



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 15/01/2024

Αριθμός απόφασης: 87

### 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' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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.

4. Την από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με έδρα ..... κατά: α) της με αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, και β) της με αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, γ) της

με αριθμ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, και δ) της με αριθμ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΕΛΠ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Το από ..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας (ID .....).
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 130.328,24 ευρώ πλέον ποσού που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του ύψους 46.620,33 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 32.582,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **209.530,63 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 134.295,01 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 67.147,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **201.442,52 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **200,00 ευρώ**. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος υπέβαλε ελλιπείς δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα:

1. Ανακριβή υποβολή δήλωσης ΦΠΑ μηνός Οκτωβρίου 2018 που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

2. Ανακριβή υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (listing) μηνός Οκτωβρίου 2018 που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν. 2859/2000.

δ) Με την υπ' αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **5.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 και 56 παρ. 2 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ). Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης το Φάκελο Τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΕΛΠ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως εξής:

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018-31/12/2018</b>					
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>	<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ 31/12/2018</b>	<b>ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
.....	.....	885,00	885,00	885,00	0,00
.....	.....	14.082,12	0,00	4.023,46	4.023,46
.....	.....	3.569,24	1.932,03	1.932,03	0,00
.....	.....	62.406,75	51.324,38	51.324,38	0,00
.....	.....	25.083,12	0,00	4.100,63	4.100,63
.....	.....	3.615.550,92	0,00	5.867,48	5.867,48
.....	.....	5.293.611,34	0,00	30.205,97	30.205,97
.....	.....	9.205.998,01	0,00	30.867,82	30.867,82
.....	.....	303.683,05	35.273,85	47.660,25	12.386,40
.....	.....	16.484.313,85	0,00	122.897,80	122.897,80
.....	.....	89.659,57	0,00	6.583,02	6.583,02
.....	.....	2.047.868,11	0,00	10.234,71	10.234,71
.....	.....	12.810,11	0,00	1.653,29	1.653,29
.....	.....	33.774,73	10.147,10	10.147,10	0,00
.....	.....	29.149,75	22.346,71	22.346,71	0,00
.....	.....	1.416,75	1.024,00	1.024,00	0,00
.....	.....	16.565,46	14.635,22	14.635,22	0,00
.....	.....	8.418,97	1.433,62	2.684,68	1.251,06
.....	.....	334,75	72,13	72,13	0,00
.....	.....	14.338,39	0,00	1.628,00	1.628,00
.....	.....	11.853,97	6.297,72	11.067,60	4.768,88
.....	.....	39.557,00	3.780,00	6.080,00	2.300,00
.....	.....	15.600,31	5.480,92	5.480,92	0,00

.....	.....	28.429,50	26.080,87	28.429,50	2.348,63
.....	.....	3.234,19	2.174,19	2.174,19	0,00
.....	.....	2.138,51	10,00	10,00	0,00
.....	.....	4.019,52	3.762,66	3.762,66	0,00
.....	.....	43.669,94	0,00	4.908,33	4.908,33
.....	.....	4.505,34	4.505,34	4.505,34	0,00
.....	.....	38.059,09	12.898,28	38.059,09	25.160,81
.....	.....	263,71	451,34	451,34	0,00
.....	.....	4.573,31	4.573,31	4.573,31	0,00
.....	.....	22.684,62	22.684,62	22.684,62	0,00
	<b>ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>37.482.109,00</b>	<b>231.773,29</b>	<b>502.960,58</b>	<b>271.186,29</b>
	81.00.04.00.01 ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2017		-17.461,65	0,00	17.461,65
	<b>ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>37.482.109,00</b>	<b>214.311,64</b>	<b>502.960,58</b>	<b>288.647,94</b>
	<b>ΔΙΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ ΤΡΟΠ.ΔΗΛΩΣΗΣ- ΕΛΕΓΧΟΥ</b>				<b>160.759,77</b>
	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ</b>				<b>449.407,71</b>

