



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

**ΚΑΛΛΙΘΕΑ 08.03.2022**

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 722**

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.Τις διατάξεις:**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

**2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3.Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».**

**4.Την από 05.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', και το διακριτικό τίτλο '.....', Α.Φ.Μ. ...., η οποία εδρεύει στην ....., επί της οδού ..... αρ. .... και ..... αρ. .... κατά της υπ' αρ. .... /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.**

**5.Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.**

**6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.**

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Με την υπ' αρ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 593.193,61 €.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε κατόπιν της με αρ. ....../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου που προέκυψε από την εκκαθάριση της υποβληθείσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος {αρχικής – τροποποιητικής} για το φορολογικό έτος 2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1.Να γίνει δεκτή καθ' ολοκληρίαν η παρούσα Ενδικοφανής Προσφυγή και οι συμπεριλαμβανόμενοι σε αυτή ισχυρισμοί και τα συνοδευτικά της έγγραφα.

2.Να ακυρωθεί και να εξαφανιστεί η προσβαλλόμενη δια της παρούσας υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, εκδόσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και η από 27.09.2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

3.Να αναγνωριστεί η έκπτωση της δαπάνης ύψους € 8.533.869,10, κατά το έτος στο οποίο αφορά, ήτοι κατά το έτος 2018 και να διαταχθεί η επιστροφή του πιστωτικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους € 593.193,61 που προέκυψε από την υπ' αριθ. ....../2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που η Εταιρεία μας νομίμως υπέβαλε για το φορολογικό αυτό έτος, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

*“1. Η μη αναγνώριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 των πρόσθετων δαπανών συμπληρωματικής συντήρησης τροχαίου υλικού είναι ακυρωτέα καθόσον ερείδεται σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013)*

*2. Η μη αναγνώριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 των πρόσθετων δαπανών συμπληρωματικής συντήρησης τροχαίου υλικού είναι ακυρωτέα καθόσον πλήττει ανεπανόρθωτα τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της χρηστής διοίκησης*

*3. Η προσβαλλόμενη υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος είναι ακυρωτέα και λόγω έλλειψης αιτιολογίας - παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.”*

Επειδή, στις 24.06.2016 η προσφεύγουσα εταιρεία {η εταιρεία} σύναψε σύμβαση συντήρησης τροχαίου υλικού με την εταιρεία «.....» {η πάροχος}, με την οποία η τελευταία ανέλαβε την υποχρέωση να παρέχει στην προσφεύγουσα Εταιρεία υπηρεσίες συντήρησης, οι οποίες μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν και τις συμπληρωματικές υπηρεσίες συντήρησης του τροχαίου υλικού. Στο πλαίσιο της σύμβασης αυτής προέκυψε διαφωνία μεταξύ της Εταιρείας και της Παρόχου αναφορικά με τις συμπληρωματικές υπηρεσίες συντήρησης που παρασχέθηκαν κατά το διάστημα 09/2017 - 02/2019.

Ειδικότερα, η Πάροχος εξέδωσε προς την προσφεύγουσα Εταιρεία τιμολόγια παροχής Συμπληρωματικών Υπηρεσιών Συντήρησης με τον αναλογούντα Φ.Π.Α., τα οποία και συμπεριέλαβε στα λογιστικά της βιβλία ως έσοδα.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα Εταιρεία δεν αποδέχθηκε τα σχετικά τιμολόγια Συμπληρωματικών Υπηρεσιών Συντήρησης και δεν τα καταχώρισε ως δαπάνες στα βιβλία της στα οικεία φορολογικά έτη.

Περαιτέρω, η Εταιρεία επέστρεψε τα εν λόγω τιμολόγια στην Πάροχο, εκφράζοντας στις οικείες επιστολές τους λόγους μη αποδοχής αυτών.

