



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 17/03/2020

Αριθμός απόφασης: 574

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/11/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στο επί της οδού κατά της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της με αριθμ...../2019 **επιφυλάξεως του άρθρου 20 του ν.4174/2013** που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία συνημμένη στην με αριθμό καταχώρησης TAXISNET δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018 και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ**.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20/11/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η με αριθμ...../2019 επιφύλαξη του άρθρου 20 του ν.4174/2013 που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία συνημμένη στην με αριθμό καταχώρησης TAXISNET δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την ανωτέρω επιφύλαξη ως προς την έκπτωσης της δαπάνης που αφορά την καταβληθείσα αποζημίωση πελατείας προς την εταιρεία ύψους 1.000.000 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και να της επιστραφεί νομιμοτόκως ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος εισοδήματος, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό την μη νόμιμη σιωπηρή απόρριψη της επιφύλαξης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ καθώς η καταβληθείσα αποζημίωση πελατείας συνιστά επιχειρηματική δαπάνη η οποία πληροί σωρευτικά όλα τα επιμέρους κριτήρια του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (σχετική νομολογία ΣΤΕ 650/2005).

Επειδή σύμφωνα με την **Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Α 1037/2019 ««Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013»».**

«δ. Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του ν. 4174/2013, προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά, συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη.».

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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,

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.

Επειδή στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται :

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...

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 πληρωμή».

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1113/2015 ορίζεται:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των [άρθρων 22, 22Α](#) και [23 του Ν. 4172/2013](#) , σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) 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. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται 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,**

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 , ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο **γενικός κανόνας** για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι 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 **αθροιστικά** 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.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα [ΠΟΛ. 1071/2015](#) εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

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.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ.

αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την [ΠΟΛ. 1007/2015](#) Απόφαση ΓΓΔΕ).

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.

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23 του Ν. 4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές **ρητά ορίζεται** ότι δεν εκπίπτουν:

...

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/2014](#) και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.

ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

ι) κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ) ή ασφαλιστικής (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά ταμεία), κ.λπ. νομοθεσίας,

ii) οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, κ.λπ.,
iii) το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,
iv) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.
v) οι τόκοι που καταλογίζονται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 169 του Ν. 4099/2012 , σε βάρος επιχείρησης κατά την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έλαβαν λόγω του σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με βάση τα άρθρα 2 και 3 του Ν. 3220/2004 , καθόσον οι τόκοι αυτοί καταλογίζονται αντί πρόσθετων φόρων και προστίμων και επιπλέον, σε αντίθετη περίπτωση, η ωφέλεια από την έκπτωση των τόκων αυτών ενδέχεται να κριθεί ως νέα παράνομη κρατική ενίσχυση. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τους τόκους (προσαυξήσεις) που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, καθόσον αποτελούν προσαύξηση επί του επιβληθέντος προστίμου σε επιχείρηση από την Επιτροπή.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013** , 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 τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στο άρθρο 45 του νόμου αυτού θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή με την **Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1059/2015** με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47 , 57 και 58 του Ν. 4172/2013 , διευκρινίστηκε ότι τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες από κάθε πηγή και αιτία θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς τα κέρδη τους φορολογούνται με βάση τους συντελεστές του άρθρου 58. Στα πάσης φύσεως έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων περιλαμβάνονται οι κάθε είδους συνδρομές, επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας των πιο πάνω προσώπων.

Επειδή στο **άρθρο 64 του ν.4174/2013** ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η με αριθμ...../2019 επιφύλαξη του άρθρου 20 του ν.4174/2013 που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία συνημμένη στην με αριθμό καταχώρησης TAXISNET

