

Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής  
δαπάνης (Άρθρο 22Γ του ν. 4172/2013)

Ανάλυση και Επισημάνσεις

**Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος**

*Ορκωτός ελεγκτής λογιστής - BDO  
Επιστημονικός Συνεργάτης Taxheaven*

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1.	Περιγραφή του Κινήτρου
2.	Προϋποθέσεις εφαρμογής του Κινήτρου
2.1	Ύψος Διαφημιστικής Δαπάνης σε σχέση με το αντίστοιχο της Χρήσης 2019 - Βάση Υπολογισμού
2.2	Να υφίστανται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 και 23 του Κ.Φ.Ε.
2.3	Να υφίστανται οι προϋποθέσεις του άρθρου 12 του ν. <a href="#">2328/1995</a>
3.	Ποιες Επιχειρήσεις αφορά το μέτρο
4.	Ποιο είδος Διαφημιστικών Δαπανών αφορά
5.	Χρόνος έκπτωσης των δαπανών διαφήμισης
6.	Τρόπος διενέργειας της προσαυξημένης αύξησης
7.	Σύνοψη των περιπτώσεων ανά λογαριασμό Λογιστικού Σχεδίου (κατά ΕΓΛΣ)

## 1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΚΙΝΗΤΡΟΥ



Περιγράφεται στο [άρθρο 22Γ του ν. 4172/2013](#) και στην απόφαση [Ε.2033/2021 - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Γ του ν. 4172/2013 \(Α'167\)](#), καθώς επίσης του [άρθρου 22Δ και της περ. ιστ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με την έκπτωση διαφημιστικών δαπανών](#). Είναι ένα σημαντικό μέτρο για την μείωση των Φορολογητέων Κερδών.

### **Ειδικότερα:**

Συγκεκριμένες Διαφημιστικές δαπάνες των Επιχειρήσεων, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 θα εκπίπτουν, υπό προϋποθέσεις, από τα ακαθάριστα έσοδα τους προσαυξημένες κατά ποσοστό 100% και 60%, αντίστοιχα.

### **Επισήμανση:**

Οι Διαφημιστικές δαπάνες που έχουν την δυνατότητα «προσαύξησης», είναι συγκεκριμένες και σε καμία περίπτωση δεν είναι, όλα τα « Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης » (Δείτε κατωτέρω παρ. 6)

## 2. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΚΙΝΗΤΡΟΥ



Οι προϋποθέσεις είναι σωρευτικές.

### 2.1 Ύψος Διαφημιστικής Δαπάνης σε σχέση με το αντίστοιχο της Χρήσης 2019 - Βάση Υπολογισμού

Ειδικότερα ανά Χρήση και ανά είδος επιχειρήσεων έχουμε:

#### Χρήση 2020

- Επιχειρήσεις που δεν είχαν αναστείλει τη δραστηριότητά τους ή δεν επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του COVID-19. Η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2020 πρέπει να ανέρχεται τουλάχιστον στο ισόποσο της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης για το έτος 2019. [Δείτε σχετικά με την διαδικασία έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης, κατωτέρω παρ. 2.3]
- Επιχειρήσεις που είχαν αναστείλει τη δραστηριότητά της ή επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του COVID-19. 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, 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.

#### Χρήση 2021

- Η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2021 πρέπει να ανέρχεται τουλάχιστον στο εκατόν πέντε τοις εκατό (105%) του ποσού της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης για το έτος 2019.

#### Επισημάνσεις

- Επισημαίνεται ότι 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.

- Συγκρίνεται η προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστική δαπάνη 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. 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.

## 2.2. Να υφίστανται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 και 23 του Κ.Φ.Ε.

Με το άρθρο 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την εκπαισιμότητα 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 εκπιπτόμενων δαπανών, αφού ο κανόνας είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει.

Σημειώνεται ότι: Στο [άρθρο 23](#), περ. ιστ', 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.

Οι διατάξεις 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.