Συγκεκριμένα, η οικεία Σύμβαση (άρθρο 5, παρ.2) όριζε σαφώς ότι για τις εν λόγω Συμπληρωματικές Υπηρεσίες Συντήρησης η Πάροχος έχει την υποχρέωση να υποβάλει σχετικές προϋπολογιστικές αναφορές (εκτίμηση ζημιάς, πρόταση επισκευής, εκτίμηση σχετικού κόστους εργασίας και ανταλλακτικών καθώς και απαιτούμενου χρόνου επισκευής) στην Εταιρεία προς έγκριση από την τελευταία πριν τη διενέργεια των εργασιών. Η εν λόγω διαδικασία δεν ακολουθήθηκε ως προς την υποβολή των απαραίτητων στοιχείων και εγκρίσεων και επιπρόσθετα ακόμη και κατά τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων δεν είχε προσκομιστεί επαρκές υποστηρικτικό υλικό αναφορικά με την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, ήτοι ανάλυση του κόστους και της φύσης αυτών.

Σύμφωνα με το άρθρο 27 της Σύμβασης κάθε Τεχνική Διαφορά, δηλαδή κάθε διαφορά μεταξύ της Εταιρείας και της Παρόχου, η οποία απορρέει από τη Σύμβαση και αφορά σε τεχνικά θέματα ανεξάρτητα από το εάν αυτά συνεπάγονται οικονομικές συνέπειες ή επιμερισμό της υπαιτιότητας, θα εισάγεται υποχρεωτικά προς επίλυση σε τεχνική επιτροπή, η οποία θα αποτελείται από τρία μέλη-πραγματογνώμονες, όπου ένα μέλος θα ορίζεται από την Εταιρεία, ένα μέλος θα ορίζεται από την Πάροχο και το τρίτο μέλος θα ορίζεται από κοινού από την Εταιρεία και την Πάροχο μεταξύ ανεξάρτητων τεχνικών εμπειρογνομόνων (εφεξής η «Τεχνική Επιτροπή»),

Στη συνέχεια, η ανωτέρω διαφωνία εισήχθη προς επίλυση σε Τεχνική Επιτροπή Πραγματογνομόνων, η οποία, σύμφωνα με το από 02.09.2019 Πρακτικό της, αποφάνθηκε ότι, οι συμπληρωματικές υπηρεσίες συντήρησης που παρασχέθηκαν στην Εταιρεία από την Πάροχο κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ανέρχονταν συνολικά σε 12.544.864,96 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α)

Κατόπιν των ανωτέρω, η Εταιρεία {προσφεύγουσα} αποδέχθηκε τα τιμολόγια που είχαν ήδη εκδοθεί από την Πάροχο και τα οποία ανέρχονταν σε 12.258.593,28 ευρώ (ήτοι, 1.620.907,11 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017, 8.862.590,91 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 1.775.095,26 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019). Επιπλέον, προς εκτέλεση της απόφασης της Τεχνικής Επιτροπής η Πάροχος εξέδωσε τον Σεπτέμβριο του 2019 στην Εταιρεία ένα εκκαθαριστικό τιμολόγιο ποσού 286.271,70 ευρώ.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία απέστειλε προς τη Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε/Τμήμα Β΄ το από 05.03.2020 αίτημά της το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. ...., αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης δαπανών ανώνυμης εταιρείας οι οποίες έγιναν αποδεκτές σε επόμενο φορολογικό έτος από το έτος που αφορούν κατόπιν διαιτητικής απόφασης τεχνικής επιτροπής πραγματογνομόνων».

Η τελευταία, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1047054 ΕΞ 2020/24.04.2020 έγγραφό της απάντησε ως κάτωθι:

“Απαντώντας στη σχετική αίτηση της εταιρείας «.....», αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 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 ιδίου νόμου, οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, 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, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών, 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.).

