



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

— Ακαδημαϊκό έτος: 2020-2021

Διδάσκουσα: Δρ Κωνσταντίνα Ραγάζου

Email: koragazo@uth.gr

5^η ΔΙΑΔΕΞΗ

Εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα

Από τη λογιστική στη φορολογική βάση

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
Από τη λογιστική στη φορολογική βάση

Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015	
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	116	
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	117	
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118	
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	119	
Φορολογικά κέρδη χρήσης	016	
Φορολογική ζημία χρήσης	017	

Η συμπλήρωση των κωδικών αυτών αφορά τις προσωρινές διαφορές μεταξύ
Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
Από τη λογιστική στη φορολογική βάση

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε΄. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ											
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ			ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ			Διαφορές				
							Θετικές		Αρνητικές		
ενώματα πάγια	700			708			716			724	
άυλα στοιχεία	701			709			717			725	
χρηματοοικονομικά στοιχεία	702			710			718			726	
προβλέψεις	703			711			719			727	
λοιπές διαφορές ενεργητικού	704			712			720			728	
λοιπές διαφορές παθητικού	705			713			721			729	
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων ▼	706			714			722			730	
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων ▼	707			715			723			731	
ΣΥΝΟΛΟ							732			733	

Η συμπλήρωση του πίνακα Ε στο Έντυπο Ε3 προηγείται και τα ποσά που εμφανίζονται εκεί συμφωνούν με τα ποσά του Εντύπου Ν

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Από τη λογιστική στη φορολογική βάση

- Στην **E.2026/11.2.2019** «Οδηγίες συμπλήρωσης Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2018», αναφέρονται τα εξής:
- Στον **πίνακα Ε' καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας**, για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και φορολογικής αξίας, όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013.
- Ειδικότερα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (π.χ. ενσώματα πάγια, προβλέψεις κ.ο.κ), όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π) της επιχείρησης στην οποία υφίστανται διαφορές από την αντίστοιχη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013 και η οποία καταχωρείται στην στήλη «**Φορολογική Βάση**».
- Στην συνέχεια, στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς 722, 730, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (**θετικές - αρνητικές**) για τους λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 706 και 714, ενώ στους κωδικούς 723, 731, υπολογίζονται οι αντίστοιχες διαφορές για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 707 και 715, προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθεί το σύνολο των διαφορών (θετικών - αρνητικών) από τους κωδικούς 732 και 733 στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν. Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις τα ποσά των κωδικών 732 και 733 καταχωρούνται στους κωδικούς 141, 241, 341 και 441 καθώς και 142, 242, 342 και 442 του πίνακα ΣΤ' του εντύπου Ε3 κατά περίπτωση.
- Τα ποσά από **ετεροχρονισμό εξόδων** και εσόδων που αντιμετωπίζονται ως προσωρινές διαφορές δεν καταχωρούνται και στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ή στον κωδικό 462 του εντύπου Ν, αντίστοιχα.
- Τέλος, στους αντίστοιχους κωδικούς 716, 724, 717, 725, 718, 726, 719, 727, 720, 728, 721 και 729 δεν υπολογίζονται διαφορές με βάση τα δεδομένα της λογιστικής - φορολογικής βάσης καθόσον οι διαφορές αυτές **αφορούν λογαριασμούς ενεργητικού - παθητικού**, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογικών αποτελεσμάτων του τρέχοντος φορολογικού έτους στο έντυπο Ν και στον πίνακα ΣΤ' του εντύπου Ε3 για τις ατομικές επιχειρήσεις.

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
Από τη λογιστική στη φορολογική βάση

Ενεργητικό

I. Απομειώσεις και αναστροφές απομειώσεων για:

- Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία
- Ασώματα (άυλα) περιουσιακά στοιχεία
- Απαιτήσεις
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία

II. Διαφορές αποσβέσεων

III. Αποθέματα

Παθητικό

Προβλέψεις και αναστροφές προβλέψεων για:

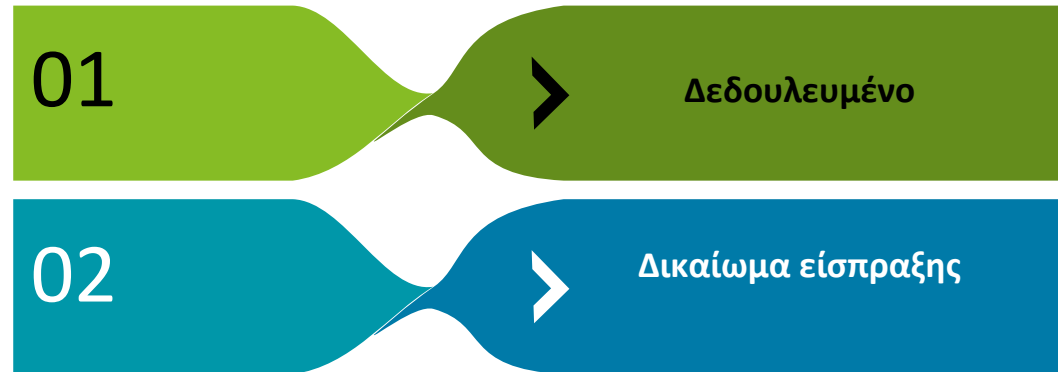
- Αποζημίωση προσωπικού
- Εκκρεμείς δίκες

Ετεροχρονισμός εσόδων και εξόδων

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

ΠΟΛ 1223/2015 - Χρόνος κτήσης του εισοδήματος

- Για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί **δεδουλευμένο** εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει **αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης** του εντός του ίδιου έτους.
- Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης.
- Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται **στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών**, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις.



Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
ΠΟΛ 1223/2015 - Χρόνος κτήσης του εισοδήματος

- Για το εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης που αποκτάται τόσο από φυσικά πρόσωπα όσο και από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, **ο χρόνος κατά τον οποίο καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.**
- **Τα ίδια εφαρμόζονται και για τους τόκους που προκύπτουν από προθεσμιακές καταθέσεις που εκτείνονται σε περισσότερα του ενός φορολογικά έτη.** Για παράδειγμα, χρόνος κτήσης των τόκων προθεσμιακής κατάθεσης διάρκειας ενός έτους με έναρξη 1.10.2014 και λήξη 30.9.2015 θεωρείται η 30ή Σεπτεμβρίου 2015, ημερομηνία κατά την οποία καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί οπότε και αποκτάται το δικαίωμα είσπραξής τους.
- Όσον αφορά στα **νομικά πρόσωπα** και τις **νομικές οντότητες** που εφαρμόζουν **τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)**, ισχύουν οι ειδικότερες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες **τα έσοδα που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων κατανέμονται ανάλογα με τη διάρκεια των αντίστοιχων μέσων σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ.**

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

ΠΟΛ.1059/18.3.2015

- **Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων**, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Καμία περαιτέρω διευκρίνιση δεν παρασχέθηκε με την ερμηνευτική Εγκύκλιο αναφορικά με το εν λόγω θέμα



Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

ΠΟΛ.1003/2014

- Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί **τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν**, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας.
- Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με **οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο**, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες **πληροφορίες** για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη **σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων**, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας **ελέγχων**.

- **Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές.** Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20Χ4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20Χ5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20Χ4 είναι μικρότερο κατά 100 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20Χ5 θα συμβεί το αντίστροφο. Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση. **Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων.**
- Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. **Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.**

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

ΠΟΛ.1003/2014

- Σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινές, μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται. Για παράδειγμα εάν στη χρήση 20Χ4 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον.



Υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Φορολογητέα κέρδη

Πως φτάνω στα φορολογητέα κέρδη;

Λογιστικό αποτέλεσμα από τον λογαριασμό
Αποτελεσμάτων Χρήσης (μετά τις διαφορές Λογιστικής & Φορολογικής Βάσης)



Λογιστικές διαφορές
(δαπάνες που δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας
εισοδήματος)



Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας
(π.χ. μερίσματα, υπεραξία ομολόγων, έσοδα από ΟΣΕΚΑ
κλπ.)



Φορολογική ζημιά προηγούμενων χρήσεων που
αναγνωρίζεται προς μεταφορά

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
Προσδιορισμός του εισοδήματος

Ορισμός



Το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές
μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών,
αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς
απαιτήσεις

Προσδιορισμός



Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης

Καμία άλλη πρόβλεψη πέραν
των προβλέψεων για επισφαλείς
απαιτήσεις δεν εκπίπτει
φορολογικά

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα Φορολογικοί συντελεστές Νομικών Προσώπων

Νομικός τύπος	Φορολογικός συντελεστής (%)
Κεφαλαιουχικές εταιρείες (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ)	
Προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ) με απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία	
Κοινοπραξίες	
Υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών	
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα	28% → 24%
Συνεταιρισμοί	
Αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες	
Κάθε είδους νομικές οντότητες	

Όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες φορολογούνται με συντελεστή 28% (εφόσον τηρούν διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τον 4308/2015), με εξαίρεση τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα για τα έσοδα που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση του σκοπού τους, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
Βασικά σημεία

Το εισόδημα των νομικών προσώπων θεωρείται πάντα ότι προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα

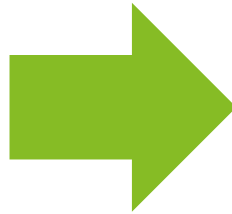
Όλα τα νομικά πρόσωπα με διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 24% και στη διανομή των κερδών τους προβλέπεται κατ' αρχήν παρακράτηση 5% (για διανομές που εγκρίνονται από ΓΣ που λαμβάνει χώρα μετά την 1.1.2020)

Απαλλασσόμενα Έσοδα - Οριστικές Απαλλαγές

Απαλλασσόμενα Έσοδα - Οριστικές Απαλλαγές

Εισόδημα από κεφάλαιο - μερίσματα

Μερίσματα



Το εισόδημα που προκύπτει από:

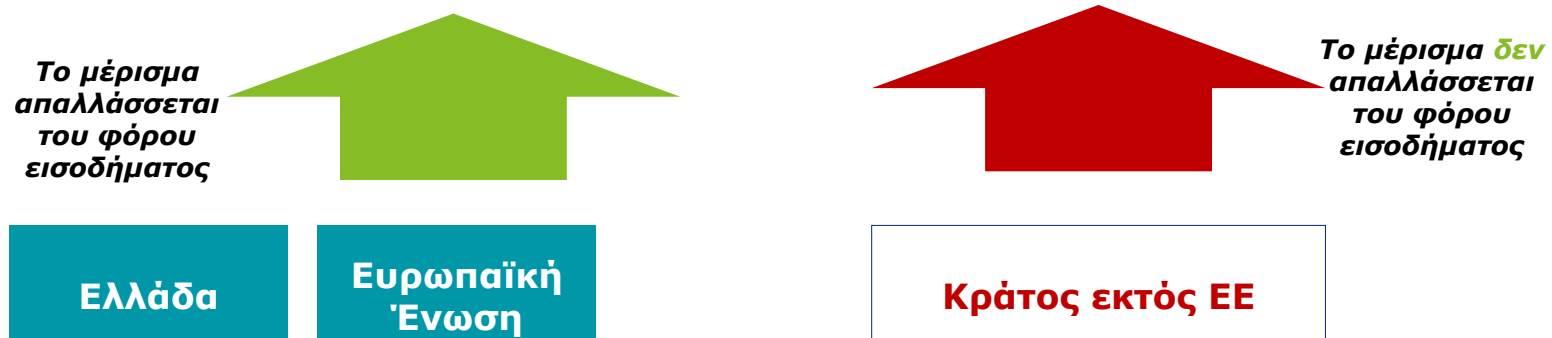
- Μετοχές
- Ιδρυτικούς τίτλους
- Δικαιώματα συμμετοχής στα κέρδη (που δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές)
- Εταιρικά δικαιώματα: μερίδια, προμερίσματα, μαθηματικά αποθεματικά, συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα
- Κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό

- Διευρυμένη εμφανίζεται στο νόμο η έννοια του μερίσματος καθώς περιλαμβάνει εισόδημα **από διανομή που προέρχεται από κάθε μορφή εταιρικού τύπου**. Επίσης περιλαμβάνει τα δικαιώματα συμμετοχής στα κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές.
- Στην έννοια του μερίσματος περιλαμβάνεται πλέον ρητά και το **προϊόν της εκκαθάρισης** ενός νομικού προσώπου ή μίας νομικής οντότητας στο βαθμό που υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο (άρθρο 57 σε συνδυασμό με άρθρο 36).

Απαλλασσόμενα Έσοδα - Οριστικές Απαλλαγές

Εισόδημα από κεφάλαιο – μερίσματα – απαλλαγή ενδο-ομιλικών μερισμάτων

Νομικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδας που εισπράττει το μέρισμα ή μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρείας εφόσον το μέρισμα συνδέεται με την μόνιμη εγκατάσταση



Απαλλάσσονται του φόρου όμως όλα τα ενδο-ομιλικά «μερίσματα»

Την έννοια του μερίσματος τη λαμβάνουμε από τον πιο πάνω ορισμό

Όλα τα υπόλοιπα μερίσματα, τα οποία δεν απαλλάσσονται, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις με πίστωση τυχόν φόρου που παρακρατήθηκε στην πηγή ή και του ΦΕΝΠ που έχει πληρώσει η διανέμουσα το μέρισμα εταιρεία

