιπτώσεις εικονικότητας (υποπερίπτωση β' του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. όπως ίσχυσε αρχικά), ήτοι 'ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο'. Με δεδομένο ότι το παραπάνω ΔΕΝ ισχύει πλέον αναφέρεται ΚΑΘΑΡΑ ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΑ σε μια προσπάθεια αποσαφήνισης του όρου 'καλή πίστη'.
	Εικονικότητα (γενικά)	Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση». Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται (αφ 55 παρ. 1 παρ. ε ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ. μέχρι το ν. 4337/2015)..
	Πλαστικότητα (γενικά)	Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της «Φορολογικής Διοίκησης» σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και

		όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές (αρ 55 παρ. 1 περ. δ ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ. μέχρι το ν. 4337/2015).
--	--	---

ΕΝΟΤΗΤΑ Γ'	
ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ και ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ' (Δαπάνες R και D)	
Έκπτωση δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ΔΙΚΑΙΟΥΝΤΑΙ φ.π. / ν.π και ν. οντότητες που πραγματοποιούν τέτοιου είδους δαπάνες (βλ. παρακάτω ποιες χαρακτηρίζονται τέτοιες), ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά/διπλογραφικά).	
ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ	ΣΧΟΛΙΑ / ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ
-Προεδρικό Διάταγμα (που θα εκδοθεί) θα περιγράφει επακριβώς τα κριτήρια χαρακτηρισμού τέτοιων δαπανών (μέχρι τη σύνταξη του παρόντος κάτι τέτοιο ΔΕΝ έχει συμβεί).	Για τα χαρακτηρισμό των σχετικών δαπανών εξακολουθεί να ισχύει η με αρ. 12962(ΠΟΛ) 2029/3-11-1987 απόφαση του Υπουργού Ενέργειας και Τεχνολογίας.
- Οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν κατά το έτος πραγματοποίησης τους ΠΡΟΣΑΥΞΗΜΕΝΕΣ κατά 30%	Η προσαύξηση 30% γίνεται ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ (κατά την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος), τόσο για τις δαπάνες πάγιου εξοπλισμού όσο και για τις λοιπές δαπάνες.
- Ειδικά οι δαπάνες σε ΠΑΓΙΑ αφού προσαυξηθούν κατανέμονται στα τρία (3) επόμενα έτη	Αν προκύψει ζημιά (αφού αφαιρεθεί η προσαύξηση 30%), αυτή ΣΥΜΨΗΦΙΖΕΤΑΙ με μελλοντικά κέρδη (βλ. αρ. 27 Κ.Φ.Ε.).
	Ως εκπιπτόμενες δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας θεωρούνται αυτές με τα την αφαίρεση επιδοτήσεων / επιχορηγήσεων που έχουν (πιθανά) ληφθεί.
	Μέχρι τη κατάθεση της ετήσιας δήλωσης εισοδήματος (φ.π. / ν.π. κατά περίπτωση), υποβάλλεται στην Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων ΑΙΤΗΣΗ για την έγκριση των δαπανών αυτών. Σε περίπτωση ΜΗ έγκρισης αυτών υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση εισοδήματος χωρίς την επιβολή τόκων προσαυξήσεων ή προστίμων.

Πηγές:

Ο [ν.4172/2013](#) και οι τροποποιήσεις του μέχρι και το [ν.4336/2015](#).

Οι σχετικές εγκύκλιοι ΠΟΛ. του Υπ.Οικ. διαχρονικά.

Οι σχετικές ατομικές λύσεις και λοιπές ερμηνευτικές εγκύκλιοι του Υπ.Οικ. διαχρονικά.

Σημειώσεις και υλικό ενημερωτικών σεμιναρίων ΕΚΔΔΑ ετών 2014/2015.