3. Επίσης, από τη Διοίκηση έχει διευκρινισθεί ότι χρόνος απόκτησης των ποσών που δικαιούται μισθώτρια ανώνυμη εταιρεία να εισπράξει λόγω της αναδρομικής μείωσης των μισθωμάτων που κατέβαλε στην εκμισθώτρια εταιρεία σε προηγούμενα φορολογικά έτη, με βάση εκτελεστή δικαστική απόφαση Διαιτητικού Δικαστηρίου, θεωρείται στοιχείο μειωτικό της δαπάνης του φορολογικού έτους στο οποίο ανάγονται τα μισθώματα (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1110012 ΕΞ 2016/18.07.2016 έγγραφό μας).

4. Ακόμη, από τη Διοίκηση έχει διευκρινισθεί ότι η δαπάνη που προκύπτει από την αναδρομική αναπροσαρμογή της τιμής προμήθειας φυσικού αερίου που αφορά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 κατόπιν απόφασης του Διαιτητικού Δικαστηρίου, εκπίπτει τα αντίστοιχα έτη από τα ακαθάριστα έσοδα ανώνυμης εταιρείας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιο. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι η εν λόγω δαπάνη του επιπλέον αναδρομικού τιμήματος που αφορά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς τα αντίστοιχα έτη από τα ακαθάριστα έσοδα ανώνυμης εταιρείας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου και κατ’ ανάλογη εφαρμογή των όσων έχουν διευκρινισθεί με το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1180327 ΕΞ 2016/13.12.2016 έγγραφό μας, ανεξαρτήτως της πραγματοποίησης (ή μη) πρόβλεψης εξόδου στους ισολογισμούς των αντίστοιχων ετών (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1112686 ΕΞ 2017/25.07.2017 έγγραφό μας).

5. Από τα στοιχεία της σχετικής αίτησης της εταιρείας «.....» προκύπτει ότι στις 24.06.2016 η εν λόγω εταιρεία σύναψε σύμβαση συντήρησης τροχαίου υλικού με την «.....» (Πάροχος), με την οποία η τελευταία ανέλαβε την υποχρέωση να παρέχει στην Εταιρεία υπηρεσίες συντήρησης, οι οποίες μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν και τις συμπληρωματικές υπηρεσίες συντήρησης του τροχαίου υλικού. Στο πλαίσιο της σύμβασης αυτής προέκυψε διαφωνία μεταξύ της Εταιρείας και της Παρόχου αναφορικά με τις συμπληρωματικές υπηρεσίες συντήρησης που παρασχέθηκαν κατά το διάστημα 09/2017 - 02/2019.

Ειδικότερα, η Πάροχος εξέδωσε προς την Εταιρεία τιμολόγια παροχής συμπληρωματικών υπηρεσιών συντήρησης (με τον αναλογούντα Φ.Π.Α), τα οποία και συμπεριέλαβε στα λογιστικά της βιβλία ως έσοδα. Ωστόσο, η Εταιρεία δεν αποδέχθηκε τα σχετικά τιμολόγια και δεν τα καταχώρισε ως δαπάνες στα βιβλία της στα οικεία φορολογικά έτη, λόγω μη υποβολής από την Πάροχο των σχετικών προϋπολογιστικών αναφορών (εκτίμηση ζημιάς, πρόταση επισκευής, εκτίμηση σχετικού κόστους εργασίας και ανταλλακτικών καθώς και απαιτούμενου χρόνου επισκευής) στην Εταιρεία προς έγκριση πριν από τη διενέργεια των εργασιών, όπως όριζε η σχετική σύμβαση. Στη συνέχεια, η ανωτέρω διαφωνία εισήχθη προς επίλυση σε Τεχνική Επιτροπή Πραγματογνωμόνων, η οποία, σύμφωνα με το από 2.09.2019 Πρακτικό της, αποφάνθηκε ότι οι συμπληρωματικές υπηρεσίες συντήρησης που παρασχέθηκαν στην Εταιρεία από την Πάροχο κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ανέρχονταν συνολικά σε 12.544.864,96 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α).

