

ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Κέρδος Επιχειρηματικής Δραστηριότητας και Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (Άρθρα 21-22 Ν.4172/2013)

ΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ Α. ΑΝΤΩΝΙΟΣ
Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός

Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις

Άρθρο 21. Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) «Ν.4172/2013 Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)», στο Κεφαλαίου Γ' («Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα») του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), πραγματεύεται τα άρθρα 21 έως 28.

Ειδικότερα με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από Επιχειρηματική Δραστηριότητα για Φυσικά Πρόσωπα, Νομικά Πρόσωπα ή Νομικές Οντότητες (Άρθρο 45), ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και επισφαλών απαιτήσεων. Ειδικά για την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, γίνεται ιδιαίτερη μνεία στα έσοδα που περιλαμβάνονται στην έννοια του εισοδήματος αυτού και αυτά είναι αποκλειστικά τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 ορίζεται:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από **αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα** στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται **τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.**

Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των **άμεσων ενισχύσεων** του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, **κατά**





το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις.*

Ειδικά, για τους φορείς Κοινωνικής και Αλληλεγγύης Οικονομίας, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνεται ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, εφόσον αυτό καταβάλλεται στους εργαζομένους τους.**

* Αλλαγή που έγινε στο Ν.4172/2013 από τον Ν.4387/2016 την 12-05-2016

** Αλλαγή που έγινε στο Ν.4172/2013 από τον Ν. 4430/2016 (ΦΕΚ Α' 205/31-10-2016)

Σε συνδυασμό με τις διατάξεις του **Άρθρου 47 (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα)** όπου με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα

* Αλλαγή που έγινε στο Ν.4172/2013 από τον Ν.4387/2016 την 12-05-2016

** Αλλαγή που έγινε στο Ν.4172/2013 από τον Ν. 4430/2016 (ΦΕΚ Α' 205/31-10-2016)

νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45 (Υποκείμενα του φόρου).

Συγκεκριμένα, **ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' («Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα») του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά σε αυτό το Κεφάλαιο.**

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου τίθεται ο κανόνας ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων τους και συνεπώς όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με βάση το άρθρο 45 υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

γ) τα 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, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου

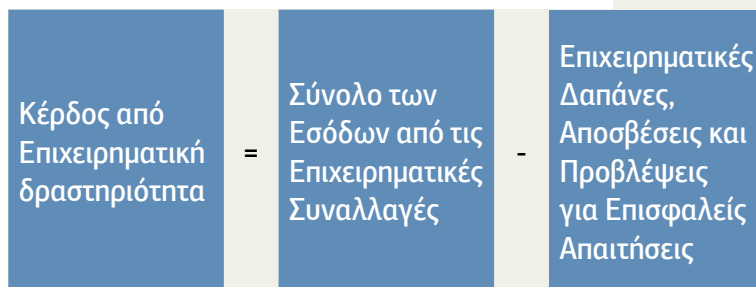
δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) κοινοπραξίες,

ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των Φυσικών Προσώπων με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα των Νομικών Προσώπων ή Νομικών Οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του ν. 4172/2013.



Σχεδιάγραμμα 1 Κέρδος από Επιχειρηματική δραστηριότητα για Φυσικά Πρόσωπα, Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες

Σύμφωνα με το Έγγραφο με αριθμό Δ12Α 11092 16 ΕΞ2014 του Υπουργείου Οικονομικών, ως έσοδα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρούνται μόνο οι πωλήσεις (χονδρικές – λιανικές), με οποιονδήποτε τρόπο, των προϊόντων που έχουν παράγει οι ίδιοι.

Αντίθετα, οποιεσδήποτε άλλες συναλλαγές του παραγωγού των προαναφερόμενων προϊόντων δε θεωρούνται ότι προέρχονται από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά από εμπορική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι συναλλαγές: πωλήσεις προϊόντων τρίτων, μίσθωση αγροτικών μηχανημάτων, παροχή υπηρεσιών σε τρίτους κ.λπ.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο αγρότης – παραγωγός ασκεί παράλληλα με την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα

και εμπορική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι δραστηριότητες αυτές κρίνονται αυτοτελώς σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1024/17.01.2014. Σύμφωνα με την με αριθμό 47/2015 Γνωμοδότηση της Α΄ Τακτικής Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το εισόδημα από αλιεύματα αλιευτικών σκαφών, ολικής χωρητικότητας μέχρι 10 κόρους, φορολογείται βάσει των περί φορολογίας πλοίων διατάξεων του Ν. 27/1975 και όχι ως εισόδημα από γεωργική επιχείρηση (ΠΟΛ. 1035/18.03.2016).

Οι **αγροτικές αποζημιώσεις** στο σύνολο τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με βάση την ΠΟΛ.1116/10.6.2015 η Φορολογική Διοίκηση έδωσε διευκρινίσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος που αποκτάται από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις, για φορολογικούς σκοπούς, διαχωρίζονται σε δυο κατηγορίες. Η μια συμπεριλαμβάνει τις **«Επιδοτήσεις Παγίων - Κάλυψης Δαπανών»** και η άλλη τις **«Λοιπές Επιδοτήσεις»** (προσθετικές των εσόδων), όπως άλλωστε προκύπτει από το 35494/20.03.2015 έγγραφο του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. προς την υπηρεσία.

Από τους εκάστοτε νόμους περί ιδιωτικών επενδύσεων, και όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση (1033066/002/Α0012/29.3.2007 και 1053838/1065/Α0012/2005 έγγραφα) τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων δεν θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων.

Περαιτέρω, οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων (σχετική η 1040321/10238/Β0012/ΠΟΛ.1093/5.5.1992 εγκύκλιος που έδινε οδηγίες εφαρμογής του Ν. 1892/1990).

Συνεπώς, οι Αγροτικές Επιδοτήσεις Παγίων - Κάλυψης Δαπανών μειώνουν το κόστος κτήσης τους.

Επιπρόσθετα, στην ΠΟΛ.1059/18.3.2015 εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και τις οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον



Η Κοινωνική Αλληλέγγυα Οικονομία χαρακτηρίζεται ως ο τρίτος πυλώνας της οικονομίας ανάμεσα στην δραστηριότητα του ιδιωτικού (κερδοσκοπικού) τομέα και του Κράτους μαζί με τον τομέα των μη κερδοσκοπικών οργανισμών.

ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού).

Με βάση τον Ν. 4430/2016 (ΦΕΚ Α' 205/31-10-2016) ο οποίος συμπλήρωσε το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 ορίζει ότι τα κέρδη των Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας, σε ποσοστό έως 35%, που διατίθενται μόνο στους εργαζόμενους, ανεξάρτητα εάν είναι μέλη, φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών. Η Κοινωνική Αλληλέγγυα Οικονομία χαρακτηρίζεται ως ο τρίτος πυλώνας της οικονομίας ανάμεσα στην δραστηριότητα του ιδιωτικού (κερδοσκοπικού) τομέα και του Κράτους μαζί με τον τομέα των μη κερδοσκοπικών οργανισμών.

Οι Κοινωνικές Επιχειρήσεις αποτελούν μεν επιχειρήσεις, αλλά παράλληλα, μέσω της ιδιαίτερης δραστηριότητάς τους, παράγουν συλλογική και κοινωνική ωφέλεια, χωρίς να έχουν ως σκοπό τη μεγιστοποίηση του κέρδους. (Βλέπε ΚΟΙΝ.Σ.ΕΠ. Ν. 4019/11 (ΦΕΚ 216 Α/30-9-2011)

Αποτελούν, δηλαδή, μια μεταστροφή από τον επιχειρηματία - επενδυτή, που εν πολλοίς απαντάται στον κερδοσκοπικό τομέα, στον εργαζόμενο κοινωνικό επιχειρηματία.

Επομένως, αφού τα μόνα κέρδη που διατίθενται είναι αυτά στους εργαζόμενους που είναι φυσικά πρόσωπα και όχι και στα λοιπά μέλη που μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα, δεν θα ήταν δόκιμο τα προς διάθεση κέρδη να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση με τα λοιπά κέρδη του νομικού προσώπου του φορέα, τα οποία θα φορολογούνται

με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπίπτει με το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει κατ' εφαρμογή του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου ή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (νυν Ε.Λ.Π.). Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το φορολογικό αποτέλεσμα προκύπτει από το λογιστικό αποτέλεσμα με τις αναγκαίες φορολογικές αναπροσαρμογές, όπως αποτυπώνονται στον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Ειδικότερα με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 ορίζεται:

«2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα **προσδιορίζεται** για κάθε φορολογικό έτος με **βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης**, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) νυν Ε.Λ.Π., όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, **σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.**»

Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται η έννοια της επιχειρηματικής συναλλαγής, η οποία καθορίζει τον τρόπο φορολόγησης κάθε μεμονωμένης, συμπωματικής πράξης ή και συστηματικής διενέργειας πράξεων που αποβλέπουν στην επίτευξη κέρδους σύμφωνα με τους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 15.