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018 και εκκαθαρίστηκε η ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την ανωτέρω επιφύλαξη ως προς την έκπτωσης της δαπάνης που αφορά την καταβληθείσα αποζημίωση πελατείας προς την εταιρεία ύψους 1.000.000 ευρώ. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της συνήψε με την εταιρεία «.....» την από 05.04.2016 Σύμβαση μη αποκλειστικής εμπορικής συνεργασίας για την αγορά προϊόντων της προσφεύγουσας και την από 02.05.2017 Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών δυνάμει της οποίας η ανέλαβε την υποχρέωση να παρέχει έναντι αμοιβής στην προσφεύγουσα εταιρεία υπηρεσίες επίβλεψης σχετικά με την προώθηση, παρουσίαση και τοποθέτηση προϊόντων της προσφεύγουσας σε συγκεκριμένα τελικά σημεία πώλησης κατά το χρονικό διάστημα από 02.05.2017 έως 28.02.2018. Κατά την λήξη της διάρκειας της ως άνω Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών στις 28.02.2018 και της απόφασης μη περαιτέρω ανανέωσης της εμπορικής συνεργασίας λόγω μη επίτευξης συμφωνίας ως προς τους οικονομικούς όρους της συνεργασίας μεταξύ των μερών, η προσφεύγουσα ανέλαβε δυνάμει του από 31.08.2018 ιδιωτικού συμφωνητικού και κατόπιν συνεννόησης των οικονομικών διευθύνσεων αμοτέρων των μερών να καταβάλλει στην ποσό 1.000.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ το οποίο συμφωνήθηκε ως απολύτως δίκαιο, εύλογο και οριστικό ως αποζημίωση πελατείας προς την για εκτιμηθείσα ζημία συνιστάμενη από την απώλεια εσόδων λόγω απώλειας πελατείας. Προς τούτο η εξέδωσε το με αριθμ...../2018 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 1.240.000 ευρώ το οποίο ως αναφέρεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας. Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη είναι εκπεστέα για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ωστόσο δεδομένου ότι δεν υφίσταται δικαστηριακή νομολογία υιοθέτησε συντηρητική προσέγγιση και αντιμετώπισε καταρχήν την εν λόγω δαπάνη ως μη εκπεστέα εκφράζοντας ωστόσο την υπό κρίση επιφύλαξη την οποία ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε σιωπηρά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ισχύοντος Κ.Φ.Ε. επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 αυτού, εφόσον οι δαπάνες α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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. **Τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, ωστόσο σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.** Εν προκειμένω δεν διενεργήθηκε έλεγχος από την αρμόδια αρχή ώστε να εξετασθεί και να διαπιστωθεί με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, εάν η υπό κρίση δαπάνη πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε., και συνεπώς

η προσβαλλόμενη απόρριψη είναι παντελώς αναπαισιολόγητη και εκ του λόγου αυτού ακυρωτέα (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη απόρριψη του αιτήματος **είναι τυπικά πλημμελής** και πρέπει για το λόγο αυτό, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, να ακυρωθεί ώστε η αρμόδια φορολογική αρχή να ασκήσει την εξελεγκτική της αρμοδιότητα ως προς την δυνατότητα έκπτωσης της υπό κρίση δαπάνης, εξετάζοντας σε κάθε περίπτωση αυτήν:

-ως προς το εάν έχει πραγματοποιηθεί για το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

-ως προς το εύλογο της αξίας της συναλλαγής λαμβάνοντας υπόψη επίσης την οποιαδήποτε σχέση που υφίσταται μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών,

-ως προς τα απαιτούμενα δικαιολογητικά αυτής (φορολογικά παραστατικά-σχετικά συμφωνητικά μεταξύ των μερών κατατεθειμένα στην αρμόδια αρχή),

-ως προς την καταχώρησή της στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, καθώς επίσης και ως προς τον χρόνο που αυτή ανάγεται και αφορά,

-ως προς την εξόφλησή της,

-ως προς την δήλωση της υπό κρίση αποζημίωσης από την πλευρά της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας ως έσοδό της, δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ.2 του ν.4172/2013 αποτελεί φορολογητέο έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα,

Και όπως επίσης η αρμόδια αρχή προβεί, και σε οποιαδήποτε περαιτέρω ενέργεια κρίνει απαραίτητη προκειμένου να κριθεί ασφαλώς η δυνατότητα έκπτωσης της υπό κρίση δαπάνης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **20/11/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** **και την ακύρωση** της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της με αριθμ...../2019 **επιφυλάξεως του άρθρου 20 του ν.4174/2013** που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία συνημμένη στην με αριθμό καταχώρησης TAXISNET

..... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018 βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .