

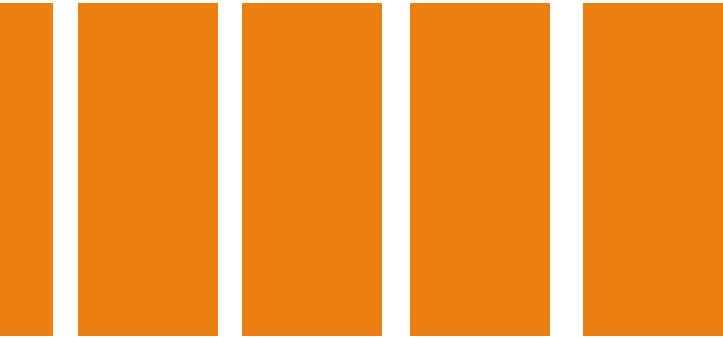


ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ Α.Ε.
— MEMBER OF MAZARS —
CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS
BUSINESS ADVISORS S.A.

Tax Newsletter
Μάρτιος 2011

Φορολογία Εισοδήματος
Επιχειρήσεων &
Ελευθέρων Επαγγελματιών





Έκπτωση δαπανών
Επιχειρήσεων και
Ελευθέρων Επαγγελματιών
σύμφωνα με το Ν.3842/2010

Οι σημαντικότερες αλλαγές που επήλθαν στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και αφορούν στις δαπάνες που αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών μετά την ψήφιση του ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58Α/23.04.2010).

Του Λεωνίδα Κορρέ

Λογιστή – Φοροτεχνικού

Διευθυντή φορολογικού τμήματος

Η ψήφιση του ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58Α/23.04.2010) επέφερε σημαντικότερες αλλαγές στην φορολογική αναγνώριση των δαπανών των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών. Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του προαναφερθέντος νόμου τροποποιήθηκαν μια σειρά από διατάξεις του άρθρου 31 του κ.ν.2238/1994 (Φ.Ε.Κ. 151 Α/16.9.1994).

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών». Διευκρινίζεται ότι στις δαπάνες μισθοδοσίας περιλαμβάνονται μόνο οι καταβαλλόμενοι μισθοί – αμοιβές και όχι οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλων ταμείων. Τυπικά η προαναφερθείσα διάταξη ισχύει από 23/4/2010 αλλά ουσιαστικά θα ισχύσει κατά το χρόνο τον οποίο θα εκδοθεί η σχετική υπουργική απόφαση που προβλέπεται από τις διατάξεις του υπό συζήτηση άρθρου (ΠΟΛ 1135/4.10.2010).¹

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 11 τίθεται περιορισμός, 10% επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των

κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό, στη δαπάνη που αναγνωρίζεται φορολογικά λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς κτλ. Επίσης καταργούνται οι διατάξεις που προέβλεπαν την έκπτωση των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία. Επομένως εφ' εξής τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Τα ανωτέρω ισχύουν για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και ύστερα. Επειδή αυτή η διάταξη δεν ήταν απολύτως σαφής με τον τρόπο που τέθηκε από τις διατάξεις του ν.3842/2010 και για την αποφυγή ερμηνευτικών προβλημάτων, το υπουργείο οικονομικών στο προσχέδιο νόμου που έδωσε στη δημοσιότητα στις 26/1/2010 περιλαμβάνει διάταξη που ορίζει ρητά πλέον ότι τα χρηματικά ποσά που καταβάλλουν λόγω δωρεάς οι επιχειρήσεις σε αθλητικά σωματεία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 11 επέρχονται μεταβολές στις διατάξεις που αφορούν στην έκπτωση των δαπανών Ε.Ι.Χ. από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών. Συγκεκριμένα με τις νέες διατάξεις οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις για μισθώματα, συντήρηση, επισκευή, κυκλοφορία (καύσιμα, διόδια κτλ) και αποσβέσεις επιβατικών Ι.Χ. εκπίπτουν κατά ποσοστό 70% για αυτοκίνητα με κυβισμό μέχρι 1.600 κυβικά εκατοστά και κατά ποσοστό 35% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού. Με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις προβλεπόταν η αναγνώριση των ίδιων δαπανών μέχρι 60% και 25%, αντίστοιχα. Δηλαδή, με τις νέες διατάξεις, αφενός μεν αυξάνονται τα ποσά έκπτωσης των υπόψη δαπανών και

¹ Μέχρι τη στιγμή που γράφονταν αυτές οι γραμμές δεν είχε εκδοθεί η σχετική υπουργική απόφαση.

αφετέρου, δεν παρέχεται πλέον η δυνατότητα στον έλεγχο να αναγνωρίσει μικρότερα ποσά δαπανών συντήρησης, επισκευής και κυκλοφορίας, καθώς και αποσβέσεις, από αυτά που αντιστοιχούν σε ποσοστό μικρότερο του 70% ή 35%, κατά περίπτωση, των πιο πάνω δαπανών που πραγματοποιήσε η επιχείρηση μέσα στη χρήση.

Επίσης, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, στον ανωτέρω περιορισμό περιλαμβάνονται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, και τα μισθώματα επιβατικών ΙΧ που καταβάλλονται σε επιχείρηση leasing όταν έχει συναφθεί σύμβαση μίσθωσης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή σε επιχείρηση ενοικιάσεως αυτοκινήτων, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις ο περιορισμός των εκπιπτόμενων δαπανών υπήρχε μόνο όταν τα μισθώματα αφορούσαν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, ενώ αυτά που καταβάλλονταν για ενοικίαση εξέπιπταν εξολοκλήρου. Τα ανωτέρω ισχύουν για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου καταργήθηκαν οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. που προέβλεπε την έκπτωση του 25% των δαπανών Ε.Ι.Χ. και μέχρι το 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα και ισχύουν και για τους ελεύθερους επαγγελματίες τα όσα αναφέρθηκαν αμέσως προηγουμένως για τον τρόπο έκπτωσης των συγκεκριμένων δαπανών από τις επιχειρήσεις

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 11 επήλθαν κατά την άποψη μας οι σημαντικότερες τροποποιήσεις στις διατάξεις που αφορούν στις δαπάνες που αναγνωρίζονται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' προστίθενται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 31

του Κ.Φ.Ε. μετά τις λέξεις «των ακόλουθων εξόδων» οι λέξεις «με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος».

Η παράγραφος 1 του άρθρου 51Β του κ.ν.2238/1994 όπως αυτό τέθηκε με το άρθρο 78 του ν.3842/2010 ορίζει ότι οι πάσης φύσεως δαπάνες που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του Κ.Φ.Ε. και καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπα που είναι α) υποκείμενα στο φόρο και β) κάτοικοι ή έχουν την έδρα τους ή διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά τους. Οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται και όταν η πληρωμή διενεργείται άμεσα ή έμμεσα σε οποιασδήποτε μορφής χρηματοπιστωτικό οργανισμό που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. όπως αυτό τέθηκε από το άρθρο 78 ν.3842/2010, τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως τον Ιανουάριο κάθε έτους. Η εν λόγω απόφαση εκδόθηκε στις 9/11/10 (Αρ. Πρωτ.: ΔΟΣ/Α/1150236/ΕΞ/9.11.2010) και καθόριζε τα μη συνεργάσιμα κράτη για το έτος 2010. Η απόφαση αυτή δημιούργησε μεγάλη αναστάτωση στις επιχειρήσεις, καθώς στα μη συνεργάσιμα κράτη περιελάμβανε και χώρες όπως π.χ. η Π.Γ.Δ.Μ. και το Χονγκ Κονγκ με τις οποίες οι ελληνικές επιχειρήσεις έχουν αναπτύξει ισχυρούς επιχειρηματικούς δεσμούς και πραγματοποιούν μεγάλο όγκο συναλλαγών με επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους ή διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στις χώρες αυτές. Το υπουργείο οικονομικών

ανακοίνωσε στις 19/1/2011 ότι η προαναφερθείσα υπουργική απόφαση έχει ισχύ από 1/1/2011. Επίσης, γνωστοποίησε την πρόθεση του να φέρει στη βουλή διάταξη νόμου με την οποία θα προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις που συναλλάσσονται με επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους ή διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση σε κράτη που ορίζονται ως μη συνεργάσιμα με βάση τον κατάλογο του υπουργείου οικονομικών, εφόσον αυτές οι συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων στη μη συνεργάσιμη χώρα με σκοπό την φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή, θα αναγνωρίζονται ως δαπάνες των επιχειρήσεων. Το βάρος της απόδειξης των ανωτέρω θα φέρει η επιχείρηση.

Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 51B του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση «και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή». Παρέχεται δηλαδή σε αυτή τη δεύτερη περίπτωση η δυνατότητα στην επιχείρηση να αποδείξει ότι αυτές οι συναλλαγές δεν γίνονται με σκοπό τη μεταφορά φορολογητέας ύλης σε χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές αλλά στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητάς της και να αποκτήσει έτσι το δικαίωμα να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα της. Μετά την αναφερθείσα ανωτέρω ανακοίνωση του υπουργείου οικονομικών η ίδια δυνατότητα θα παρέχεται στις επιχειρήσεις και για τις

συναλλαγές της με τα μη συνεργάσιμα κράτη όπως αυτά ορίζονται κάθε φορά από την σχετική υπουργική απόφαση.

Ακόμη με τις διατάξεις της περίπτωσης β' προστέθηκε στο τέλος της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. το εξής εδάφιο: «Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο». Δηλαδή σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ., δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο (τριγωνική συναλλαγή). Η διάταξη αυτή αρχικά προβλημάτισε τις επιχειρήσεις γιατί ουσιαστικά καταργούσε τις τριγωνικές συναλλαγές και τις επιβάρυνε με επιπλέον κόστη μεταφοράς και διάθεσης των προϊόντων – εμπορευμάτων τους. Ύστερα από ερωτήματα που δέχθηκε το υπουργείο οικονομικών διευκρίνισε με το υπ' αριθμόν Δ12B/1098722/ΕΞ2010/26.7.2010 έγγραφο αλλά και την ΠΟΛ 1135/4.10.2010 ότι η εν λόγω διάταξη δεν αναφέρεται στις τριγωνικές συναλλαγές που πραγματοποιούν εντός της χώρας μας ημεδαπές επιχειρήσεις (π.χ. φασόν), αλλά μόνο σε αυτές που μεσολαβεί εταιρία με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51A του ν. 2238/1994. Εξάλλου όπως αναφέρεται και στην εισηγητική έκθεση του ν. 3842/2010, «οι διατάξεις αυτές τέθηκαν προκειμένου να

αντιμετωπισθεί το θέμα των τριγωνικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται εντός Ελλάδος μέσω φυσικών προσώπων ή κάθε είδους νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (offshore, κλπ.) με κατοικία, έδρα ή εγκατάσταση σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς».

Τέλος με τις διατάξεις της παραγράφου 9 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ως εξής: «Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιείται η καταβολή ή η πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή, η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου καταβάλλεται ή πιστώνεται η αποζημίωση ή η αμοιβή στον δικαιούχο». Σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις τα ανωτέρω έγγραφα έπρεπε να υποβληθούν και να θεωρηθούν από τη ΔΟΥ πριν από την καταβολή ή πίστωση των σχετικών ποσών.



**RPS Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές
Επιχειρηματικοί Σύμβουλοι Α.Ε.**

Λ. Συγγρού 130, 176 71 Αθήνα

Τηλ.: 210 6993749

Φαξ : 210 6983708

MEMBER OF MAZARS

www.rps.com.gr