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019					
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ 31/12/2018	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
.....	.....	11.500,00	0,00	0,00	0,00
.....	.....	1.320,00	1.320,00	1.320,00	0,00
.....	.....	0,00	25.670,65	25.670,65	0,00
.....	.....	16.883,30	0,00	4.823,80	4.823,80
.....	.....	4.544,33	549,76	549,76	0,00
.....	.....	69.617,31	55.908,22	55.908,22	0,00
.....	.....	5.410.422,91	0,00	70.456,64	70.456,64
.....	.....	5.804.439,16	0,00	38.170,64	38.170,64
.....	.....	9.159.533,95	0,00	31.242,50	31.242,50
.....	.....	264.145,44	0,00	3.026,04	3.026,04
.....	.....	17.128.033,94	0,00	271.085,45	271.085,45
.....	.....	100.715,60	0,00	1.722,00	1.722,00
.....	.....	1.764.771,30	0,00	129.036,62	129.036,62
.....	.....	3.677,26	0,00	150,00	150,00

.....	.....	268,50	43,50	43,50	0,00
.....	.....	32.874,15	7.943,01	13.148,18	5.205,17
.....	.....	32.874,15	0,00	620,00	620,00
.....	.....	29.392,67	23.597,56	23.597,56	0,00
.....	.....	835,16	-13,59	1.000,00	1.013,59
.....	.....	15.608,83	14.764,32	14.764,32	0,00
.....	.....	5.537,17	0,00	1.193,80	1.193,80
.....	.....	2.450,20	1.907,56	1.907,56	0,00
.....	.....	13.453,12	52,00	52,00	0,00
.....	.....	27.104,60	19.967,37	19.967,37	0,00
.....	.....	36.909,00	13.167,00	33.133,00	19.966,00
.....	.....	10.547,94	0,00	2.256,62	2.256,62
.....	.....	35.491,33	33.309,11	35.491,33	2.182,22
.....	.....	4.915,81	0,00	500,00	500,00
.....	.....	4.915,81	3.525,81	3.525,81	0,00
.....	.....	759,09	759,09	759,09	0,00
.....	.....	1.207,77	941,34	941,34	0,00
.....	.....	25.558,06	0,00	999,60	999,60
.....	.....	102,40	102,40	102,40	0,00
.....	.....	68.704,17	43.639,89	68.704,17	25.064,28
.....	.....	1.528,59	1.572,46	1.572,46	0,00
.....	.....	10.771,07	790,75	790,75	0,00
.....	.....	22.061,13	22.061,13	22.061,13	0,00
	<b>ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>40.123.475,22</b>	<b>271.579,32</b>	<b>880.294,65</b>	<b>608.714,97</b>
	81.00.04.00.01 ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2018		-12.898,28	0,00	12.898,28
	<b>ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>258.681,04</b>	<b>880.294,65</b>	<b>621.613,25</b>
	ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ		0,00	165.400,63	165.400,63
	<b>ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>40.123.475,22</b>	<b>258.681,04</b>	<b>1.045.695,28</b>	<b>787.013,88</b>
	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ ΤΡΟΠ.ΔΗΛΩΣΗΣ- ΕΛΕΓΧΟΥ</b>				<b>-227.451,33</b>
	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ</b>				<b>559.562,55</b>

	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ</b>				
--	--------------------------------	--	--	--	--

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, λαμβάνοντας υπόψη επιπλέον τις υποβληθείσες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018-31/12/2018</b>			
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"</b>	<b>Βάσει Δηλώσεων</b>	<b>Βάσει Ελέγχου</b>	<b>Διαφορά</b>
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π	1.873.855,89	2.034.615,66	160.759,77
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00	0,00	0,00
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00	0,00	0,00
<b>Φορολογικά κέρδη χρήσης</b>	<b>1.873.855,89</b>	<b>2.034.615,66</b>	<b>160.759,77</b>
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Δήλωση	214.312,63	214.312,63	0,00
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Ελέγχου	0,00	288.647,94	288.647,94
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>	<b>2.088.168,52</b>	<b>2.537.576,23</b>	<b>449.407,71</b>

