

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**  
**ΑΔΑ: Ω2ΣΕ46ΜΠ3Ζ-Χ52**

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Α**

Ταχ. Δ/ση Ταχ. Κώδικας

Τηλέφωνο

E-Mail : [d12.b@yo.syzefxis.gov.gr](mailto:d12.b@yo.syzefxis.gov.gr)

[d12.a@yo.syzefxis.gov.gr](mailto:d12.a@yo.syzefxis.gov.gr)

Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Γ του ν. 4172/2013 (Α΄167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4728/2020 (Α΄186), καθώς επίσης του άρθρου 22Δ και της περ. ιστ΄ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, τα οποία προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 189 του ν.4764/2020 (Α΄256), σχετικά με την έκπτωση διαφημιστικών δαπανών**

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

### **Άρθρα 22Δ & 23**

#### **Διαφημιστικές δαπάνες (εκπιπτόμενες και μη)**

1. Με τις διατάξεις της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 189 του ν. 4764/2020 προστέθηκε νέο άρθρο 22Δ στο ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), αναφορικά με τις διαφημιστικές δαπάνες. Με τις υπόψη διατάξεις εντάσσεται στο ισχύον νομικό πλαίσιο του ΚΦΕ η ρύθμιση που αφορά στους όρους και τη διαδικασία έκπτωσης δαπανών διαφήμισης της παρ. 7 άρθρου 12 ν. 2328/1995 (Α΄159), η οποία παράλληλα καταργήθηκε από τον ν. 2328/1995 με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 189 του ν. 4764/2020.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 22Δ του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι οι δαπάνες των διαφημιζομένων που αφορούν σε πράξεις του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 εκπίπτουν μόνο εφόσον οι σχετικές πράξεις διενεργούνται κατά τις προβλέψεις του άρθρου 12 του νόμου αυτού.

3. Με το άρθρο 12 του ν.2328/1995, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 189 του ν. 4764/2020, αναμορφώνεται το νομικό πλαίσιο της διαφήμισης στα Μ.Μ.Ε., αποσαφηνίζονται οι συναλλακτικές σχέσεις μεταξύ διαφημιζόμενων και μέσων ενημέρωσης, καθώς και διαφημιστικών επιχειρήσεων, οι οποίες συναλλάσσονται με τα μέσα για λογαριασμό των διαφημιζομένων, κατόπιν έγγραφης εντολής των πελατών τους, καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, καθώς και η διαδικασία για λόγους ασφάλειας δικαίου.

Ειδικότερα θέματα που ρυθμίζονται αφορούν στην εγκυρότητα της έγγραφης εντολής και της συνοδευόμενης κατά περίπτωση εξουσιοδότησης, στον τρόπο έκδοσης των σχετικών τιμολογίων (συμπεριλαμβανομένων και των πιστωτικών τιμολογίων), στην παροχή επιβράβευσης, στον καθορισμό περιπτώσεων μη εξουσιοδοτημένων πωλήσεων διαφημιστικού χρόνου, κλπ.

4. Σε περίπτωση που δεν έχουν τηρηθεί οι προϋποθέσεις που τίθενται με το άρθρο 12 του ν. 2328/1995, επιβάλλονται οι κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 54Ζ του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), το οποίο προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 189 του ν.4764/2020.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 189 του ν. 4764/2020 προστέθηκε νέα περίπτωση ιστ' στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε., με την οποία ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.

6. Οι διατάξεις του άρθρου 22Δ και της περ. ιστ' του άρθρου 23 ΚΦΕ ισχύουν για διαφημιστικές δαπάνες που πραγματοποιούνται από την δημοσίευση του ν. 4764/2020, ήτοι από 23.12.2020 και μετά. Διευκρινίζεται ότι για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πριν την 23.12.2020, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν.2328/1995, όπως ίσχυαν κατά περίπτωση.

## **Άρθρο 22Γ**

### **Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021**

**7.** Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4728/2020 προστέθηκε νέο άρθρο 22Γ στο ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αναφορικά με την προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021. Με την υπόψη διάταξη δίνεται κίνητρο στις επιχειρήσεις να πραγματοποιούν δαπάνες διαφήμισης, με σκοπό την τόνωση της κατανάλωσης και ως εκ τούτου την ενίσχυση του εμπορίου, τις οποίες για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 θα εκπίπτουν, υπό προϋποθέσεις, από τα ακαθάριστα έσοδα τους προσαυξημένες κατά ποσοστό 100% και 60%, αντίστοιχα.