Κατόπιν των ανωτέρω, η Εταιρεία αποδέχθηκε τα τιμολόγια που είχαν ήδη εκδοθεί από την Πάροχο και τα οποία ανέρχονταν σε 12.258.593,28 ευρώ (ήτοι, 1.620.907,11 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017, 8.862.590,91 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 1.775.095,26 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019). Επιπλέον, προς εκτέλεση της απόφασης της Τεχνικής Επιτροπής η Πάροχος εξέδωσε τον Σεπτέμβριο του 2019 στην Εταιρεία ένα εκκαθαριστικό τιμολόγιο ποσού 286.271,70 ευρώ.

6. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται ότι οι εν λόγω δαπάνες που αφορούν τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς τα αντίστοιχα έτη από τα ακαθάριστα έσοδα της «.....», εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιό μας και κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων έχουν διευκρινισθεί με τα αριθ. ΔΕΑΦ Β 1180327 ΕΞ 2016/13.12.2016 και ΔΕΑΦ Β 1112686 ΕΞ 2017/25.7.2017 έγγραφά μας, ανεξαρτήτως της πραγματοποίησης (ή μη) πρόβλεψης εξόδου στους ισολογισμούς των αντίστοιχων ετών”.

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αρ. ....../2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, στην οποία συμπεριέλαβε τιμολόγια εκδόσεως της ..... συνολικής αξίας **8.533.869,10\_€**. Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε επιπρόσθετο πιστωτικό ποσό για επιστροφή ύψους **593.193,61\_€**, το οποίο από τον διενεργηθέντα έλεγχο δυνάμει της ως άνω εντολής ελέγχου δεν αναγνωρίσθηκε προς επιστροφή και εκδόθηκε σχετικά η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη.

Επειδή, η φορολογική αρχή, δεν αναγνώρισε προς επιστροφή το ανωτέρω ποσό, με το σκεπτικό ότι, “δεν τηρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιό της Α.Α.Δ.Ε, προκειμένου να αναγνωρισθούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 οι πρόσθετες δαπάνες συμπληρωματικής συντήρησης τροχαίου υλικού συνολικού ύψους 8.533.869,10 €, που έχουν συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα με αρ. ....../2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι δεν έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του ελεγχόμενου φορολογικού έτους”.

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 19** του ν. **4174/2013** (Α' 170) που ισχύει από 01.01.2014 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «**1)** Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. **2)** ... **3) α)** Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης ...».

**Επειδή** με τις διατάξεις του ν. **4172/2013** (Α' 167) που ισχύει από 01/01/2014 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

Στο **άρθρο 47** ότι: «**1)** Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του ΚΦΕ, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο», ενώ στο **άρθρο 21** ότι: «**2)** Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης, και στο **άρθρο 22** ότι: Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του **άρθρου 23** του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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,

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

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

“**3.** 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”.

Περαιτέρω, με αποφάσεις της Διοίκησης σχετικά με τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με την υποβολή της δήλωσης κάθε φορολογικού έτους (σχετ. ΠΟΛ1049/2016, ΠΟΛ 1030/2017, ΠΟΛ1057/2018, **A.1037/2019**) συνυποβάλλονται επίσης:

α) Αντίγραφο των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία του ν. 4308/2014, ... **δ) Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)**

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι βάση προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος αποτελεί η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται με βάση τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Ως εκ τούτου η κάθε δήλωση που υποβάλλεται (αρχική ή τροποποιητική) θα πρέπει να συνοδεύεται και να επιβεβαιώνεται από τις αντίστοιχες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπως αυτές έχουν συνταχθεί από τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (τόσο λογιστικής όσο και φορολογικής βάσης-άρθρο 3 παρ.5 ΕΛΠ).

**Επειδή** η περίπτωση τροποποίησης (είτε στοιχείου λογιστικής βάσης είτε στοιχείου φορολογικής βάσης) κατόπιν οριστικοποίησης των καταχωρήσεων και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τα φορολογικά έτη 2015 και μετά αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

**Επειδή**, οι διατάξεις του ν. **4308/2014** (Α' 251/24.11.2014), μεταξύ άλλων ορίζουν ότι:

#### **Άρθρο 3.Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία**

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.».