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019</b>			
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"</b>	<b>Βάσει Δηλώσεων</b>	<b>Βάσει Ελέγχου</b>	<b>Διαφορά</b>
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π	2.102.469,19	1.875.017,86	-227.451,33
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00	0,00	0,00
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00	0,00	0,00
<b>Φορολογικά κέρδη χρήσης</b>	<b>2.102.469,19</b>	<b>1.875.017,86</b>	<b>-227.451,33</b>
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Δήλωση	258.681,04	258.681,04	0,00
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Ελέγχου	0,00	787.013,88	787.013,88
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>	<b>2.361.150,23</b>	<b>2.920.712,78</b>	<b>559.562,55</b>

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι υπ' αριθμ. ....προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, ενώ περαιτέρω εκδόθηκαν και οι υπ' αριθμ. ....πράξεις με τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των άρθρων 54 και 56 του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1. Πλάνη περί τα πράγματα: μέρος των εσόδων / εξόδων προηγούμενων / επόμενων χρήσεων είχαν**

δηλωθεί ορθώς στην οικεία χρήση και δε θα πρέπει να καταλογιστούν σχετικές διαφορές. Ειδικότερα ο έλεγχος έχει υποπέσει σε πλάνη περί τα πράγματα ως προς έξοδα που περιέλαβε στην έκθεση ελέγχου, ενώ πρόκειται για υπηρεσίες που πραγματοποιήθηκαν και τιμολογήθηκαν την ίδια χρονιά με αυτή που έλαβε το έξοδο. Σε αρκετές περιπτώσεις, οι οποίες αφορούν ειδικώς σε φορτώσεις προγραμματισμένες να λάβουν χώρα τις τελευταίες μέρες του ημερολογιακού έτους (τέλος Δεκεμβρίου), η επιχείρηση άνοιξε μεν τις συναφείς ηλεκτρονικές μερίδες τις τελευταίες αυτές μέρες του έτους, αλλά, λόγω απρόβλεπτων συνθηκών, και όπως είναι σύνηθες στις δραστηριότητες μεταφοράς, η αναχώρηση ορισμένων πλοίων καθυστέρωσε πέραν του προγραμματισμένου και εν τέλει λάμβανε χώρα τις πρώτες ημέρες του επόμενου έτους. Ως εκ τούτου, η υπηρεσία τελικώς πραγματοποιήθηκε τις πρώτες μέρες του επόμενου έτους (ήτοι εντός του έτους που τιμολογήθηκε), και άρα το σχετικό έσοδο / έξοδο ορθώς αναφερόταν στην επόμενη χρήση και λανθασμένα συμπεριλήφθηκε στην έκθεση ελέγχου.

**2. Εσφαλμένη η απόρριψη των τροποποιητικών δηλώσεων ως προς τις λοιπές περιπτώσεις.** Εν προκειμένω ήταν ήδη γνωστό στη φορολογική αρχή και επισημάνθηκε εκ νέου με υπόμνημα ότι η εταιρεία είχε ήδη καταθέσει διορθωμένες τις φορολογικές δηλώσεις μεταβάλλοντας τη φορολογητέα ύλη με βάση τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις και μάλιστα για τις χρήσεις από 2017 – 2021 και όχι μόνο για τις ελεγχόμενες. Από εκεί και πέρα, όπως προκύπτει από την ως άνω νομοθεσία και τις συναφείς ερμηνευτικές εγκυκλίους η απόκλιση μεταξύ των δεδομένων της φορολογικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και λογιστικών αρχείων του έτους που το λάθος αφορά αποκαθίσταται στο φορολογικό έτος που το λάθος διαπιστώνεται, αφενός με την αποτύπωσή του στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού και αφετέρου, με την αποτύπωση των επιπτώσεων του λάθους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου. Ο έλεγχος επικαλείται στην έκθεση ελέγχου (σελ. 166 – 168) ότι απορρίπτει τα όσα προβλήθηκαν με τις έγγραφες απόψεις κατ' ουσία για τυπικό λόγο, δηλαδή επειδή κρίνει ότι η επιχείρηση δεν τήρησε τις διατυπώσεις της συναφούς εγκυκλίου Ε.2228/2021 ως προς την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων. Ωστόσο, όλες οι τροποποιήσεις αφορούν σε στοιχεία τα οποία φυλάσσονταν, όπως απαιτείται, στο αρχείο της εταιρείας και τέθηκαν πλήρως ενώπιον του ελέγχου.

