



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1449

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

2. 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».

3. Την από **29/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στην, επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, γ) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και δ) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **02/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 7.399,54 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 1.849,88 €, ήτοι συνολικό ποσό **9.249,42 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 15.743,79 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 7.871,89 €, ήτοι συνολικό ποσό **23.615,68 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 15.685,20 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 7.842,60 €, ήτοι συνολικό ποσό **23.527,80 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μειώθηκε η ζημία χρήσης προς μεταφορά στο ποσό των 138.478,70 ευρώ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 02-12-2021, έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει των άρθρων 23 έως 26 του ν.4174/2013, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση των με αρ. /2020 και /2020 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2015 έως 31/12/2018.

Σύντομο ιστορικό:

Με το υπ' αριθμό /2006 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου , η προσφεύγουσα, αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ιδιοκτησίας ακινήτου, απέκτησε με αγορά την πλήρη κυριότητα δεκαπέντε (15) οριζόντιων ιδιοκτησιών του ακινήτου επί της οδού (πρώην), αρ. στην , κοινά, αδιαίρετα και κατά ποσοστό ένα δεύτερο (1/2) εξ αδιαίρετου με την εταιρεία Ακολουθώντας, με το υπ' αριθμό /2007 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου , οι εν λόγω οριζόντιες ιδιοκτησίες μεταβιβάστηκαν στην εταιρεία με την επωνυμία και με το υπ' αριθμό /2007 συμβόλαιο της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου, συνήφθη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ των πωλητριών εταιρειών, ως μισθώτριες και της αγοράστριας ως εκμισθώτριας (sale and lease back).

Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε σε είκοσι (20) έτη και το μηνιαίο μίσθωμα ορίστηκε κατ' αρχήν σε 137.245,01 € (68.622,51 € για κάθε μισθώτρια). Με την παράγραφο 7

της ως άνω σύμβασης συμφωνήθηκε ότι η προσφεύγουσα θα επιβαρύνεται αποκλειστικά με όλους τους φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του δημοσίου. Από τα στοιχεία του φακέλου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, κατά τα φορολογικά έτη 2015-2018, απέκτησε εισοδήματα από την υπεκμίσθωση των οριζόντιων ιδιοκτησιών του ακινήτου επί της οδού (στο ποσοστό 50% που της ανήκει), με υπομισθωτή την και από την εκμίσθωση των οριζόντιων ιδιοκτησιών ενός δεύτερου ακινήτου με μισθωτή την

Για το φορολογικό έτος 2015, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δαπάνες συνολικού ποσού 25.515,63 € δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και πρόσθεσε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη. Μεταξύ των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών είναι δύο (2) Τ.Π.Υ. έκδοσης Πειραιώς leasing ποσού 10.019,41 € το καθένα, τα οποία αφορούν στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. του ακινήτου, που μισθώθηκε στην προσφεύγουσα από την εκμισθώτρια Πειραιώς Leasing, βάσει του υπ' αριθμ./2007 συμβολαίου χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου.

Για το φορολογικό έτος 2016, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δαπάνες συνολικού ποσού 54.288,92 € δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και πρόσθεσε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη. Μεταξύ των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών είναι πέντε (5) Τ.Π.Υ. έκδοσης Πειραιώς leasing, ποσού 10.345,68 € το καθένα, τα οποία αφορούν στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. του ακινήτου, που μισθώθηκε στην προσφεύγουσα από την εκμισθώτρια Πειραιώς Leasing, βάσει του υπ' αριθμ./2007 συμβολαίου χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου.

Για το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δαπάνες συνολικού ποσού 60.086,93 € δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και πρόσθεσε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη. Μεταξύ των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών είναι πέντε (5) Τ.Π.Υ. έκδοσης Πειραιώς leasing ποσού 10.345,68 € το καθένα, τα οποία αφορούν στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. του ακινήτου, που μισθώθηκε στην προσφεύγουσα από την εκμισθώτρια Πειραιώς Leasing, βάσει του υπ' αριθμ./2007 συμβολαίου χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου.

Για το φορολογικό έτος 2018, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δαπάνες συνολικού ποσού 57.829,93 € δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και πρόσθεσε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη. Μεταξύ των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών είναι πέντε (5) Τ.Π.Υ. έκδοσης Πειραιώς leasing ποσού 10.084,47 € το καθένα, τα οποία αφορούν στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. του ακινήτου, που μισθώθηκε στην προσφεύγουσα από την εκμισθώτρια Πειραιώς Leasing, βάσει του υπ' αριθμ./2007 συμβολαίου χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι είναι παράνομη η διαπίστωση του ελέγχου περί μη πλήρωσης της προϋπόθεσης α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013 ως προς την εκπαιδευτικότητα της δαπάνης του ΕΝ.Φ.Ι.Α., σύμφωνα με τα κάτωθι:

Ως προς την έννοια της «πραγματοποίησης της δαπάνης προς το συμφέρον της επιχείρησης», δηλαδή την παραγωγικότητας αυτής (προϋπόθεση α' του άρθρου 22 παρ. 1 Ν. 4172/2013), βάσει πάγιας πλέον νομολογίας, ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται οι δαπάνες εκείνες, οι οποίες ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθεται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στην διεύρυνση των εργασιών της

επιχειρήσεως, στην αύξηση του εισοδήματος της και γενικώς στη βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης. Δεν επιτρέπεται όμως στη φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα, κατά τη συγκεκριμένη εκάστοτε, περίπτωση, και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 161/2021, ΣτΕ 275/2020, ΣτΕ 1328/2020, ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1602/2011, ΣτΕ 1227/1995). Εξάλλου, στην έννοια των παραγωγικών δαπανών εμπίπτουν όχι μόνον οι δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως, αλλά και οι οικειοθελώς (από ελευθεριότητα) καταβαλλόμενες δαπάνες, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣτΕ 1686/2014, ΣτΕ 8/2014, ΣτΕ 1151/2012, ΣτΕ 650/2005).

Περαιτέρω, σύμφωνα με το αρ πρωτ ΔΕΑΦ Β 1111174 ΕΞ/20.7.2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ έχουν γίνει δεκτά τα ακόλουθα: «[...] η έκπτωση των δαπανών που μία εταιρεία επαναχρεώνει είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της) δεν εκπίπτουν λόγω της επαναχρέωσης αυτής και μόνο, αλλά εξαρτάται από το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ή όχι, 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. Κατά συνέπεια, δαπάνες που επαναχρεώνονται και περιλαμβάνονται στις περιοριστικά κατονομαζόμενες μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 23 δεν εκπίπτουν. Είναι προφανές ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 εφαρμόζονται και για τις εταιρείες εκείνες που δέχονται την επαναχρέωση. Ωστόσο τονίζεται ότι σκόπιμη και προς διευκόλυνση του ελέγχου, προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών, θα ήταν η επαναχρέωση κάθε δαπάνης διακεκριμένα και όχι του συνόλου αυτών.»

Επειδή, με το άρθρο 21, παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις....»

Επειδή, με το άρθρο 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 Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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, με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε

προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»

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

«....

Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

....

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ο φόρος εισοδήματος,

ββ) το τέλος επιτηδεύματος,

γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

....

Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).

Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαίρεση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω.»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1111174 ΕΞ 2017, με θέμα: Φορολογική μεταχείριση δαπανών τις οποίες μία επιχείρηση επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες ή σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της):

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν.4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αιθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, 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. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας 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. Με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) 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.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο [άρθρο 50](#) του Κ.Φ.Ε.

3. Επίσης, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση επαναχρέωσης φόρων στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

4. Με βάση στοιχεία που έχουν περιέλθει στην υπηρεσία μας τόσο από γραπτά όσο και από προφορικά ερωτήματα προκύπτει ότι εταιρείες βάσει σύμβασης που έχουν συνάψει με πελάτες τους (ανεξάρτητες επιχειρήσεις) επαναχρεώνουν σε αυτούς δαπάνες, όπως κόστη παροχής υπηρεσιών, διοικητικά κόστη, χρηματοοικονομικά κόστη, καθώς και δαπάνες οι οποίες περιλαμβάνονται στις αναφερόμενες μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (π.χ. της περ. ι' του [άρθρου 23](#) που αφορούν στη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτιση και διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων). Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση εταιρειών που δεν έχουν ενταχθεί στις διατάξεις του ν.89/1967 και έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις για τις οποίες και προβαίνουν σε δαπάνες τις οποίες επαναχρεώνουν σε αυτές.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ΚΦΕ, δηλαδή δαπάνες που δεν αφορούν

στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της δεν εκπίπτουν. Οι ίδιες προϋποθέσεις ισχύουν και για τις δαπάνες εκείνες που επαναχρεώνονται προς τον πελάτη εταιρείας βάσει σχετικής σύμβασης που έχει υπογραφεί με αυτόν. Όσον αφορά δε την επαναχρέωση δαπανών προς συνδεδεμένες εταιρείες μετά την εφαρμογή των προϋποθέσεων του [άρθρου 22](#) του ΚΦΕ εφαρμογή θα έχουν τα ειδικότερα αναφερόμενα με βάση το [άρθρο 50](#) ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

6. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, η έκπτωση των δαπανών που μία εταιρεία επαναχρεώνει είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της) δεν εκπίπτουν λόγω της επαναχρέωσης αυτής και μόνο, αλλά εξαρτάται από το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ΚΦΕ ή όχι, 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. Κατά συνέπεια, δαπάνες που επαναχρεώνονται και περιλαμβάνονται στις περιοριστικά κατονομαζόμενες μη εκπιπόμενες δαπάνες του [άρθρου 23](#) δεν εκπίπτουν.