Απαλλασσόμενα Έσοδα - Οριστικές Απαλλαγές

Εισόδημα από κεφάλαιο – μερίσματα – απαλλαγή ενδο-ομιλικών μερισμάτων

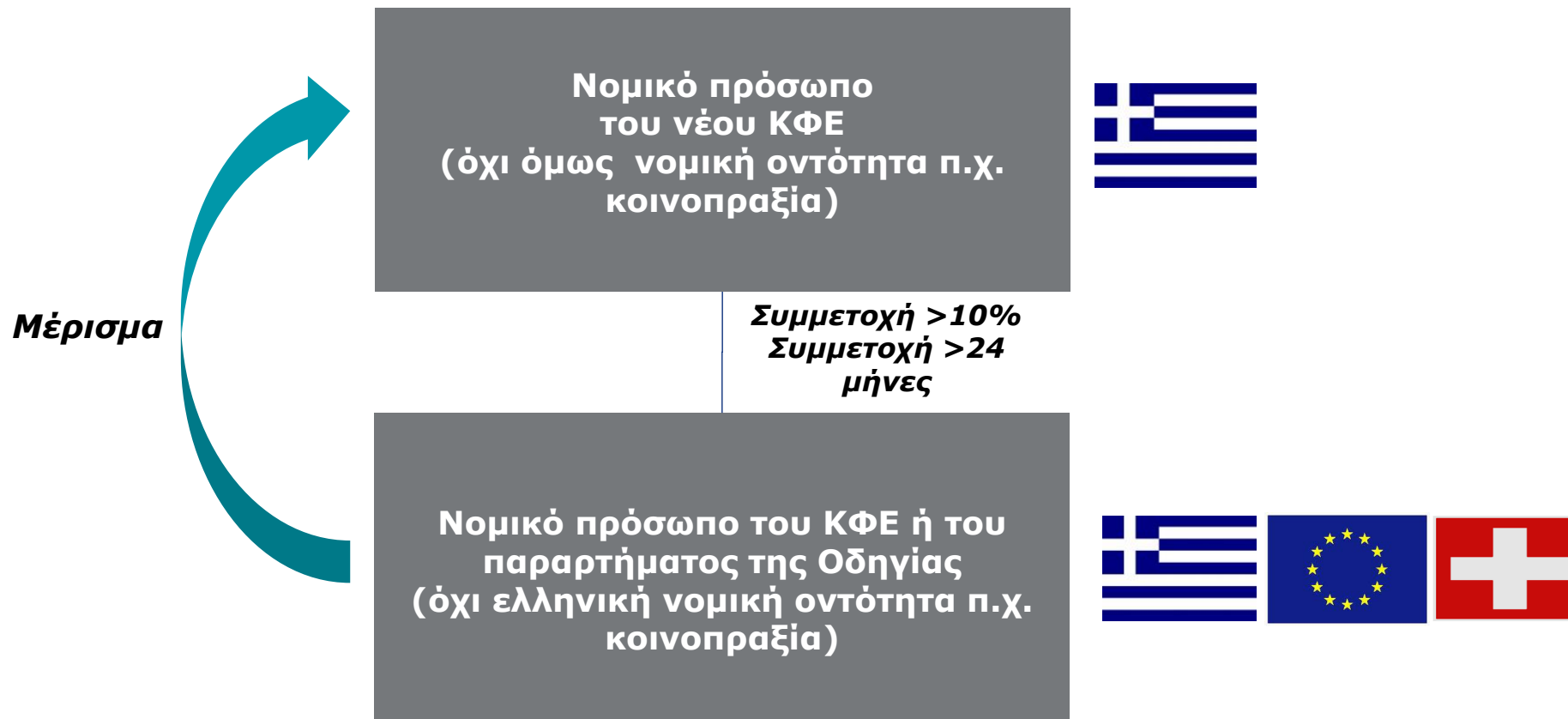
Προϋποθέσεις απαλλαγής:

- Ελάχιστη συμμετοχή 10%
- Για χρονική περίοδο 24 μηνών τουλάχιστον
- Η εταιρεία που διανέμει να είναι στο Παράρτημα της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ

- ***N.B.:** Εάν το νομικό πρόσωπο που εισπράττει τα μερίσματα δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής (10%) επί 24 μήνες μπορεί να τύχει της απαλλαγής, προσωρινά, εφόσον παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση **εγγύηση** ίση με το ποσό που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Αν δεν συμπληρωθεί η 24μηνιαία περίοδος διακράτησης, η εγγύηση μπορεί να καταπέσει, διαφορετικά η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει.

Απαλλασσόμενα Έσοδα - Οριστικές Απαλλαγές

Εισόδημα από κεφάλαιο – μερίσματα – απαλλαγή ενδο-ομιλικών μερισμάτων - ΠΟΛ 1039/2015



Απαλλασσόμενα Έσοδα - Οριστικές Απαλλαγές

Εισόδημα από κεφάλαιο – μερίσματα – απαλλαγή ενδο-ομιλικών μερισμάτων - ΠΟΛ 1039/2015

Διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων καταλαμβάνει και τα μερίσματα που διανέμονται μεταξύ **ημεδαπών** εταιρειών

Το ποσό των απαλλασσόμενων μερισμάτων καταχωρείται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, το οποίο μπορεί να σχηματιστεί ακόμα και όταν η χρήση παρουσιάζει **ζημίες**

Ξεκαθαρίζεται ότι σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του ειδικού αποθεματικού αυτού, το τελευταίο **δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων** αλλά υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 5% εκτός και αν χορηγείται απαλλαγή από την παρακράτηση με άλλες διατάξεις

Απαλλασσόμενα Έσοδα - Οριστικές Απαλλαγές

Εισόδημα από κεφάλαιο – μερίσματα – απαλλαγή ενδο-ομιλικών μερισμάτων – εξελίξεις σε ευρωπαϊκό επίπεδο – αντικαταχρηστικός κανόνας

*«Τα φορολογικά πλεονεκτήματα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 48 και της παραγράφου 1 του άρθρου 63 δεν παρέχονται σε ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με **κύριο σκοπό** ή **έναν από τους κύριους σκοπούς** την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος **που παρακωλύει το αντικείμενο ή τον σκοπό του παρόντος**, δεν είναι **γνήσιες** ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Για τους σκοπούς της παραγράφου αυτής, μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.»*

Απαλλασσόμενα Έσοδα - Οριστικές Απαλλαγές

Εισόδημα από κεφάλαιο – μερίσματα – ΠΟΛ 1032/2015 & ΠΟΛ 1042/2015

Εκποίηση Μεριδίων ΟΣΕΚΑ

- Στον κωδικό 466 της Δήλωσης αναγράφεται η **υπεραξία που προκύπτει από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ/ΕΖΕΣ)** καθώς και τα **διανεμόμενα κέρδη από μερίδια ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ/ΕΖΕΣ)**.
- Για τα ως άνω ποσά, σε περίπτωση διανομής τους από τους δικαιούχους, **δεν οφείλεται φόρος νομικού προσώπου**, δεδομένου ότι με την καταβολή του φόρου στο επίπεδο του ΟΣΕΚΑ (ειδικός φόρος επί του ενεργητικού του), εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των ΟΣΕΚΑ και των μεριδιούχων ή μετόχων του.
- Επισημαίνεται, ότι η τυχόν **ζημία** από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ, θα πρέπει να καταχωρηθεί στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ως **μη εκπιπόμενη δαπάνη**.

Απαλλασσόμενα Έσοδα – Προσωρινές Απαλλαγές

Απαλλασσόμενα Έσοδα – Προσωρινές Απαλλαγές

Εισόδημα από κεφάλαιο – Ομόλογα

- Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και **η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων**. Συνεπώς, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών (άρθρο 47, παρ.1)
- Από τον φόρο εισοδήματος απαλλάσσεται η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση **ημεδαπών εταιρικών ομολόγων**, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 14 του ν.3156/2003, καθόσον οι διατάξεις αυτές ως ειδικότερες κατισχύουν του άρθρου 42 του ν.4172/2013 (ΠΟΛ.1032/26.1.2015). Για λόγους ίσης μεταχείρισης και σύμφωνα με την πάγια νομολογία ΔΕΕ, **της ίδιας απαλλαγής τυγχάνουν και τα εταιρικά ομόλογα που έχουν εκδοθεί από εταιρείες ΕΕ και ΕΟΧ/ΕΖΕΣ**. Ωστόσο, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης της υπόψη υπεραξίας, αυτή φορολογείται με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013
- Διευκρινίζεται ότι τα κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος κατά το μέρος που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα αποφασίζει να μην διανείμει αυτά στο φορολογικό έτος που προέκυψαν, **παρακολουθούνται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού ώστε να είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους στο μέλλον, προκειμένου να υπαχθούν σε φόρο**.

Απαλλασσόμενα Έσοδα – Προσωρινές Απαλλαγές

Εισόδημα από κεφάλαιο – Απαλλαγές – Κωδικοί Δήλωσης

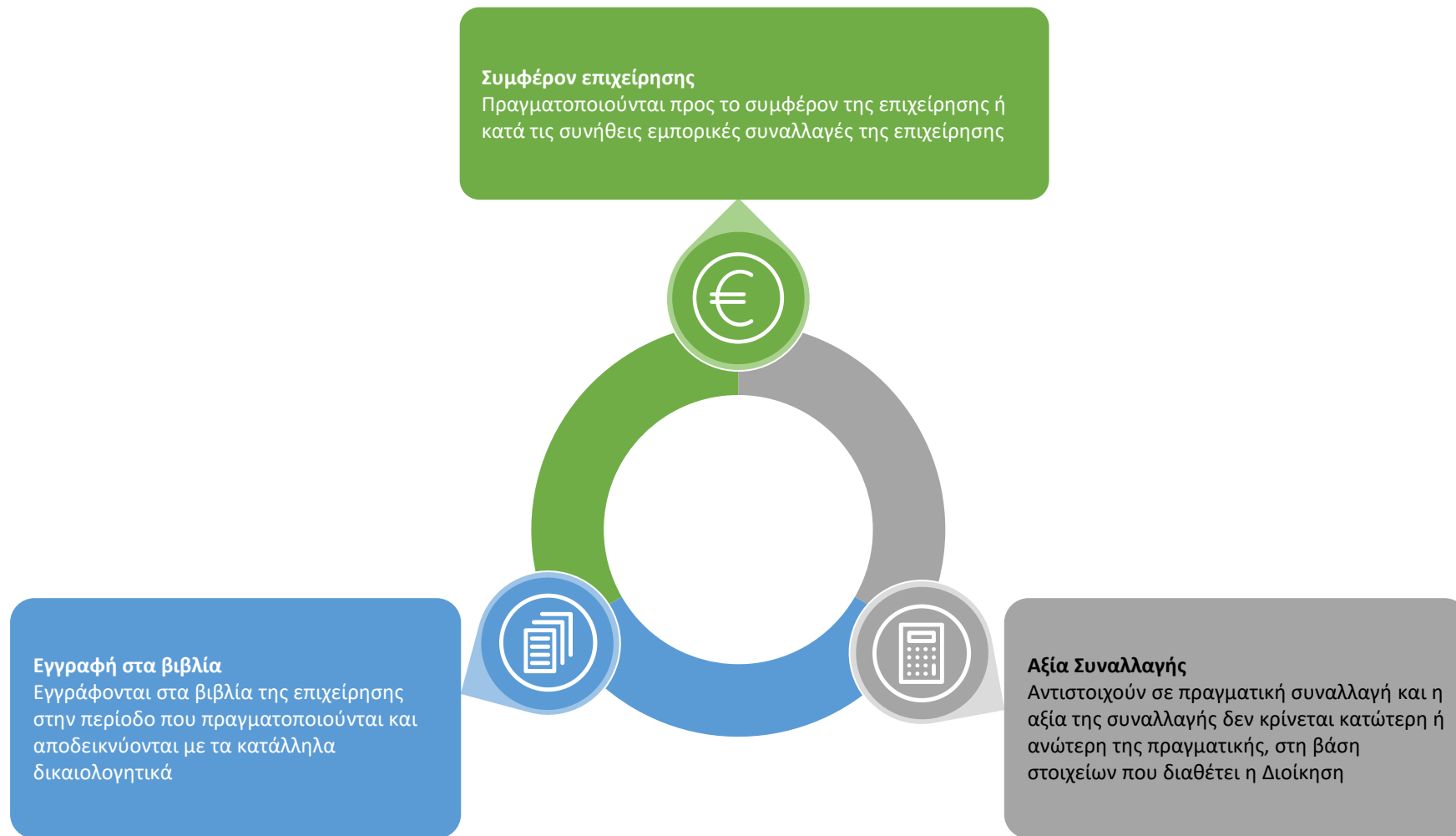
ε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται

1. Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθ. 48 ν.4172/2013)	495
2. Έσοδα που φορολογήθηκαν κατ'εφαρμογή των παρ.12 & 13 του άρθρου 72 ν.4172/2013	474
3. Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου	458
4. Υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (ν.3156/2003) και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ	465
5. Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ)	466
6. Υπεραξία από μεταβίβαση αυτοκινήτου	470
7. Υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθ. 52, 53 και 54 ν.4172/2013)	463
8. Τόκοι ομολόγων που εκδίδονται από ΕΤΧΣ κατ'εφαρμογή του προγράμματος P.S.I.	467
9. Κέρδη από διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (παρ. 5 άρθ. 58 ν.4172/2013)	459
10. Απαλλασσόμενα έσοδα φορέων γενικής κυβέρνησης (άρθ. 46 ν.4172/2013)	468
11. Έσοδα αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών μη υποκείμενα σε φόρο	471
12. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (άρθ. 46 ν.4172/2013) κ.λ.π	469
13. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (παρ. 14 και 15 άρθρου 72 ν.4172/2013)	559
14. Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α' και δ' άρθ. 45 ν.4172/2013	752
15. Ωφέλεια από τη διαγραφή χρέους στο πλαίσιο εξωδικαστικού συμβιβασμού ή σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης (άρθρο 62 ν.4389/2016)	475
16. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	473
17. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	462
18. Κεφαλαιακά κέρδη από ανταλλαγή ομολόγων (παρ.5 άρθρου 47 ν.4172/2013)	476
19. Ποσό που φορολογήθηκε στις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης δαπανών-τόκων (άρθρο 49 ν.4172/2013)	477
20. Διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (άρθ. 66 ν.4172/2013)	478

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Γενικοί κανόνες εκπαισιμότητας



Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Γενικοί κανόνες εκπαισμοτήτας

- Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης

Εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται **απαραίτητη** από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να 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.

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

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Γενικοί κανόνες εκπαισμοτήτας

- Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου

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

Ως προς το ζήτημα της **εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη** φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Γενικοί κανόνες εκπεσιμότητας

- Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου

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

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

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται **μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε. (ενδο-ομιλικές συναλλαγές)**

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Γενικοί κανόνες εκπαισμοτήτας

- Εγγράφονται στα βιβλία της επιχείρησης στην περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά

«Κατάλληλα Δικαιολογητικά»: Διευκρίνιση αν περιλαμβάνει και άλλα δικαιολογητικά εγγραφών, πέρα των προβλεπόμενων στον Ν.4308/2014

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



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

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται **περιοριστικά** πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - **Τόκοι** από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση – πλην των τραπεζικών – κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις της πλησιέστερης χρονικής περιόδου. (Αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος)



Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Δαπάνες που υπερβαίνουν τα **€500** και δεν εξοφλούνται, τμηματικά ή ολικά, μέσω του τραπεζικού συστήματος (**ΠΟΛ. 1216/1.10.2014**)
 - Με **εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών**, κρίνονται φορολογικά αποδεκτοί οι λογιστικοί **συμφηφισμοί** αμοιβαίων υποχρεώσεων (υπό προϋποθέσεις) και δίνονται διευκρινίσεις για την υποχρέωση εξόφλησης δαπανών άνω των €500 ως προϋπόθεση έκπτωσης
 - Με την **Εγκύκλιο 1216/1.10.2014** η οποία έχει ισχύ για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01.01.2014, διευκρινίζεται πως η υποχρέωση εξόφλησης υποχρέωσης μέσω τραπεζικού συστήματος ως προϋπόθεση έκπτωσης του εξόδου αφορά:
 - ✓ αγορές, δαπάνες και λήψη υπηρεσιών αξίας > €500
 - ✓ προκαταβολές έναντι υποχρέωσης ή οι τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500 ακόμη και αν οι καταβολές ή η προκαταβολή είναι < €500
 - ✓ πωλήσεις αγαθών καθώς και η παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.
 - ✓ Αφορά και την πληρωμή από λήπτη προς τον αντιπρόσωπο/εντολοδόχο και υπόλοιπο από την εκκαθάριση αποδοτέο στον εντολέα εφόσον είναι > €500.
 - ✓ το υπόλοιπο υποχρέωσης που προκύπτει από συμφηφισμό εφόσον είναι μεγαλύτερο από €500. Διαφορετικά, δεν εκπίπτει όλο το ποσό της υποχρέωσης. Το ως άνω επεκτείνεται και σε περίπτωση πώλησης με ανταλλαγή.

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Δαπάνες που υπερβαίνουν τα €500 και δεν εξοφλούνται, τμηματικά ή ολικά, μέσω του τραπεζικού συστήματος **(ΠΟΛ. 1216/1.10.2014)**
 - Αντίθετα **δεν έχει εφαρμογή** για:
 - ✓ μισθώματα ακινήτων,
 - ✓ τόκους και συναφή έξοδα
 - Επιπρόσθετα, η ίδια εγκύκλιος αναφέρεται:
 - ✓ Στις προϋποθέσεις έκπτωσης δαπανών, όταν λόγω αντικειμενικής δυσκολίας εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος.
 - ✓ Στην δυνατότητα έκπτωσης της δαπάνης, η οποία δεν έχει εξοφληθεί στο έτος πραγματοποίησης της.
 - ✓ Στις προϋποθέσεις έκπτωσης του κόστους αγοράς, όταν εξοφλείται με αντικαταβολή.
 - Τέλος, η απόφαση διευκρινίζει **εάν η μη εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου μπορεί από μόνη της να συνιστά εικονικότητα και να επιφέρει, έτσι, τον προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.**

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών



Με τον Ν. 4446/2016 προβλέπεται ότι δεν εκπίπτει η δαπάνη μισθοδοσίας αν δεν έχει καταβληθεί μέσω τράπεζας

Οι αμοιβές ΔΣ πρέπει επίσης να καταβάλλονται και αυτές μέσω τραπεζικού συστήματος εφόσον συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (αρ.23 περιπτ. ιδ' με παραπομπή στο αρ.12 παρ.2 περιπτ. δ' του ΚΦΕ

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

Οι κοινωνικού χαρακτήρα παροχές που δίνουν οι επιχειρήσεις σε εργαζομένους τους ή σε συγγενικά αυτών πρόσωπα (π.χ. ως δώρα λόγω γάμου αυτών ή των τέκνων τους ή λόγω γέννησης παιδιού, καθώς και τα βοηθήματα σε οικογένεια θανόντος εργαζομένου) αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Επομένως, οι σχετικές δαπάνες θεωρείται ότι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτουν ως έξοδα μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22 του ΚΦΕ.

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Οι **μη καταβληθείσες** ασφαλιστικές εισφορές

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

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

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Προβλέψεις για **διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων** στο βαθμό που υπερβαίνουν τα οριζόμενα στο νόμο
 - **Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις**
 - Ο **φόρος εισοδήματος, το τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές**

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

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

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Έκπτωση Δαπανών Διαφήμισης

- Οι δαπάνες των διαφημιζόμενων σε ραδιόφωνο τηλεόραση και έντυπο τύπου λογίζονται ως **εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του αρ.22 του ν.4172/2013**, εφόσον τηρούν τις διατυπώσεις των εφαρμοζόμενων διατάξεων του άρθρου 12 του ν.2328/1995. Συγκεκριμένα, απαιτείται **προηγούμενη έγγραφη εντολή του διαφημιζόμενου προς το μέσο για τη μετάδοση διαφημιστικού μηνύματος** (άρθρο 12 παρ.1 ν.2328/1995). **Ελάχιστο περιεχόμενο** της εντολής αποτελεί η αξία της συναλλαγής, ο ακριβής καθορισμός του χώρου/ χρόνου προβολής και οι νόμιμες επιβαρύνσεις.
- **Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης 2%**, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι **σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.**
- Προβλέπεται ειδική εισφορά **ποσοστού 2% επί των αμοιβών των υπηρεσιών διαφήμισης ή προβολής ή εν γένει προώθησης πωλήσεων προϊόντων ή διάθεσης υπηρεσιών που τελούνται αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο μέσω διαδικτύου (Internet)**, εφόσον ο λήπτης των εν λόγω υπηρεσιών έχει κατοικία ή έδρα στην Ελλάδα και ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας ή έδρας του παρόχου των υπηρεσιών (άρθρο 6 παρ. 1 α.ν.248/1967). **Η μη απόδοση της εν λόγω εισφοράς δεν συνεπάγεται μη έκπτωση των δαπανών διαφήμισης**