#### **Άρθρο 5.Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

«1.Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2.Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου...

4.Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. ...

12. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή».

#### **Άρθρο 6.Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων**

1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

- α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.
- β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.
- γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

- α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή
- β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

#### **Άρθρο 16. Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθακής Θέσης (Πίνακας).
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).
- ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Επειδή από τις προαναφερθείσες διατάξεις των ΕΛΠ, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) πρέπει να ερμηνεύονται πάντα σε συνδυασμό με τις ειδικότερες διατάξεις των άρθρων του ν. 4308/2014, και του άρθρου 21 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013) οι οποίες έχουν ως στόχο τη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου, αυστηρού και λειτουργικού λογιστικού ρυθμιστικού πλαισίου για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες και, μεταξύ άλλων, θεσπίζουν την υποχρέωση τήρησης των λογιστικών βιβλίων των νομικών οντοτήτων, είτε με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είτε με βάση τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, ενώ, συγχρόνως, προβλέπουν ακριβές και αυστηρό χρονικό πλαίσιο, εντός του οποίου πρέπει να διενεργείται η ενημέρωση των

λογιστικών τους αρχείων (βιβλίων). Οι υποχρεώσεις αυτές των νομικών οντοτήτων είναι άμεσα συνυφασμένες με την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, ενώ, ταυτόχρονα, αποτελούν και οι ίδιες αυτοτελή φορολογική υποχρέωση.

Δεν είναι δυνατή συνεπώς η αυτοτελής εφαρμογή του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., σχετικά με το δικαίωμα υποβολής τροποποιητικής (ανακλητικής) δήλωσης, στην περίπτωση των παραπάνω επιχειρήσεων και νομικών οντοτήτων, παρά μόνο σε συνδυασμό και εφόσον το επιτρέπουν οι ειδικότερες διατάξεις των άρθρων 6, 28, 29 και 30 του ν. 4308/2014, 21 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αρ. ....../2019 ΑΡΧΙΚΗ δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τα ακόλουθα αριθμητικά δεδομένα:

| <b>1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ<br/>«ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ»</b> | <b>ΔΕΔΟΜΕΝΑ<br/>ΑΡΧΙΚΗΣ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Ακαθάριστα Έσοδα (κωδ. 015}                                           | 117.740.292,10                          |
| Ζημία χρήσης βάσει ΔΛΠ-ΕΛΠ (κωδ.117)                                  | 7.328.787,20                            |
| (+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ-ΦΒ<br>(κωδ.118)                | 6.249.929,63                            |
| (-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ-ΦΒ<br>(κωδ.119)                | 942.873,22                              |
| Φορολογική ζημία χρήσης (κωδ. 017)                                    | 2.021.730,79                            |
| Πλέον: Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες<br>(κωδ.455)            | 4.067.225,99                            |
| Σύνολο κερδών (κωδ.024)                                               | 2.045.495,20                            |
| Υπόλοιπο ζημιών (κωδ.224)                                             |                                         |
| Κέρδη φορολογικού έτους (κωδ.029)                                     | 2.045.495,20                            |
| Ζημία φορολογικού έτους (κωδ.030)                                     |                                         |
| Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση (κωδ.040)                         | 2.045.495,20                            |
| Ζημία μετά τη φορολογική αναμόρφωση (κωδ.400)                         |                                         |

Από την εκκαθάριση δε, προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ποσού 4.737.093,37 € και το οποίο επεστράφη στην προσφεύγουσα {Α.Β.Κ.Τ. ....../2020}

Επειδή, η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της από 24.06.2016 σύμβασης με την ....., και μετά από την Απόφαση της Τεχνικής Επιτροπής Πραγματογνώμων, αποδέχθηκε για το φορολογικό έτος 2018 τα τιμολόγια που είχαν ήδη εκδοθεί συνολικής αξίας 8.533.869,19 €, και τα οποία εμφανίζονται καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας το 2019. Προς τούτο υπέβαλε τη με αρ. ....../2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τα ακόλουθα αριθμητικά δεδομένα:

| <b>1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ<br/>«ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ»</b> | <b>ΔΕΔΟΜΕΝΑ<br/>ΤΡΟΠ/ΚΗΣ<br/>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> |
|-----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| Ακαθάριστα Έσοδα (κωδ. 015}                                           | 117.740.292,10                           |

|                                                         |               |
|---------------------------------------------------------|---------------|
| Ζημία χρήσης βάσει ΔΛΠ-ΕΛΠ (κωδ.117)                    | 7.328.787,20  |
| (+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ-ΦΒ (κωδ.118)     | 4.650.557,06  |
| (-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ-ΦΒ (κωδ.119)     | 7.877.369,75  |
| Φορολογική ζημία χρήσης (κωδ. 017)                      | 10.555.599,89 |
| Πλέον: Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (κωδ.455) | 4.067.225,99  |
| Σύνολο κερδών (κωδ.024)                                 |               |
| Υπόλοιπο ζημιών (κωδ.224)                               | 6.488.373,90  |
| Κέρδη φορολογικού έτους (κωδ.029)                       |               |
| Ζημία φορολογικού έτους (κωδ.030)                       | 6.488.373,90  |
| Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση (κωδ.040)           |               |
| Ζημία μετά τη φορολογική αναμόρφωση (κωδ.400)           | 6.488.373,90  |

Από την εκκαθάριση δε, προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ποσού 5.330.286,98 €, ήτοι επιπρόσθετο πιστωτικό ποσό για επιστροφή ύψους 593.193,61 € {5.330.286,98 - 4.737.093,37}

Επειδή, οι Προσωρινές διαφορές {θετικές και αρνητικές} μεταξύ Δ.Λ.Π /Ε.Λ.Π. - Φ.Β στην υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος προέκυψαν ως εξής:

| ΚΩΔΙΚΟΙ       |                |                 | 118            | 119              |              |
|---------------|----------------|-----------------|----------------|------------------|--------------|
| Λογαριασμός   | Λογιστική Βάση | Φορολογική Βάση | Θετική Διαφορά | Αρνητική Διαφορά | ΣΥΝΟΛΟ       |
| 68.00.00.0000 | 185.043,00     | 0,00            | 185.043,00     | 0,00             | 185.043,00   |
| 68.09.00.0000 | 4.555.778,04   | 90.263,98       | 4.465.514,06   | 0,00             | 4.465.514,06 |
| 84.00.00.0002 | -274.755,45    | 0,00            | 0,00           | -274.755,45      | -274.755,45  |
| 84.00.11.0000 | -410.381,77    | 0,00            | 0,00           | -410.381,77      | -410.381,77  |
| 84.91.00.0000 | -257.736,00    | 0,00            | 0,00           | -257.736,00      | -257.736,00  |
| 62.07.09:9999 | 1.599.372,57   | 0,00            | 1.599.372,57   | 0,00             | 1.599.372,57 |
| ΣΥΝΟΛΟ        | 5.397.320,39   | 90263,98        | 6.249.929,63   | -942873,22       | 5.307.056,41 |

Επειδή, οι Προσωρινές διαφορές (θετικές και αρνητικές) μεταξύ Δ.Λ.Π. /Ε.Λ.Π. - Φ.Β στην υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος προέκυψαν ως εξής:

| ΚΩΔΙΚΟΙ       |                |                 | 118            | 119              |              |
|---------------|----------------|-----------------|----------------|------------------|--------------|
| Λογαριασμός   | Λογιστική Βάση | Φορολογική Βάση | Θετική Διαφορά | Αρνητική Διαφορά | ΣΥΝΟΛΟ       |
| 68.00.00.0000 | 185.043,00     | 0,00            | 185.043,00     | 0,00             | 185.043,00   |
| 68.09.00.0000 | 4.555.778,04   | 90.263,98       | 4.465.514,06   | 0,00             | 4.465.514,06 |
| 84.00.00.0002 | -274.755,45    | 0,00            | 0,00           | -274.755,45      | -274.755,45  |