**3. Εσφαλμένη η μη αναγνώριση δαπανών στη φορολογία εισοδήματος.** Μια δαπάνη θεωρείται παραγωγική, όταν αποσκοπεί στη διεύρυνση των εργασιών της επιχειρήσεως και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 1686/2014), ανεξαρτήτως αν τελικά επιτυγχάνονται οι στόχοι αυτοί. Στα πλαίσια ενός φορολογικού ελέγχου, πράγματι ο φορολογούμενος οφείλει να αποδείξει την πραγματοποίηση της δαπάνης και την ύπαρξη νόμιμου παραστατικού, όμως εφόσον υπάρχουν αυτά, το βάρος απόδειξης περί μη παραγωγικότητας της δαπάνης, ήτοι ότι η δαπάνη δεν αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση των οικονομικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου φέρει η φορολογική αρχή. Εν προκειμένω, η μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών που αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς, ασφάλιστρα μεταφορών, τη διενέργεια ταξιδιών εσωτερικού κι εξωτερικού, έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας, έξοδα κινητής τηλεφωνίας, έξοδα συνεδρίων κ.α. παρίσταται ανατιολόγητη ως προς την κρίση περί μη παραγωγικότητας των ως άνω δαπανών.

**4. Ως προς την επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών: Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης. Εσφαλμένη η μέθοδος τεκμηρίωσης που προέκρινε ο έλεγχος.**

α. τυπικός λόγος ακυρότητας των καταλογιστικών πράξεων: έλλειψη προηγούμενης ακρόασης ως προς την επιλεχθείσα από τον έλεγχο μέθοδο υπολογισμού

β. Επικουρικά, αν δε γίνει δεκτός ο ως άνω ισχυρισμός μας περί τυπικής παράβασης, και σε κάθε περίπτωση επί της ουσίας, εσφαλμένα επέλεξε και εφάρμοσε ο έλεγχος τη μέθοδο Cost Plus.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία με το από .....συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε ηλεκτρονικά (ID .....) σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό της ενδικοφανούς της προσφυγής, και αφορά στις λογιστικές διαφορές λογαριασμών εξόδων ναύλων προσκόμισε πίνακα excel και αρχείων pdf από τα οποία ισχυρίζεται ότι φαίνεται πότε έγινε η καταχώριση.

### **1. Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):**

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

**1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπνώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.**

.....

#### **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 ό,τι 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.

**3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.**

.....

**5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα**



παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

#### **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.

.....»

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013:**

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 22 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 στην ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013” αναφέρεται:**

**«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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες 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 εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

.....

## **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:

.....

- 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.1007/9.1.2015 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»

**Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι (ΔΕΑΦ Α1034297 ΕΞ2016/03.03.2016).**

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται λεπτομερώς στην από ..... έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΕΛΠ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκαν τα παρακάτω ως προς το χρόνο έκπτωσης των δαπανών:

## **A. Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018**

### **1. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **5.908,48 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 53 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2017, ενώ δαπάνες ποσού **-41,00 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 53 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2019. **Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης 5.908,48 + (-41,00)=5.867,48 ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2018.**

### **2. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **30.105,97 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 54-62 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2017, ενώ δαπάνες ποσού **100,00 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 62 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2019. **Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης 30.105,97 +100,00 = 30.205,97 ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2018.**

### **3. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **30.736,10 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 63-64 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ,φορολογικού έτους 2017, ενώ δαπάνες ποσού **131,72 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 53 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2019. **Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης 30.736,10 +131,72 = 30.867,82 ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2018.**

### **4. Λογ/μός .....**

Οι εν λόγω δαπάνες ποσού **12.386,40 ευρώ** (όπως αυτές όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 65-71 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2017 και **συνεπώς το ως άνω ποσό δαπάνης δεν εκπίπτει στη χρήση 2018.**

### **5. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **122.052,80 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 71-73 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2017, ενώ δαπάνες ποσού **845,00 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 73-74 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2019. **Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης 122.052,80+845,00 = 122.897,80 ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2018.**

### **6. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **6.353,02 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 74-75 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2017, ενώ δαπάνες ποσού **230,00 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 75 της έκθεσης ελέγχου)

αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2019. Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης  $6.353,02+230,00=6.583,02$  ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2018.

