ΠΟΛ.1094/30.06.2016

ΠΟΛ.1094/30.06.2016

Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με τα πιο κάτω ζητήματα, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Α. Ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεών της.

1. Με την ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση 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, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι η ζημία η οποία προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της 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 ή στην περίπτωση εκχώρησης απαιτήσεων σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία, εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

3. Με τις διατάξεις του άρθρου 361 σε συνδυασμό με τα άρθρα 455 επ. ΑΚ ορίζεται ότι για τη σύσταση ή αλλοίωση ενοχής με δικαιοπραξία απαιτείται σύμβαση, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, ενώ ο δανειστής μπορεί με σύμβαση να μεταβιβάσει σε οφειλέτη (εκχώρηση).

4. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι η ζημία 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.1113/2015 εγκύκλιο για τη ζημία 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.

Β. Ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης από την εκκαθάριση εταιρείας στην οποία συμμετέχει, καθώς και λόγω μείωσης μετοχικού κεφαλαίου της τελευταίας.

1. Με την ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε 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.

2. Από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων έχει κριθεί ότι όταν μια επιχείρηση κατέχει μετοχές ανώνυμης εταιρείας, η τελευταία δε προβεί σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου και σε αντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της, η υποτίμηση αυτή των μετοχών δεν συνιστά για την επιχείρηση κάτοχο των εν λόγω μετοχών πραγματοποιηθείσα ζημία που να μπορεί να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της, εφόσον δεν έλαβε χώρα και εκποίηση μετοχών στην

υποτιμηθείσα αξία τους (Σ.τ.Ε. 1168/1988 7μελούς, 290/1989, 936/1992).

3. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων της Διοίκησης με την αριθ. 628/08.06.1984 γνωμοδότησή της γνωμοδότησε ότι, όταν μία επιχείρηση κατέχει μετοχές ανώνυμης εταιρείας και λόγω αυτής της συμμετοχής φέρεται ότι αποκτά ζημία, η ζημία αυτή καθίσταται οριστική και εκκαθαρισμένη όταν αποκτάται από την πώληση των υπόψη συμμετοχών, ενώ αν δεν λάβει χώρα πώληση αυτή οριστικοποιείται με την εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας.

4. Η Δ/νση Ανωνύμων Εταιρειών & Πίστεως (Τμήμα Α’) της Γενικής Δ/νσης Εσωτερικού Εμπορίου του Υπουργείου Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (νυν Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού), μετά από σχετικό ερώτημα της υπηρεσίας μας για τον χρόνο που προκύπτει το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης Α.Ε., μας γνώρισε με το αριθ. πρωτ.Κ2 - 3748/21.06.2011 έγγραφό της, μεταξύ άλλων, ότι ο ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης καθίσταται οριστικός και επιφέρει αποτελέσματα από την έγκρισή του από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας, η οποία είναι το αρμόδιο για την έγκρισή του όργανο (αριθ. πρωτ. Δ12 1103713 ΕΞ 2011/19.07.2011 έγγραφό μας).

5. Με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωρηθεί στο Γ.ΕΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα. Στην κοινοπραξία που συστήθηκε με σκοπό το συντονισμό της δραστηριότητας των μελών της εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την αστική εταιρεία. Η σύμβαση κοινοπραξίας μπορεί να προβλέπει ότι για τις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας έναντι τρίτων τα κοινοπρακτούντα μέλη θα ευθύνεται εις ολόκληρον. Εφόσον, η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτή αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.

6. Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός αν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, για τους σκοπούς του ισχύοντος Κ.Φ.Ε. νοείται ως νομική οντότητα και κάθε φύσης κοινοπραξία.

7. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την εκκαθάριση εταιρείας (θυγατρικής) της οποίας τις μετοχές κατέχει άλλη εταιρεία (μητρική), η υπόψη αξία στα βιβλία της δεύτερης εταιρείας αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη, καθόσον η ζημία των συμμετοχών οριστικοποιείται με την αναγκαστική διαγραφή τους και εμφάνιση της αξίας αυτών σε αποτελεσματικό λογαριασμό (απώλεια πάγιου περιουσιακού στοιχείου - σχετ. 5449/2013 ΔΕΦ ΑΘ). Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι δεν πρόκειται για μία αποτίμηση των υπόψη συμμετοχών, αλλά για οριστική διαγραφή συμμετοχών, το υπόψη ποσό εκπίπτει με τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013. Επισημαίνεται ότι αν οι υπόψη εταιρείες είχαν καταστεί συνδεδεμένες κατά το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 μέσω της αγοράς μετοχών, για τις εν λόγω συναλλαγές εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 του ίδιου νόμου περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση εκκαθάρισης κοινοπραξίας, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, η κοινοπραξία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα αντιμετωπίζεται ως ομόρρυθμη εταιρεία.