|                                                                  |                     |                     |                     |                      |                      |
|------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|----------------------|----------------------|
| 84.00.11.0000                                                    | -410.381,77         | 0,00                | 0,00                | -410.381,77          | -410.381,77          |
| 84.91.00.0000                                                    | -257.736,00         | 0,00                | 0,00                | -257.736,00          | -257.736,00          |
| 62.07.09.9999<br>(Δαπάνες<br>συμπληρωματικής<br>συντήρησης 2018) | 1.599.372,57        | 8.533.869,10        | 0,00                | -6.934.496,53        | -6.934.496,53        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                    | <b>5.397.320,39</b> | <b>8.624.133,08</b> | <b>4.650.557,06</b> | <b>-7.877.369,75</b> | <b>-3.226.812,69</b> |

**Επειδή**, συνεπεία των ανωτέρω, η Φορολογική ζημία του υπό κρίση φορολογικού έτους (Κωδ. 017) αυξήθηκε από 2.021.730,79 € (Αρχική Δήλωση) σε 10.555.599,89 € (Τροποποιητική Δήλωση) και από την εκκαθάριση της τελευταίας προέκυψε το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό ύψους 593.193.61 €.

Η παραπάνω διαφορά συνολικού ύψους 8.533.869,10 € αφορά τις πρόσθετες δαπάνες συμπληρωματικής συντήρησης έτους 2018 βάσει του από 02.09.2019 Πρακτικού Τεχνικής Επιτροπής Άρθρου 27.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 27.09.2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2018 διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 Α του Ν. 4174/2013 από την ελεγκτική εταιρεία ..... και έλαβε φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη με θέμα έμφασης.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει, ότι, οι οικονομικές καταστάσεις για το φορολογικό έτος 2018 που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ:

α) έχουν εγκριθεί από την από 22.03.2019 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της προσφεύγουσας.

β) έχουν εγκριθεί από την από 17.04.2019 Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων

γ) έχουν καταχωρηθεί στο ΓΕΜΗ την 15.05.2019 με αρ. καταχώρησης .....

**Επειδή**, σχετικά με τις προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013, παρατηρούμε, ότι, οι υπό κρίση δαπάνες:

Α) δεν περιλαμβάνεται στις μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., ούτε στις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου,

Β) αφορούν στις Συμπληρωματικές Υπηρεσίες Συντήρησης που παρασχέθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2018 και συνεπώς η σχετική συνολική δαπάνη ήταν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας,

Γ) αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, η αξία των οποίων εκτιμήθηκε από την Τεχνική Επιτροπή, και

Δ) αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά, δηλαδή από τιμολόγια τα οποία εκδόθηκαν από την Πάροχο εντός του έτους που αφορούν και είχαν καταχωρηθεί ως έσοδα στα βιβλία της Παρόχου, ωστόσο δεν είχαν γίνει αποδεκτά από την προσφεύγουσα Εταιρεία. Γι' αυτό δε τον λόγο διενεργήθηκε η σχετική διαδικασία Διαιτησίας ως ορίζεται στην προαναφερθείσα σύμβαση και καταχωρήθηκαν στα βιβλία το 2019 κατόπιν ολοκλήρωσής της σχετικής διαδικασίας.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2019 – έτος που αποδέχθηκε το πόρισμα της Τεχνικής Επιτροπής του Άρθρου 27 – δεν εξέπεσε τις ως άνω δαπάνες φορολογικά, αλλά αναμόρφωσε αυτές το 2020 με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2018.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την με αρ. ....../2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Ε., φορολογικού έτους 2018, η οποία υποβλήθηκε μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων της 17.04.2019 προβαίνει σε επανυπολογισμό των θετικών και αρνητικών προσωρινών διαφορών, με αποτέλεσμα την αύξηση της φορολογικής ζημιάς από 2.021.730,79 € σε 10.555.599,89 €, ήτοι διαφορά 8.533.869,10 €, η οποία αφορά τις πρόσθετες δαπάνες συμπληρωματικής συντήρησης έτους 2018 βάσει του προαναφερθέντος από 02.09.2019 Πρακτικού Τεχνικής Επιτροπής Άρθρου 27, χωρίς να έχει καταχωρήσει αυτές στα φορολογικά της αρχεία του φορολογικού έτους 2018 εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών των άρθρων 1 και 6 του Ν 4308/2014.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την ως άνω προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης και έκρινε ότι δεν δικαιούται επιστροφής του επιπλέον πιστωτικού υπολοίπου ύψους **593.193,61 €** που προέκυψε από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, επειδή ο φορολογικός έλεγχος έκρινε, ότι *“δεν τηρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιό της Α.Α.Δ.Ε, προκειμένου να αναγνωρισθούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 οι πρόσθετες δαπάνες συμπληρωματικής συντήρησης τροχαίου υλικού συνολικού ύψους 8.533.869,10€, που έχουν συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα με αρ. ....../2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι δεν έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του ελεγχόμενου φορολογικού έτους”*.