**7. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **8.746,14 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 76-77 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2017, ενώ δαπάνες ποσού **1.488,57 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 77-84 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2019. Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης  $8.746,14+1.488,57=10.234,71$  ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2018.

**8. Λογ/μός .....**

Οι εν λόγω δαπάνες ποσού **1.653,29 ευρώ** (όπως αυτές όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 85 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2017 και συνεπώς το ως άνω ποσό δαπάνης δεν εκπίπτει στη χρήση 2018.

**Με βάση όλα τα ανωτέρω, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο στο φορολογικό έτος 2018 ποσό δαπανών 217.942,20 ευρώ (5.908,48 +30.105,97 +30.736,10 +12.386,40 +122.052,80 +6.353,02 +8.746,14 +1.653,29), διότι αυτές αφορούν το φορολογικό έτος 2017 και ποσό δαπανών 2.754,29 ευρώ (-41,00+100,00+131,72+845,00+230,00+1.488,57), διότι αυτές το φορολογικό έτος 2019.**

**B. Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019**

**1. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **10.414,24 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 92-93 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2018, ενώ δαπάνες ποσού **60.042,40 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 93-99 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2020. Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης  $10.414,24+60.042,40=70.456,64$  ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2019.

**2. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **37.406,84 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 99-104 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2018, ενώ δαπάνες ποσού **763,80 ευρώ** (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 104-105 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2020. Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης  $37.406,84+763,80=38.170,64$  ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2019.

**3. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **31.242,50** ευρώ (όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 106 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2018 και **συνεπώς το ως άνω ποσό δαπάνης δεν εκπίπτει στη χρήση 2019.**

**4. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **3.026,04** ευρώ (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 107-108 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2018 και **συνεπώς το ως άνω ποσό δαπάνης δεν εκπίπτει στη χρήση 2019.**

**5. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **240.673,80** ευρώ (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 109-111 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2018, ενώ δαπάνες ποσού **30.411,65** ευρώ (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 111-112 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2020. **Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης  $240.673,80+30.411,65=271.085,45$  ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2019.**

**6. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **1.722,00** ευρώ (όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 114 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2018 και **συνεπώς το ως άνω ποσό δαπάνης δεν εκπίπτει στη χρήση 2019.**

**7. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **16.688,02** ευρώ (όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 115 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2018, ενώ δαπάνες ποσού **112.348,60** ευρώ (όπως αυτές αναλύονται στις σελίδες 116-121 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της επόμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2020. **Συνεπώς, συνολικό ποσό δαπάνης  $16.688,02+112.348,60=129.036,62$  ευρώ δεν εκπίπτει στη χρήση 2019.**

**8. Λογ/μός .....**

Δαπάνες ποσού **150,00** ευρώ (όπως αυτές αναλύονται στη σελίδα 122 της έκθεσης ελέγχου) αφορούν λήψη υπηρεσίας μεταφοράς της προηγούμενης φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2018 και **συνεπώς το ως άνω ποσό δαπάνης δεν εκπίπτει στη χρήση 2019.**

**Με βάση όλα τα ανωτέρω, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο στο φορολογικό έτος 2019 ποσό δαπανών  $341.323,44$  ευρώ ( $10.414,24+37.406,84+31.242,50+3.026,04+240.673,80+1.722,00+16.688,02+150,00$ ), διότι αυτές αφορούν το φορολογικό έτος 2018 και ποσό δαπανών  $203.566,45$  ευρώ ( $60.042,40+763,80+30.411,65+112.348,60$ ), διότι αυτές το φορολογικό έτος 2020.**

Οι ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψαν με βάση τα στοιχεία που η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία απέστειλε ηλεκτρονικά στον έλεγχο στις ....., και κατόπιν υποβολής από την ίδια της

με αριθμ. .... τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Ειδικότερα, κατά τη διάρκεια του ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και συγκεκριμένα τις με αριθμ. .... τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικού έτους 2018 και τη με αριθμ. .... τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2019. Οι με αριθμ. .... και .... τροποποιητικές δηλώσεις υποβλήθηκαν κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ.8, σύμφωνα με το συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3, όπου στο πεδίο «ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ» αναγράφεται «υποβολή για λόγους διόρθωσης μετάθεσης δαπανών – Διόρθωση Μάρτιος 2023». Με τις παραπάνω τροποποιητικές δηλώσεις η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018 μείωσε τα φορολογητέα κέρδη κατά ποσό 160.759,77 ευρώ, ήτοι από 2.034.615,66 ευρώ σε 1.873.855,89 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2019 αύξησε τα φορολογητέα κέρδη κατά ποσό 227.451,33 ευρώ, ήτοι από 1.875.017,86 ευρώ σε 2.102.469,19 ευρώ. Οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις στηρίχθηκαν στα δεδομένα τα οποία είχαν αποσταλεί και στον έλεγχο με ανάλυση (ανά φορολογικό στοιχείο) των επί μέρους ποσών.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό της υπόμνημα επικαλείται πλάνη περί τα πράγματα ως προς έξοδα που περιέλαβε ο έλεγχος στην έκθεση ελέγχου, καθώς πρόκειται για υπηρεσίες που πραγματοποιήθηκαν και τιμολογήθηκαν την ίδια χρονιά με αυτή που έλαβε το έξοδο, και προσκομίζει μερίδες καρτέλας, σύμφωνα με τις οποίες ισχυρίζεται ότι φαίνεται τότε έγινε η καταχώριση και η σχετική φορτωτική/ tracking από το οποίο προκύπτει τότε τελικώς πραγματοποιήθηκε το έσοδο/έξοδο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψαν με βάση τα δεδομένα και την ανάλυση τους ανά παραστατικό που η ίδια η προσφεύγουσα προσκόμισε, προκειμένου να αιτιολογήσει/τεκμηριώσει τις τροποποιητικές της δηλώσεις. Ο έλεγχος ως εκ τούτου καταλόγισε για το φορολογικό έτος 2018 ποσό 217.942,20 ευρώ, ως δαπάνες προηγούμενης χρήσης και ποσό 2.754,29 ευρώ ως δαπάνες επόμενης χρήσης, οι οποίες είναι ακριβώς οι ίδιες με τις δαπάνες που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, βάσει του άρθρου 28 του ν. 4308/2014. Ομοίως για το φορολογικό έτος 2019 ο έλεγχος καταλόγισε ποσό 341.323,44 ευρώ, ως δαπάνες προηγούμενης χρήσης και ποσό 203.566,45 ευρώ ως δαπάνες επόμενης χρήσης, οι οποίες είναι ακριβώς οι ίδιες με τις δαπάνες που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, βάσει του άρθρου 28 του ν. 4308/2014. Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πλάνης περί τα πράγματα αβάσιμα προβάλλονται, καθώς ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω δαπάνες και κατέληξε στις διαπιστώσεις του, βάσει των στοιχείων που η προσφεύγουσα εταιρεία έθεσε στη διάθεση του, ενώ εξάλλου και η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία, επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4308/2014, υπέβαλε τις ανωτέρω δηλώσεις (οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο για άλλους λόγους) και δήλωσε ακριβώς τις ίδιες δαπάνες με τον έλεγχο. Περαιτέρω, από τα προσκομισθέντα στοιχεία παρέχεται αποσπασματική πληροφόρηση και δεν μπορούν να συναχθούν ασφαλή συμπεράσματα.

## **2. Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζονται τα εξής:

### **«Άρθρο 19 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης**

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. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα

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.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

.....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ίσχυε για τα κρινόμενη φορολογικά έτη, ορίζεται:

«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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η



**επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις **A.1037/2019** και **A.1101/2020**, οι οποίες ορίζουν τον τύπο και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τα επίμαχα φορολογικά έτη 2018 και 2019, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος συνοδεύεται από **αντίγραφο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία του ν.4308/2014**. 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 στις διατάξεις του **ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζονται τα εξής:

**«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 28 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών**

1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και

β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου

2. Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.

3. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους.

#### **Άρθρο 29 Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

.....

5. Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός, στους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.»

Επειδή στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014 “Ορισμοί” αναφέρονται τα εξής:

«**Λογιστικές πολιτικές (accounting policies):** Οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**Λογιστική εκτίμηση (accounting estimate):** Η εκτίμηση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, η εκτίμηση για το χρόνο εμφάνισης των

ωφελειών από ένα περιουσιακό στοιχείο. Περιπτώσεις αλλαγής λογιστικών εκτιμήσεων είναι π.χ. η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, η αλλαγή της μεθόδου απόσβεσης ενός περιουσιακού στοιχείου κλπ.»

Επειδή περαιτέρω, στη λογιστική οδηγία εφαρμογής του ν. 4308 της ΕΛΤΕ ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«28.1.3 Ως λάθη (σφάλματα, σκόπιμα ή μη) νοούνται παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες: α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους εγκρίθηκαν για έκδοση, και β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

28.1.4 Στην έννοια του λάθους (σφάλματος) συμπεριλαμβάνεται και η εσφαλμένη χρήση ενός ισχύοντος λογιστικού κανόνα ή η παράλειψη χρήσης του.

28.1.5 Το παρόν άρθρο αναφέρεται σε λάθη (σφάλματα) προηγούμενων περιόδων (χρήσεων), δεδομένου ότι σφάλματα της τρέχουσας περιόδου αναμένεται να διορθώνονται προ της δημοσιοποίησης των σχετικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

28.1.8 Η αναγνώριση της επίπτωσης από μεταβολές λογιστικών πολιτικών και η διόρθωση λαθών προηγούμενων περιόδων διενεργούνται με την αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όλων των περιόδων που δημοσιοποιούνται μαζί με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Συγκεκριμένα:

α) Διορθώνονται οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης σωρευτικά κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής περιόδου. Δηλαδή, τα εν λόγω στοιχεία θα εμφανιστούν στις καταστάσεις με τα ποσά που θα είχαν, εάν η νέα πολιτική είχε εφαρμοστεί εξ αρχής ή το λάθος δεν είχε συμβεί.

β) Διορθώνονται τα ποσά των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών της συγκριτικής περιόδου.

γ) Οίκοθεν νοείται ότι μετά τη διόρθωση των ποσών του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου, τα ποσά της τρέχουσας περιόδου αντανακλούν, κατά περίπτωση, την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής και τη διόρθωση του λάθους.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις των ΕΛΠ, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ πρέπει να ερμηνεύονται πάντα σε συνδυασμό με τις ειδικότερες διατάξεις των άρθρων του ν. 4308/2014, και του άρθρου 21 παρ. 2 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), 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 ΚΦΔ σχετικά με το δικαίωμα υποβολής τροποποιητικής 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, και 21 παρ. 2 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την **Ε.2228/2021** με θέμα “Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση διόρθωσης λάθους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 (Α' 251) ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση” ορίζονται τα εξής:

#### **«Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

*Εγκύκλιος που αφορά την δυνατότητα υποβολής δήλωσης και επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου, συνεπεία διόρθωσης λάθους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8.*

#### **Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

*Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με τη δυνατότητα και το χρόνο υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, όταν διορθώνεται λάθος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, με αποτέλεσμα να υπάρχει απόκλιση στα δεδομένα της τροποποιητικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο χρόνο που το λάθος αφορά.*

#### **Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

*Η εγκύκλιος αφορά το σύνολο των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που καταρτίζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις και πραγματοποιούν διόρθωση λάθους, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, οι επιπτώσεις του οποίου αφορούν χρήσεις προγενέστερες της τρέχουσας ή της συγκριτικής περιόδου.*

*Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:*

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170, ΚΦΔ), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ίδιου πιο πάνω νόμου ορίζεται ότι τροποποιητική 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.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Α'167, ΚΦΕ) ορίζεται ότι 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.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ 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 ίδιου νόμου, 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.

5. Επίσης, με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο 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.).

6. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι 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.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, 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.