Για τον καθορισμό της συστηματικής διενέργειας τίθενται κριτήρια ανάλογα με το αν πρόκειται για ακίνητα ή κινητά περιουσιακά στοιχεία.

Ειδικότερα με την παράγραφο 3 του άρθρου 21 ορίζεται:

«3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως **«επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη** με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.»

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στην οδηγία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με Αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦΑ 1035254 ΕΞ 2016/3.3.2016, η πώληση αντικειμένου μεγάλης αξίας το οποίο δεν αποκτήθηκε με σκοπό τη μεταπώλησή του, δε συνιστά μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα

που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. (Ν. 4316/2014 2014-12-24)

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους.

Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.

Η πιο πάνω διάταξη δεν καταλαμβάνει ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν από την 01.01.2006, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου 72 του παρόντος Κώδικα.

Συνεπώς το κέρδος από πώληση ακινήτων, των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν από την 01.01.2006, που θα πραγματοποιηθεί μετά από την 01.01.2014 θα φορολογηθεί με βάση τις σχετικές διατάξεις του προηγούμενου κώδικα φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 34 Ν. 2238/1994).

Με την παράγραφο 4 προβλέπεται ότι κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από διαρκή, μη σταθερή πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στην περίπτωση του κατ' εκτίμηση προσδιορισμού φόρου. Με τη διάταξη αυτή παρέχεται η νομική βάση για τη φορολόγηση κάθε προσαύξησης περιουσίας, η οποία θεωρείται εισόδημα και υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ.4.

Ειδικότερα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 ορίζεται:

«4.Κάθε **προσαύξηση περιουσίας** που προέρχεται από **παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα** υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Σε συνδυασμό με την παράγραφο 4 του άρθρου 29 όπου ορίζεται:

«4. Το εισόδημα από **προσαύξηση περιουσίας** της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%). »

Η αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας ήταν αντικείμενο φορολογίας και με τις διατάξεις του προηγούμενου κώδικα φορολογίας εισοδήματος (παράγρ. 3 άρθρο 48 Ν. 2238/1994), ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

ΣΥΝΑΦΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗ:

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ Ν.4174/2013

«Άρθρο 39. Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη

φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Με το άρθρο 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την εκπιπτικότητα των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το επόμενο άρθρο των μη εκπιπόμενων δαπανών, αφού ο κανόνας 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.

Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 21 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ., οι οποίες:

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

Η προϋπόθεση αυτή μάλλον αποτελεί πλεονασμό, δεδομένου ότι εκτός από τις περιπτώσεις των προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, όλες οι δαπάνες θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας προς το συμφέρον της επιχείρησης.

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

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

Ο χαρακτηρισμός από τη Φορολογική Διοίκηση μιας δαπάνης ως μη παραγωγική είναι θέμα πραγματικό, αφού ληφθεί υπόψη ότι με βάση τη νομολογία, δεν της επιτρέπεται να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών (ΠΟΛ. 1113/02.06.2015).

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

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

Η προϋπόθεση αυτή αναφέρεται στη εικονικότητα της συναλλαγής και στην αξία της, η οποία δεν πρέπει να θεωρείται υποτιμολογημένη ή υπερτιμολογημένη με βάση τα συγκριτικά στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

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

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

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

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

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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

Η προϋπόθεση της καταχώρισης των δαπανών στα βιβλία της επιχείρησης αναφέρεται στην αδυναμία της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δαπάνης η οποία να προσδιορίζεται εξωλογιστικά, εκτός από τις περιπτώσεις δαπανών για τις οποίες ο παρών Κώδικας ορίζει το αντίθετο (άρθρο 22Α του παρόντος Κώδικα).

Όσον αφορά στην προϋπόθεση οι δαπάνες να καλύπτονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, νοείται ότι αυτές θα πρέπει να στηρίζονται σε παραστατικά (τεκμήρια) όπως αυτά ορίζονται με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

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

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

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

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

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

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

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

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

Πηγές:

• **Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας**, Νόμος υπ' αριθμ. 4172, Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4172/2013 και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 167, 23 Ιουλίου 2013

• **Αιτιολογική έκθεση στο Σχέδιο Νόμου** «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4172/2013 και άλλες διατάξεις» ΠΟΛ.1113/2.6.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

• **Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 / Ανάλυση - Ερμηνεία Ν. 4172/2013**, Νασόπουλος Α. Αντώνιος, Έκδοση, Αθήνα 2016.