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Παροχές ή λήψεις αμοιβών που συνιστούν **ποινικό αδίκημα**
 - Ο **ΦΠΑ** που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες εφ' όσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών
 - Το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση **ιδιόχρησης** κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου
 - Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή **ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων** της επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των **€300** ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το **0,5%** επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης

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

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Οι δαπάνες για την **οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων** της επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των **€300** ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το **0,5%** επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης

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

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων και οι δαπάνες σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των €300 ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης

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

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Δαπάνες **ψυχαγωγίας** εκτός των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας με κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας
 - **Προσωπικές** καταναλωτικές δαπάνες

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται σε **φορολογικό κάτοικο μη συνεργάσιμου κράτους ή κράτους με προνομιακό φορολογικό καθεστώς**, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή

Τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς είναι εκείνα που βρίσκονται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμα και εντός ΕΕ, και είτε δεν επιβάλλουν καθόλου φόρο εισοδήματος στις εταιρείες τους είτε ο συντελεστής φορολογίας είναι κατώτερος του 14% (του 50% του Ελληνικού συντελεστή 28%).

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Περιοριστική λίστα μη εκπιπτομένων δαπανών

- Απαριθμούνται περιοριστικά πλέον οι δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και περιλαμβάνουν:
 - Αν επιχείρηση εισπράττει **μερίσματα**, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο, δεν εκπίπτουν οι επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Ζημιά από μεταβίβαση ομολόγων

- Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, από τον φόρο εισοδήματος απαλλάσσεται η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων καθώς και εταιρικών ομολόγων ΕΕ και ΕΟΧ/ΕΖΕΣ (προσωρινή απαλλαγή).
- Ωστόσο, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης της υπόψη υπεραξίας, αυτή φορολογείται με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.
- Με την ΠΟΛ 1094/2016 διευκρινίστηκε ότι **η τυχόν ζημιά που προκύπτει από τη μεταβίβαση των ως άνω εταιρικών ομολόγων αναγνωρίζεται προς έκπτωση κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, καθόσον, η υπεραξία από την ίδια αιτία φορολογείται κατά την κεφαλαιοποίηση ή τη διανομή**



Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Ζημιά από εκχώρηση απαιτήσεων

- Η **ζημιά που προκύπτει από την εκχώρηση απαιτήσεων** των επιχειρήσεων σύμφωνα με τα αναφερθέντα στην παράγραφο 3, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται αθροιστικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων έχουν διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο για τη ζημιά που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων 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, καθόσον πρόκειται για μια οικονομική συναλλαγή που αποβλέπει στην αντιμετώπιση χρηματοδοτικών αναγκών της επιχείρησης.
- Τα ανωτέρω εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση με την **επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 περί τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και στην περ. ιγ' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς**

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Τόκοι υπερημερίας

- Στην έννοια των **τόκων υπερημερίας που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης περιλαμβάνονται μόνο εκείνοι που προκύπτουν λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.**

Με τη ΔΕΔ 1935/2017, η Διοίκηση έχει λάβει θέση ότι οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλόμενης αμοιβής δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Η εν λόγω κρίση στηρίχθηκε στη σκέψη ότι οι τόκοι οι οποίοι έχουν επιβληθεί από δικαστική απόφαση, λόγω αθέτησης συμβατικής υποχρέωσης, εντάσσονται στην έννοια του «προστίμου ποινής και προσαυξήσεως», που αποτελούν κατηγορία των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών (περιπτ. ε του αρ.23 του ν.4172/2013).



Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Έκπτωση δαπανών σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση

- Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, ότι αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). **Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.**
- Ενόψει των ανωτέρω, σε περίπτωση **συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος**, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, **η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού.**

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Έρευνα & Τεχνολογία

- Εισάγεται στον ΚΦΕ φορολογικό κίνητρο αναφορικά με τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας (R&D Expenses)
- Προβλέπεται **προσαύξηση κατά ποσοστό 30%** των εκπιπόμενων δαπανών που αφορούν στην επιστημονική και τεχνολογική έρευνα, και προβλέπεται το δικαίωμα μεταφοράς των φορολογικών ζημιών που τυχόν προκύψουν μετά την αφαίρεση των εν λόγω δαπανών στα επόμενα (5) πέντε έτη.