Είναι προφανές ότι οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) εφαρμόζονται και για τις εταιρείες εκείνες που δέχονται την επαναχρέωση. Ωστόσο τονίζεται ότι σκόπιμη και προς διευκόλυνση του ελέγχου, προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών, θα ήταν η επαναχρέωση κάθε δαπάνης διακεκριμένα και όχι του συνόλου αυτών.»

Επειδή, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. δεν περιλαμβάνεται στους φόρους που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, οι οποίοι απαριθμούνται περιοριστικά στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1111174 ΕΞ 2017, προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ΚΦΕ, δηλαδή δαπάνες που δεν αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της δεν εκπίπτουν. Οι ίδιες προϋποθέσεις ισχύουν και για τις δαπάνες εκείνες που επαναχρεώνονται προς τον πελάτη εταιρείας βάσει σχετικής σύμβασης που έχει υπογραφεί με αυτόν.

Επειδή, εν προκειμένω, η δαπάνη του ΕΝ.Φ.Ι.Α. αφορά στην επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας η οποία είναι η εκμίσθωση και διαχείριση ακινήτων. Επιπλέον, η επαναχρέωση της εν λόγω δαπάνης από την Πειραιώς Χρηματοδοτικές Μισθώσεις Α.Ε. στην προσφεύγουσα, έγινε βάσει της παρ. 7 του υπ' αριθμό 2748/12-03-2007 Συμβολαίου Χρηματοδοτικής Μίσθωσης.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η δαπάνη του ΕΝ.Φ.Ι.Α. εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας καθώς πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1113/2015 και ισχύει για τις περιπτώσεις που μία επιχείρηση επαναχρεώνει σε τρίτους (πελάτες της) βάσει σχετικής σύμβασης.

Αποφαιζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση:

α) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		85.667,46	111.183,09	91.144,27	5.476,81
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	24.843,56	32.243,10	26.431,84	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0	0	0	
ΣΥΝΟΛΟ		24.843,56	32.243,10	26.431,84	
Φόρος προκαταβληθείς		517,15	517,15	517,15	
Φόρος παρακρατηθείς					
ΣΥΝΟΛΟ		24.326,41	31.725,95	25.914,69	1.588,27
Προκαταβολή φόρου		24.843,56	24.843,56	24.843,56	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		19.996,88	19.996,88	19.996,88	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3.999,38	3.999,38	3.999,38	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				0	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ			1.849,88	158,83	158,83
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	74.166,23	83.415,65	75.913,34	1.747,10
	για επιστροφή		0		

β) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		86.738,11	141.027,03	89.298,63	2.560,52
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	25.154,05	40.897,84	25.896,60	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0	0	0	
ΣΥΝΟΛΟ		25.154,05	40.897,84	25.896,60	
Φόρος προκαταβληθείς		24.843,56	24.843,56	24.843,56	

Φόρος παρακρατηθείς				
ΣΥΝΟΛΟ	310,49	16.054,28	1.053,04	742,55
Προκαταβολή φόρου	25.154,05	25.154,05	25.154,05	
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	19.894,50	19.894,50	19.894,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	3.978,90	3.978,90	3.978,90	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου			0	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		7.871,89		0,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
	για καταβολή	50.337,94	73.953,62	51.080,49
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για επιστροφή		0	742,55

β) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		65.994,27	120.081,20	68.352,80	2.358,53
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	19.138,34	34.823,55	19.822,31	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0	0	0	
ΣΥΝΟΛΟ		19.138,34	34.823,55	19.822,31	
Φόρος προκαταβληθείς		25.154,05	25.154,05	25.154,05	
Φόρος παρακρατηθείς					
ΣΥΝΟΛΟ		-6.015,71	9.669,50	-5.331,74	683,97
Προκαταβολή φόρου		19.138,34	19.138,34	19.138,34	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		19.912,82	19.912,82	19.912,82	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3.982,56	3.982,56	3.982,56	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				0	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ			7.842,60		0,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
	για καταβολή	38.018,01	61.545,82	38.701,98	683,97
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για επιστροφή		0		

δ) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		-190.308,63	-138.478,70	-188.901,05	1.407,58
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				0,00
	Χρεωστικό ποσό				
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0	0	0	
ΣΥΝΟΛΟ		0,00	0,00	0,00	
Φόρος προκαταβληθείς		19.138,34	19.138,34	19.138,34	
Φόρος παρακρατηθείς			0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		0,00	0,00	0,00	
Προκαταβολή φόρου			0,00	0,00	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		7.376,75	7.376,75	7.376,75	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		1.475,35	1.475,35	1.475,35	0,00
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				0	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ					
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
					0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή				
	για επιστροφή	9.286,24	9.286,24	9.286,24	

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.