## 2.3. Να υφίστανται οι προϋποθέσεις του άρθρου 12 του ν. [2328/1995](#)

«Οι δαπάνες των διαφημιζομένων που αφορούν σε πράξεις του άρθρου 12 του ν. [2328/1995](#) (Α'159) εκπίπτουν μόνο εφόσον οι σχετικές πράξεις διενεργούνται κατά τις προβλέψεις του άρθρου 12(\*) του νόμου αυτού». (άρθρο 22Δ του Κ.Φ.Ε)

Οι διατάξεις του [άρθρου 22Δ](#) 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.

[Δείτε σχετικά και: [ΠΟΛ.1094/2016 \(ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ\)](#). Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες]

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.

*«Άρθρο 12. Κανόνες διαφάνειας στις σχέσεις μέσων ενημέρωσης - διαφημιστών - διαφημιζομένων»:*

- Η καταχώριση ή η μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων ή η ανάληψη χορηγίας μετάδοσης εκπομπής ή η διάθεση χώρου σε έντυπο ή ραδιοφωνικό ή τηλεοπτικό χρόνο για τη μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων, πραγματοποιείται πάντοτε με προηγούμενη έγγραφη εντολή του διαφημιζόμενου ή του εξουσιοδοτημένου από αυτόν διαφημιστή προς το μέσο. Στην εντολή αναφέρονται η αξία της συναλλαγής, σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο του μέσου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν εκπτώσεων, ο ακριβής καθορισμός του χώρου ή του χρόνου προβολής, η δήλη ημέρα ή προθεσμία εξόφλησης, καθώς και οι νόμιμες επιβαρύνσεις. Εφόσον μεσολαβεί διαφημιστής:
  - η εντολή δίδεται βάσει προϋφιστάμενης έγγραφης εξουσιοδότησης του διαφημιζόμενου προς τον διαφημιστή, με διάρκεια που καλύπτει τουλάχιστον τη διάρκεια της εντολής, η οποία αποστέλλεται στο μέσο και με την οποία ο διαφημιστής εξουσιοδοτείται να συμβάλλεται με το μέσο στο όνομα και για λογαριασμό του διαφημιζόμενου με αναφορά στη σύμβαση μεταξύ του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου και στη διάρκειά της και
  - ο διαφημιζόμενος ευθύνεται αλληλέγγυα και εις ολόκληρο με τον διαφημιστή έναντι του μέσου για την εξόφληση του τελευταίου.
- Για όλες τις πράξεις της παρ. 1, το μέσο εκδίδει, σύμφωνα με τον ν. [4308/2014](#) (Α΄ 251), στο όνομα του διαφημιζόμενου, τιμολόγιο, ... Εφόσον για τις πράξεις της παρ. 1 μεσολαβεί διαφημιστής, το τιμολόγιο εκδίδεται από το μέσο στο όνομα του διαφημιστή και αντιστοιχεί υποχρεωτικά στην καταχώριση ή τη μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων ή πακέτων τους, για καθέναν διαφημιζόμενο ξεχωριστά, αντίγραφο δε του τιμολογίου το μέσο υποχρεούται να αποστέλλει και σε κάθε διαφημιζόμενο που αφορά μέχρι το τέλος του επόμενου από την έκδοσή του μήνα. ...

[Σημειώνεται ότι η διάταξη πριν την τροποποίηση είχε ως εξής : «3. Κάθε τιμολόγιο αντιστοιχεί στην καταχώριση ή τη μετάδοση συγκεκριμένου αριθμού διαφημιστικών μηνυμάτων, συγκεκριμένης έκτασης ή χρονικής διάρκειας, για ένα συγκεκριμένο διαφημιζόμενο, σε συγκεκριμένη κατηγορία σελίδων ή ζώνης ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού προγράμματος και για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η τιμή και οι τυχόν εκπτώσεις κατά τον τιμοκατάλογο. Εφόσον το τιμολόγιο εκδίδεται στο όνομα του διαφημιστή που μεσολαβεί, αντίγραφο του με τη σφραγίδα και την υπογραφή του εκδότη αποστέλλεται στο διαφημιζόμενο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.»]