**8.** Πιο συγκεκριμένα, με την πιο πάνω διάταξη ορίζεται ότι η διαφημιστική δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, κατά το μέρος που η εν λόγω δαπάνη αφορά:

- α) στην ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση, διαφημιστικών και χορηγικών μηνυμάτων ή επί πληρωμή δημοσιεύσεων ή
- β) στην αγορά χρόνου ή χώρου, με σκοπό τη μετάδοση ή καταχώριση δια των ακόλουθων Μέσων Ψυχαγωγίας:
  - βα) της τηλεόρασης,
  - ββ) του ραδιοφώνου,
  - βγ) του κινηματογράφου,
  - βδ) του διαδικτύου,
  - βε) των υπηρεσιών κοινωνικής δικτύωσης και των λοιπών ψηφιακών μέσων και εργαλείων

εφόσον η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πραγματοποιήθηκε από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 (Α' 133) και

βστ) των εφημερίδων και περιοδικών,

εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής της, προσαυξημένη κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%)

για το φορολογικό έτος 2020 και κατά εξήντα τοις εκατό (60%) για το φορολογικό έτος 2021 υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον στο ισόποσο της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019 και

(ii) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2021 ανέρχεται τουλάχιστον στο εκατόν πέντε τοις εκατό (105%) του ποσού της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019.

Εφόσον η επιχείρηση βάσει σχετικών κανονιστικών πράξεων της διοίκησης έχει αναστείλει τη δραστηριότητά της ή επλήγη οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19, η ανωτέρω υπό στοιχείο (i) προϋπόθεση πληρούται εφόσον το ύψος της διαφημιστικής δαπάνης για το έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης έτους 2019.

**9.** Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που πραγματοποιούν τις πιο πάνω δαπάνες, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

Διευκρινίζεται ότι η προσαυξημένη έκπτωση επί των υπόψη δαπανών διενεργείται εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στα έτη πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών.

Αν προκύψουν ζημιές μετά από την αφαίρεση των ως άνω ποσοστών, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του Κ.Φ.Ε..

**10.** Όπως ρητά προκύπτει από τις πιο πάνω διατάξεις εκπίπτει προσαυξημένη σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22Γ του ΚΦΕ η διαφημιστική δαπάνη αποκλειστικά κατά το μέρος που αφορά το κόστος διαφήμισης των περ. α' (ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση) και β' (αγορά χρόνου ή χώρου στα μέσα) του υπόψη άρθρου. Λοιπές δαπάνες διαφήμισης ή τυχόν παρεπόμενες δαπάνες/αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονται προς τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις δεν εμπίπτουν στις υπόψη διατάξεις. Σε περίπτωση που από τα σχετικά λογιστικά στοιχεία δεν

προκύπτει σαφώς το ποσό που αναλογεί στη διαφημιστική δαπάνη του άρθρου αυτού, ο φορολογούμενος οφείλει να τεκμηριώσει με κάθε πρόσφορο μέσο το ποσό της διαφημιστικής δαπάνης που εμπίπτει στη διάταξη αυτή.

Ως δαπάνη διαφήμισης, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού νοείται το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση τυχόν φόρων ή λοιπών επιβαρύνσεων.

**11.** Περαιτέρω, η προϋπόθεση που τίθεται στην περ. β' του υπόψη άρθρου, με βάση την οποία η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 (Α' 133) αναφέρεται στις επιχειρήσεις που εν τέλει μεταδίδουν ή καταχωρούν τη διαφήμιση και όχι σε τυχόν επιχειρήσεις που μεσολαβούν μεταξύ του διαφημιζόμενου και των υπόψη επιχειρήσεων, όπως για παράδειγμα διαφημιστές ή διαφημιστικές επιχειρήσεις.

Σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση που μεταδίδει ή καταχωρεί τη διαφήμιση καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν.4339/2015 κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους της διαφημιζόμενης επιχείρησης, στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν μόνο οι δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την καταχώρησή της στο εν λόγω Μητρώο.

**12.** Τα ανωτέρω αναφερόμενα στις παραγράφους 10 και 11 εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των αντίστοιχων δαπανών φορολογικού έτους 2019 (για σκοπούς σύγκρισης με το έτος βάσης 2019).

**13.** Επισημαίνεται ότι οι προϋποθέσεις (i) και (ii) των υπόψη διατάξεων εξετάζονται μεμονωμένα και δε χρειάζεται να πληρούνται αθροιστικά, καθόσον κάθε προϋπόθεση εφαρμόζεται ξεχωριστά για κάθε ένα έτος προκειμένου οι δαπάνες να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το έτος πραγματοποίησής τους. Επομένως, εάν μια επιχείρηση πληροί τις υπόψη προϋποθέσεις σε ένα εκ των δύο ετών, δικαιούται να εκπέσει τις δαπάνες διαφήμισης προσαυξημένες σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22Γ στο έτος αυτό, ανεξάρτητα εάν στο άλλο έτος δεν δικαιούται την αντίστοιχη έκπτωση.