8. Όσον αφορά στη ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής εταιρείας, αυτή εξετάζεται στο πλαίσιο των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, με βάση τις οποίες η ζημία αυτή ως ζημία αλλοδαπής καταρχήν δεν μπορεί να συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή. Ωστόσο, μπορεί να συμψηφιστεί με εισοδήματα που προκύπτουν σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., τα οποία δεν απαλλάσσονται στη βάση ΣΑΔΦ που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα (σχετ. η ΠΟΛ. 1088/2016 εγκύκλιός μας).

Ειδικότερα, η ζημία από την εκκαθάριση αλλοδαπής από κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. θα πρέπει να παρακολουθείται διακεκριμένα στα βιβλία της επιχείρησης προκειμένου να συμψηφισθεί εντός πενταετίας με μελλοντικά έσοδα από χώρες της ΕΕ και του Ε.Ο.Χ. (εξαιρουμένων των εισοδημάτων εκείνων που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος). Ως κρίσιμος χρόνος για την έναρξη της πενταετίας λαμβάνεται εκείνος της πίστωσης της ζημίας από εκκαθάριση στα βιβλία της ημεδαπής επιχείρησης.

9. Όσον αφορά στη ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης από την επιστροφή και ακύρωση μέρους των μετοχών ανώνυμης εταιρείας στην οποία συμμετέχει, λόγω μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου της τελευταίας, αυτή δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον δεν έχει λάβει χώρα η εκποίηση των μετοχών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση κατά την οποία η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας πραγματοποιηθεί με αντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της.

Γ. Ζημία από τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων του ν.3156/2003.

1. Με την ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι από τον φόρο εισοδήματος απαλλάσσεται και 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. 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.

2. Κατά συνέπεια, η τυχόν ζημία που προκύπτει από τη μεταβίβαση των ως άνω εταιρικών ομολόγων αναγνωρίζεται προς έκπτωση κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, καθόσον, όπως διευκρινίσθηκε πιο πάνω η υπεραξία από την ίδια αιτία φορολογείται κατά την κεφαλαιοποίηση ή τη διανομή της με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

3. Όταν η μεταβίβαση πραγματοποιείται από φυσικό πρόσωπο η ζημία δεν αναγνωρίζεται σε καμία περίπτωση.

Δ. Φορολογική μεταχείριση τόκων υπερημερίας που προκύπτουν λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών προς το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ.

1. Με τις διατάξεις της περ. ε’ του άρθρου 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν εκπίπτουν τα πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων.

2. Με την ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε ότι τα υπόψη πρόστιμα και ποινές προέρχονται από την αθέτηση συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου.

Επίσης, με την ίδια εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι στην έννοια των προστίμων και ποινών, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, που δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε’ του άρθρου 23 του ν.4172/2013 περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α’ του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν εκπίπτουν οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, πλην τραπεζικών δανείων, διατραπεζικών δανείων και ομολογιακών δανείων ανωνύμων εταιρειών, κατά το μέτρο εκείνο που ορίζεται με τις ίδιες αυτές διατάξεις.

Στους ανωτέρω τόκους περιλαμβάνονται κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος των τόκων (συμβατικοί ή υπερημερίας).

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα πρόστιμα και οι ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με εξαίρεση τους τόκους δανείων ή γενικά πιστώσεων, καθόσον από τη συστηματική ερμηνεία των διατάξεων της περ. α’ του άρθρου 23 του ίδιου νόμου εκπίπτουν όλοι οι τόκοι που δεν υπερβαίνουν το οριζόμενο από τις ίδιες διατάξεις όριο.

5. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω και δεδομένου ότι καταρχήν εκπίπτουν όλοι οι τόκοι δανείων και πιστώσεων, με την επιφύλαξη του ορίου που τίθεται με την περ. α’ του άρθρου 23 του ν.4172/2013, χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος τους, διευκρινίζεται ότι 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.

Ε. Χρόνος έκπτωσης δαπανών σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση.

2. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό επίσης 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.

2. 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.

ΣΤ. Χρόνος έκπτωσης του αγγελιοσήμου.

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν.2328/1995, με τις οποίες καθορίστηκε η διαδικασία καταβολής και απόδοσης του αγγελιοσήμου, ορίζεται ότι απαγορεύεται η καταχώριση ή η μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων ή η ανάληψη χορηγίας εκπομπής ή η διάθεση χώρου σε έντυπο ή ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού χρόνου για τη μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων, χωρίς την έκδοση τιμολογίου, που εκδίδεται κατά τον Κώδικα

Βιβλίων και Στοιχείων (νυν ΕΛΠ) και επί του οποίου αναγράφεται και το ποσό του αγγελιοσήμου που αναλογεί.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 7 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι κάθε ημερολογιακό δίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το δίμηνο, κατατίθεται με τη συμπλήρωση ειδικών εντύπων από τον διαφημιζόμενο ή εφόσον μεσολαβεί διαφημιστής, από τον διαφημιστή κατ' εντολή του διαφημιζομένου, το αγγελιόσημο στο όνομα του μέσου ενημέρωσης, στο οποίο έγινε η διαφημιστική προβολή, σε τράπεζες συμβεβλημένες με τα κατά νόμο αρμόδια για την είσπραξη του αγγελιοσήμου ασφαλιστικά ταμεία και σε σχετικούς λογαριασμούς τους.

Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 12 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί από τον διαφημιστή ή τον διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων, ανεξάρτητα από τις άλλες συνέπειες, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζομένου, έστω και αν στη δεύτερη περίπτωση μεσολαβεί διαφημιστής.

2. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι το αγγελιόσημο εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορά, ήτοι του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται αθροιστικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 9 του άρθρου 38 του πρόσφατα ψηφισθέντος ν. 4387/2016 με βάση τις οποίες από 1.8.2016 καταργούνται οι διατάξεις επιβολής του αγγελιοσήμου.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής του αγγελιοσήμου, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζομένου, κατά ρητή διατύπωση του ν.2328/1995.

Ζ. Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών εταίρων ΕΠΕ/ΙΚΕ που είναι ταυτόχρονα και διαχειριστές, καθώς και μελών ΔΣ ΑΕ που κατέχουν άνω του 3% του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε..

1. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Αν δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

2. Ομοίως, σε περίπτωση που κάποια από τα παραπάνω μέλη είναι ταυτόχρονα και διαχειριστές στις πιο πάνω εταιρείες, οι οποίοι επίσης δεν λαμβάνουν καμία αμοιβή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής, οι υπόψη ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών.

3. Επίσης, με την ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι ασφαλιστικές εισφορές μέλους Δ.Σ. ΑΕ το οποίο συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της ΑΕ με ποσοστό άνω του 3%, και κατά συνέπεια υπάρχει υποχρέωση ασφάλισής του στον ΟΑΕΕ (παρ. 1 άρθρου 46 ν.3518/2006), και το οποίο δε λαμβάνει μισθό, ούτε οποιαδήποτε άλλη αμοιβή ΔΣ και περαιτέρω δεν ασκεί καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΑΕ οι υπόψη ασφαλιστικές εισφορές.

Η. Φορολογική μεταχείριση του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.).

1. Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων με το αριθ. 1129 ΕΞ 15.10.2012 έγγραφό της αποφάνθηκε ότι ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης

όταν γίνεται απαιτητός από το Ελληνικό Δημόσιο βαρύνει το κόστος των αποθεμάτων και στη συνέχεια με την πώληση των αποθεμάτων εμφανίζεται/ προσαυξάνει τις πωλήσεις.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο Ε.Φ.Κ. περιλαμβάνεται στο κόστος πωληθέντων και κατά συνέπεια επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης μέσω του κόστους πωληθέντων κατά την οριστική πώληση των καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Κατά συνέπεια, αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόψη επιχειρήσεων ως αυτοτελής δαπάνη (διπλή έκπτωση).

3. Ειδικά για το κρασί αναφέρεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4346/2015 τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 91 και 93 του ν.2960/2001 (Τελωνειακός Κώδικας) και επιβλήθηκε από την 01.01.2016 Ε.Φ.Κ. στο κρασί.

Κατ’ εξαίρεση για το φορολογικό έτος 2016 και δεδομένου ότι κατά την απογραφή στις 31.12.2015 δεν είχε ληφθεί υπόψη ο Ε.Φ.Κ. για εκείνα τα (αδιάθετα) αποθέματα που εμφανίζονται στις 31.12.2015 και πρόκειται να πωληθούν κατά το φορολογικό έτος 2016, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι ειδικά για αυτά τα αδιάθετα αποθέματα ο Ε.Φ.Κ. θα εκπέσει κατά το φορολογικό έτος που θα καταβληθεί.

Θ. Φορολογική μεταχείριση των δαπανών σίτισης και διαμονής που πραγματοποιούν οι φαρμακευτικές εταιρείες, για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων.

1. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το ποσό των 300 ευρώ για ενημερωτικές ημερίδες και συναντήσεις που αναφέρεται στην περ. θ’ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, οι οποίες είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, θα εφαρμόζεται ανά συμμετέχοντα και ανά ενημερωτική ημερίδα -συνάντηση με την προϋπόθεση ότι το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης να μην υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης.

Επισημαίνεται ότι η αναφορά στην ως άνω εγκύκλιο σε ημερίδες και συναντήσεις που οργανώνονται από τρίτους καταλαμβάνει αυτές που οργανώνονται μέσω τρίτων που ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα (διοργάνωση συνεδρίων και ενημερωτικών ημερίδων) και όχι αυτές την οργάνωση των οποίων καταλαμβάνουν λοιποί κρατικοί ή μη φορείς (π.χ. πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία, κ.λπ.).

2. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας προκύπτει, ότι φαρμακευτικές εταιρείες, στο πλαίσιο ενημέρωσης επιστημόνων υγείας (γιατροί, φαρμακοποιοί κ.ο.κ.) συμμετέχουν στο κόστος οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων ή συνεδρίων, μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ), μέσω της κάλυψης των εξόδων διαμονής και σίτισης των συμμετεχόντων (επιστημόνων υγείας), δεδομένου ότι οι επιστήμονες υγείας είναι το εξειδικευμένο κοινό προς το οποίο πρωτίστως απευθύνονται και μέσω των οποίων διατίθενται τα προϊόντα των υπόψη εταιρειών, θεωρούνται δηλαδή πελάτες για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης θ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται είτε από ίδιες τις φαρμακευτικές εταιρείες (ανεξάρτητα αν την οργάνωσή τους στην πράξη αναλαμβάνουν τρίτοι οι οποίοι ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), είτε από λοιπούς φορείς, κρατικούς (πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία κ.λπ.) ή μη (επιστημονικά σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, επιστημονικές ενώσεις κάθε νομικής μορφής μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κ.λπ.), υπό την αιγίδα των οποίων συμμετέχουν οι φαρμακευτικές εταιρίες.

3. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ) προκύπτει, ότι στον περιορισμό της περίπτωσης θ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, εμπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων που συμμετέχουν σε ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια που οργανώνονται από την ίδια την φαρμακευτική επιχείρηση (αυτοτελώς ή μέσω τρίτων, όπως διευκρινίστηκε πιο πάνω υπό 1).

Αντίθετα, για ενημερωτικές ημερίδες οι οποίες πραγματοποιούνται από λοιπούς κρατικούς ή μη φορείς (ανεξάρτητα από το αν διοργανώνονται από τους ίδιους ή

από τρίτες εταιρείες που ασκούν κατ’ επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), οι δαπάνες οργάνωσης και διεξαγωγής αυτών που βαρύνουν τις φαρμακευτικές εταιρίες και αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων τους εμπίπτουν στον γενικό κανόνα έκπτωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Τα ανωτέρω αποτελούν γενικό κανόνα έκπτωσης για όλες τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων τους στα πλαίσια οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, επισημαίνοντας ότι σε κάθε περίπτωση τα αναφερόμενα πιο πάνω ως προς τον εν τοις πράγμασι διοργανωτή συνεδρίου - ενημερωτικής ημερίδας (τρίτο ή την ίδια την εταιρεία) καθώς και γενικότερα οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 22 και 23, θα πρέπει να εξετάζονται σε κάθε περίπτωση ως θέμα πραγματικό από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε δαπάνης.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