[Άρα σε κάθε περίπτωση ο διαφημιζόμενο πρέπει να έχει το τιμολόγιο του διαφημιστικού μέσου (είτε εκδόθηκε απευθείας στον διαφημιζόμενο είτε προς τα διαφημιστή)]

- Πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται από τα μέσα προς τους πελάτες τους, μεταξύ άλλων και λόγω επίτευξης εκπτώσεων κύκλου εργασιών (τζίρου), κατά την παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. [2859/2000](#) (Α' 248), περιλαμβάνουν υποχρεωτικά αναφορά στους αριθμούς των σχετικών τιμολογίων της παρ. 2, στον Α.Φ.Μ. του διαφημιζόμενου, καθώς και του τυχόν διαφημιστή που μεσολαβεί, στο ποσό της έκπτωσης και στους πιστούμενους φόρους που αναλογούν, περιλαμβανομένου και του ειδικού φόρου τηλεοπτικών διαφημίσεων που αναλογεί. ...
- Τα μέσα της παρ. 1 δικαιούνται να παρέχουν στο τέλος κάθε ημερολογιακού έτους επιβράβευση αποκλειστικά στους διαφημιστές, η οποία υπολογίζεται επί του συνόλου της διαφημιστικής δαπάνης που πραγματοποίησαν σε αυτά. Το ποσοστό της επιβράβευσης δεν μπορεί να υπερβαίνει το εννέα κόμμα εννέα τοις εκατό (9,9%) επί του συνόλου της ως άνω διαφημιστικής δαπάνης. Διαφημιστής, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού θεωρείται μόνο η επιχείρηση που παρέχει διαφημιστικές υπηρεσίες στο σύνολο των πελατών της και συναλλάσσεται με τα μέσα ως συνέπεια αυτών των διαφημιστικών υπηρεσιών, κατόπιν έγγραφης επ' αυτού εντολής των διαφημιζόμενων πελατών της. Δεν δικαιούνται επιβράβευσης οι επιχειρήσεις που μεσολαβούν μεταξύ διαφημιστών και μέσων και οι επιχειρήσεις που απλώς συμβάλλονται με τα μέσα χωρίς να παρέχουν εν τοις πράγμασι τις πιο πάνω διαφημιστικές υπηρεσίες. Μόνο η απλή αγορά χώρου και χρόνου (εντολή μετάδοσης ή καταχώρισης), έστω και κατόπιν έγγραφης εντολής του διαφημιζόμενου πελάτη, δεν συνιστά διαφημιστική υπηρεσία για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Η επιβράβευση δεν μπορεί να παρέχεται με τη μορφή ίσης αξίας διαφημιστικού χρόνου ή χώρου. Απαγορεύεται η άμεση ή έμμεση καταβολή της ανωτέρω επιβράβευσης από τους διαφημιστές στους διαφημιζομένους...
- Για το ημερολογιακό έτος 2020, το ανώτατο ποσοστό επιβράβευσης που ορίζεται στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 8, υπολογίζεται επί του συνόλου της διαφημιστικής δαπάνης που πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2020.
- Για το ημερολογιακό έτος 2020, εκπτώσεις κύκλου εργασιών (τζίρου), καθώς και κάθε άλλης μορφής εκπτώσεις βάσει στόχων, με πιστωτικά

τιμολόγια που εκδίδονται από τα μέσα της παρ. 1, σε μεταγενέστερο χρόνο, πλην των περιπτώσεων που τα πιστωτικά τιμολόγια εκδίδονται προς διόρθωση σφαλμάτων, παρέχονται και αναγνωρίζονται ανεξάρτητα από τη σύναψη προηγούμενης έγγραφης σύμβασης μεταξύ του μέσου και του διαφημιζόμενου και, αν μεσολαβεί διαφημιστής, και του διαφημιστή που έχει συναφθεί πριν από την έκδοση των τιμολογίων της παρ. 2, επί των οποίων παρέχεται η έκπτωση ή εκδίδεται το πιστωτικό παραστατικό».

### **Επισήμανση**

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 54Z](#) του ν. [4174/2013](#) (ΚΦΔ), το οποίο προστέθηκε με την παρ. 3 του [άρθρου 189](#) του ν. [4764/2020](#).