**Επειδή**, ο ανωτέρω ισχυρισμός της φορολογικής αρχής, είναι εσφαλμένος, καθότι η σχετική υποχρέωση αναγνωρίστηκε από την προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2019, κατόπιν εκδόσεως της από 02.09.2019 διαιτητικής απόφασης της Τεχνικής Επιτροπής. Συνεπώς, τα σχετικά τιμολόγια δεν θα μπορούσαν να είχαν καταχωρηθεί σε προγενέστερο χρονικό σημείο, ήτοι πριν την έκδοση της από 02.09.2019 διαιτητικής απόφασης, με βάση την οποία καθορίστηκε το ύψος της αξίας των παρεχόμενων υπηρεσιών, καθώς έως τότε δεν είχαν γίνει αποδεκτά από την προσφεύγουσα. Με βάση δε την ως άνω απόφαση, η προσφεύγουσα καταχώρησε τα σχετικά τιμολόγια στα βιβλία της κατά το φορολογικό έτος 2019, δεδομένου ότι για το φορολογικό έτος 2018 είχε ήδη καταρτίσει και δημοσιεύσει οικονομικές καταστάσεις, αδυνατώντας ως εκ τούτου να εγγράψει τη σχετική δαπάνη στα βιβλία παρελθόντος έτους.

**Επειδή**, η μη καταχώρηση των τιμολογίων της ..... στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση στον ισολογισμό του φορολογικού έτους 2018 αλλά και ο τυχόν σχηματισμός ή μη πρόβλεψης, δεν δύναται να επηρεάσει το δικαίωμα έκπτωσης της προσφεύγουσας, καθώς, σύμφωνα με την έγγραφη απάντηση της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν στα έτη που αφορούν ανεξαρτήτως της πραγματοποίησης (ή μη) πρόβλεψης εξόδου στους ισολογισμούς των αντίστοιχων ετών και εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την τροποποιητική της δήλωση φορολογικού έτους 2018, μετέβαλε τις Προσωρινές διαφορές (θετικές και αρνητικές) μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β, λαμβάνοντας υπόψη την από 02.09.2019 διαιτητική απόφαση της Τεχνικής Επιτροπής, το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο, αλλά και την καταφατική απάντηση της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας επί του έγγραφου ερωτήματος της προσφεύγουσας, θα πρέπει να αναγνωριστεί η έκπτωση της αμφισβητούμενης δαπάνης, ύψους 8.533.869,10 €, κατά το έτος στο οποίο αφορά – 2018 - και να επιστραφεί το πιστωτικό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 593.193,61 € που προέκυψε από την υπ' αριθ. ....../2020 υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ....../05.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, και το διακριτικό τίτλο ‘.....’, Α.Φ.Μ. ......., την ακύρωση της υπ' αρ. ....../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και την επιστροφή του Π.Υ. ύψους 593.193,61 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς**  
**Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ**  
**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η:** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.