**14.** Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι για την πλήρωση των προϋποθέσεων (i) και (ii) συγκρίνεται η προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστική δαπάνη των περ. α' και β' του άρθρου 22Γ του ΚΦΕ του φορολογικού έτους 2019 (έτος βάσης) με την αντίστοιχη δαπάνη προ

εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα.

Οι προϋποθέσεις (i) και (ii) θέτουν ένα ελάχιστο όριο διαφημιστικών δαπανών προκειμένου για τη σύγκριση τους μεταξύ του έτους βάσης 2019 και των ετών 2020 και 2021. Πιο συγκεκριμένα, για το έτος 2020 οι υπόψη δαπάνες διαφήμισης θα πρέπει να είναι ίσες ή και μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες δαπάνες του έτους 2019, ενώ για το φορολογικό έτος 2021 θα πρέπει να είναι προσαυξημένες κατά 5% και άνω.

**15.** Διευκρινίζεται ότι στις διατάξεις αυτές εμπίπτουν και οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν διενήργησαν καμία αντίστοιχη δαπάνη διαφήμισης, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων που εμφανίζονται στο μητρώο ως ευρισκόμενες «σε αδράνεια» εντός του 2019 (για όλο ή μέρος του έτους) καθώς και των επιχειρήσεων οι οποίες έκαναν έναρξη εργασιών μετά την 1.1.2020.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

**16.** Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία κατά τα έτη 2019 και 2020 λαμβάνει υπηρεσίες διαφήμισης από εταιρεία η οποία καταχωρήθηκε στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν.4339/2015 την 1.5.2020. Στο φορολογικό έτος που έληξε 31.12.2019 έλαβε τιμολόγια από την υπόψη εταιρεία αξίας 50.000€ και για το φορολογικό έτος 2020 έλαβε τιμολόγια αξίας 10.000€ από 1.1.2020 έως 30.4.2020 και 40.000€ από 1.5.2020 έως 31.12.2020. Επομένως, στο φορολογικό έτος 2020 δικαιούται να εκπέσει προσαυξημένη κατά 100% τη διαφημιστική δαπάνη των 40.000€, ήτοι συνολικά 80.000€ (40.000€ βάσει λογιστικών στοιχείων και 40.000€ εξωλογιστικά), καθόσον πληρείται η προϋπόθεση (i) του άρθρου 22Γ, δεδομένου ότι η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2019 θεωρείται μηδενική (υπηρεσία από εταιρεία μη καταχωρημένη στο Μητρώο).

**17.** Επισημαίνεται ότι τα πιο πάνω τελούν υπό την επιφύλαξη των ειδικότερων διατάξεων 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.

Με τις διατάξεις αυτές 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. Επομένως, οι δαπάνες διαφήμισης, οι οποίες υπάγονται στη συγκεκριμένη κατηγορία δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (σχετ. ΠΟΛ.1113/2015) και ως εκ τούτου, δεν εφαρμόζονται ούτε οι διατάξεις του άρθρου 22Γ του Κ.Φ.Ε..

**18.** Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 22Γ θα πρέπει καταρχήν να πληρούνται για τις δαπάνες διαφήμισης των περιπτώσεων α' και β' του άρθρου αυτού, οι προϋποθέσεις έκπτωσης που ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 22 και 22Δ του Κ.Φ.Ε., του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 και λοιπών διατάξεων, όπως ισχύουν κάθε φορά, και πάντοτε με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.

**19.** Αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών διαφήμισης, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους, ήτοι στο φορολογικό έτος το οποίο αυτές αφορούν.

## **Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

### **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

#### **I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

- 1.** Αποδέκτες Πίνακα Γ', (εκτός του αριθ. 2 αυτού)
- 2.** ΓΔΗΛΕΔ
- 3.** Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην ηλεκτρονική βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

#### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

- 1.** Αποδέκτες πινάκων Α', Β', (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
- 2.** Επιχειρησιακή Διεύθυνση ΣΔΟΕ Αττικής & και Επιχειρησιακή Διεύθυνση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
- 3.** Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα

4. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ. 105 62, Αθήνα
5. ΔΤΔ - Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
6. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
7. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
8. Γραφείο κ. Υφυπουργού
9. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας

### **III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
2. Γραφείο κ. Γενικής Δ/ντριας Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία Γενικών Δ/ντών
4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α΄, Β΄, Γ΄