«Άρθρο 54Z. Κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με το άρθρο 12 του ν. 2328/1995»

1. Επιβάλλονται οι ακόλουθες κυρώσεις στους διαφημιστές ή διαφημιζομένους, φυσικά και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, που δεν συμμορφώνονται με τα οριζόμενα στο άρθρο 12 του ν. 2328/1995 (Α΄ 159), ως εξής:
  - α. Αν χορηγηθεί επιβράβευση μεγαλύτερη από την προβλεπόμενη στην παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 στον διαφημιστή από το μέσο ή υπάρξει καταβολή της επιβράβευσης αυτής από τον διαφημιστή στον διαφημιζόμενο, επιβάλλεται στον διαφημιστή ή και στον διαφημιζόμενο, εάν συντρέχει περίπτωση λήψης απ' αυτόν επιβράβευσης κατά τα ανωτέρω, πρόστιμο ίσο με το πενταπλάσιο του ποσού αυτού.
  - β. Αν παραβιαστεί η απαγόρευση της περ. γ΄ της παρ. 8Α του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο ίσο με την οικονομική αξία της μη εξουσιοδοτημένης πώλησης.
2. Η καταβολή μη επιτρεπόμενων επιβραβεύσεων κατά την περ. α΄ της παρ. 1 θεωρείται ως αχρεωστήτως καταβληθείσα και επιστρέφεται σε αυτόν που τις κατέβαλε.
3. Για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος οι έλεγχοι της Φορολογικής Διοίκησης μπορούν να επεκτείνονται στις επιχειρήσεις που μεσολαβούν για την πραγματοποίηση της διαφήμισης ή της καταχώρισης, καθώς και στις επιχειρήσεις που αφορά άμεσα η διαφήμιση ή καταχώριση...»

**Το άρθρο 22Δ. Διαφημιστικές δαπάνες « Οι δαπάνες των διαφημιζομένων που αφορούν σε πράξεις του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 (Α΄ 159) εκπίπτουν μόνο εφόσον οι σχετικές πράξεις διενεργούνται κατά τις προβλέψεις του άρθρου 12 του νόμου αυτού.», ισχύει για όλες τις διαφημιστικές δαπάνες, ανεξάρτητα της υπαγωγής τους ή όχι στο Άρθρο 22Γ «Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021»**

Σημειώνεται ότι: 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.



### 3. ΠΟΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΦΟΡΑ ΤΟ ΜΕΤΡΟ

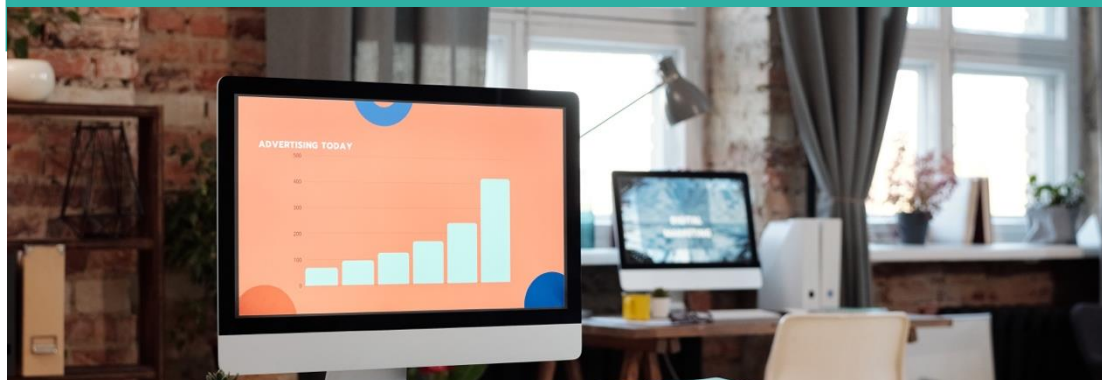


Αφορά όλα τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που πραγματοποιούν τις πιο πάνω δαπάνες, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

#### Επισήμανση

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.

### 4. ΠΟΙΟ ΕΙΔΟΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΦΟΡΑ



Αφορά διαφημιστική δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, κατά το μέρος που η εν λόγω δαπάνη αφορά:

1. στην ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση, διαφημιστικών και χορηγικών μηνυμάτων ή επί πληρωμή δημοσιεύσεων (\*) ή
2. στην αγορά χρόνου ή χώρου, με σκοπό τη μετάδοση ή καταχώριση δια των ακόλουθων Μέσων Ψυχαγωγίας:
  - α. της τηλεόρασης

- β. του ραδιοφώνου
- γ. του κινηματογράφου
- δ. του διαδικτύου (\*\*)
- ε. των υπηρεσιών κοινωνικής δικτύωσης και των λοιπών ψηφιακών μέσων και εργαλείων (\*\*)
- στ. των εφημερίδων και περιοδικών

(\*) 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 εκπεστέες 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 οφειλόμενων 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..

[Εξαιρούνται από το «τέλος διαφήμισης», οι διαφημίσεις που γίνονται στις εφημερίδες, στα περιοδικά, στο ραδιόφωνο και στην τηλεόραση (άρθρο 5, παρ.2 του ν.1900/1990)]

(\*\*) 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) [«Σύσταση Μητρώου Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης

Συνιστάται στη Γενική Γραμματεία Ενημέρωσης και Επικοινωνίας Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης (εφεξής Μητρώο), στο οποίο καταχωρίζονται σε ειδικές μερίδες τα στοιχεία των Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του παρόντος νόμου. Οι Επιχειρήσεις δύνανται να εγγραφούν στο Μητρώο κατόπιν αιτήσεώς τους.»]

## Επισημάνσεις

- Η διαφημιστική δαπάνη, εκπίπτει προσαυξημένη, 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 22Γ, ο φορολογούμενος οφείλει να τεκμηριώσει με κάθε πρόσφορο μέσο το ποσό της διαφημιστικής δαπάνης που εμπίπτει στη διάταξη αυτή.

[Σημειώνεται ότι : Ακόμα και αν από το μέσο διαφήμισης τιμολογούταν ο ενδιάμεσος διαφημιστής και όχι ο διαφημιζόμενος, το τιμολόγιο του εκδότη αποστέλλεται στο διαφημιζόμενο.]

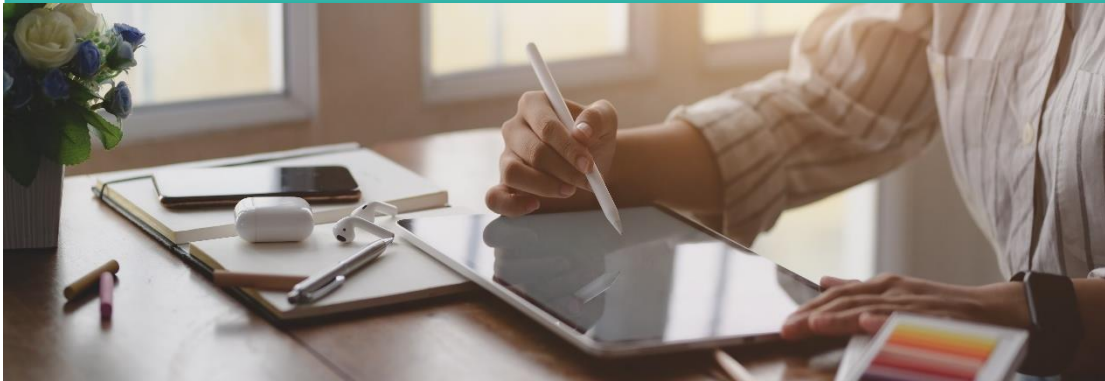
- Ως δαπάνη διαφήμισης, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού νοείται το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση τυχόν φόρων ή λοιπών επιβαρύνσεων.
- Περαιτέρω, η προϋπόθεση που τίθεται στην περ. β' του υπόψη άρθρου, με βάση την οποία η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί 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.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ (Από την απόφαση Ε.2033/2021):

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).

- Τα ανωτέρω αναφερόμενα στις περιπτώσεις 1 έως 4 εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των αντίστοιχων δαπανών φορολογικού έτους 2019 (για σκοπούς σύγκρισης με το έτος βάσης 2019).

## 5. ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ



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.

## 6. ΤΡΟΠΟΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΜΕΝΗΣ ΑΥΞΗΣΗΣ



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

### **Επισήμανση**

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

## 7. ΣΥΝΟΨΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΑΝΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (ΚΑΤΑ ΕΓΛΣ)



Έξοδα προβολής και διαφημίσεως		Δυνατότητα προσαύξησης	Βάση υπολογισμού Προσαύξησης
64.02	00 Διαφημίσεις από τον τύπο	Ναι	Δείτε περ. 1
64.02	01 Διαφημίσεις από το ραδιόφωνο - τηλεόραση	Ναι	Δείτε περ. 1
64.02	02 Διαφημίσεις από τον κινηματογράφο	Ναι	Δείτε περ. 1
64.02	03 Διαφημίσεις από τα λοιπά μέσα ενημερώσεως (Μόνο : Διαδίκτυο-Κοινωνικά Δίκτυα και των λοιπών ψηφιακά μέσα και εργαλεία )	Ναι	Δείτε περ. 2
64.02	04 Έξοδα λειτουργίας επιγραφών - Διαφημιστικά και χορηγικών μηνύματα ή επί πληρωμή δημοσιεύματα	Ναι	Δείτε περ. 3
64.02	05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων	Όχι	-----
64.02	06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	Όχι	-----
64.02	07 Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	Όχι	-----
64.02	08 Έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων (συμβατικές υποχρεώσεις)	Όχι	-----
64.02	09 Έξοδα αποστολής δειγμάτων	Όχι	-----
64.02	10 Αξία χορηγούμενων δειγμάτων	Όχι	-----

### ➤ Περίπτωση 1:

Η διαφημιστική δαπάνη, εκπίπτει προσαυξημένη, αποκλειστικά κατά το μέρος που αφορά το κόστος διαφήμισης (αγορά χρόνου ή χώρου στα

μέσα). Λοιπές δαπάνες διαφήμισης ή τυχόν παρεπόμενες δαπάνες/αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονται προς τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις δεν εμπίπτουν στις υπόψη διατάξεις.

➤ **Περίπτωση 2 :**

Η μετάδοση ή η καταχώριση πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του [άρθρου 52](#) του ν. [4339/2015](#). Δηλαδή 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.

➤ **Περίπτωση 3 :**

Η διαφημιστική δαπάνη, εκπίπτει προσαυξημένη, αποκλειστικά κατά το μέρος που αφορά το κόστος διαφήμισης (ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση). Λοιπές δαπάνες διαφήμισης ή τυχόν παρεπόμενες δαπάνες/αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονται προς τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις δεν εμπίπτουν στις υπόψη διατάξεις.

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..

## Σχετική Νομοθεσία

1. Ν.4172/2013 Άρθρο 22 Γ. Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021
2. Ν.4172/2013 Άρθρο 22Δ. Διαφημιστικές δαπάνες
3. [Ε.2033/2021 - 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](#)
4. [Άρθρο 12](#) του ν. [2328/1995](#)
5. [Άρθρο 54Ζ](#) του ν. [4174/2013](#) (ΚΦΔ),
6. Νόμος 1900/1990 - Άρθρο 5 «Τέλος διαφημίσεως».



Η BDO Ορκωτοί Ελεγκτές ΑΕ, μία ελληνική ανώνυμη εταιρία, είναι μέλος της BDO International Limited, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που εδρεύει στο Ηνωμένο Βασίλειο, και αποτελεί μέλος του διεθνούς δικτύου ανεξάρτητων εταιριών - μελών της BDO. BDO είναι η εμπορική επωνυμία για το δίκτυο της BDO και για καθεμιά από τις εταιρίες - μέλη της. Η BDO Ορκωτοί Ελεγκτές ΑΕ είναι το αποκλειστικό μέλος της BDO International στην Ελλάδα.

©2020 BDO GREECE. All rights reserved.

[www.bdo.gr](http://www.bdo.gr)