7. Στην υπηρεσία μας έχουν υποβληθεί ερωτήματα σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την επιστροφή εξ αυτής πιστωτικού υπολοίπου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, όταν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, ένα λάθος διορθώνεται μόνο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία του έτους που διαπιστώνεται και όχι σε αυτά που αφορά, με αποτέλεσμα να υπάρχει ασυνέπεια των φορολογικών και των λογιστικών δεδομένων στα προηγούμενα φορολογικά έτη / χρήσεις που το λάθος αφορά.

8. Σύμφωνα με τις αριθμ. 2080/2021 και 2423/2021 γνωμοδοτήσεις του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης της ΕΛΤΕ, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 όσο και τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 που είναι ταυτόσημες, η διόρθωση ενός λάθους γίνεται κατά τον χρόνο που αυτό διαπιστώνεται και αποτυπώνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού. Παρά το γεγονός ότι το λάθος που διαπιστώθηκε αφορά σε προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις και οι σχετικές επιπτώσεις παρουσιάζονται αναδρομικά στις οικονομικές καταστάσεις, οι λογιστικές εγγραφές της διόρθωσης καταχωρίζονται πάντοτε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, την ημερομηνία που γίνεται η

διόρθωση με επισήμανση ότι αφορούν διορθώσεις προηγούμενων χρήσεων. Για τη διόρθωση λάθους που έλαβε χώρα σε χρήση προγενέστερη της έναρξης της συγκριτικής περιόδου, απαιτείται διόρθωση σωρευτικά των υπολοίπων έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου. Συνεπώς τα λογιστικά αρχεία της χρήσης που αφορά το λάθος δεν διορθώνονται. Εξάλλου, τροποποίηση των λανθασμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων οπότε έγινε το λάθος δεν προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 4308/2014.

9. Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι είναι επιτρεπτή η συνεπεία διόρθωσης λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στο φορολογικό έτος που αυτό αφορά, με την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, με σκοπό την ορθή απεικόνιση των φορολογικών δεδομένων του έτους αυτού. **Η απόκλιση μεταξύ των δεδομένων της φορολογικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και λογιστικών αρχείων του έτους που το λάθος αφορά, αποκαθίσταται στο φορολογικό έτος που το λάθος διαπιστώνεται, αφενός με την αποτύπωσή του στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού και αφετέρου, με την αποτύπωση των επιπτώσεων του λάθους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου.** Τούτο διότι, αν και με βάση τις λογιστικές αρχές και διατάξεις η διόρθωση ενός λάθους πραγματοποιείται στο χρόνο που διαπιστώνεται χωρίς διόρθωση των λογιστικών αρχείων και τροποποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της χρήσης που το λάθος αφορά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΦΕ καθιερώνεται ως βασική φορολογική αρχή το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ως προς το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος και η αυτοτέλεια των χρήσεων. Εξάλλου, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ δεν συναρτάται από τις εντός του χρόνου των προθεσμιών των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 παρεμβάσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά αρχεία, και περαιτέρω καμία διάταξη δεν περιορίζει το δικαίωμα της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4308/2014.

10. Για την εφαρμογή των αναφερομένων ανωτέρω, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος συνεπεία διόρθωσης λάθους, κατά τα ανωτέρω, για τη δικαιολόγηση της απόκλισης μεταξύ των δεδομένων της τροποποιητικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναφέρουν στις «Σημειώσεις του Φορολογούμενου» της «Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα» (έντυπο Ε3) τον λόγο στον οποίο οφείλεται η απόκλιση, καθώς και τον χρόνο που έγινε η διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και περαιτέρω, φυλάσσουν στο αρχείο τους τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τη διόρθωση του λάθους.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 53 του ΚΦΔ.»

Επειδή, με βάση τα ως άνω αναφερόμενα, η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να προβεί σε λογιστικές εγγραφές διόρθωσης κατά τον χρόνο που αυτό διαπιστώνεται με επισήμανση ότι αφορούν διορθώσεις προηγούμενων χρήσεων και να συντάξει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατά τον

χρόνο που αυτό διαπιστώνεται και να έχουν εγκριθεί από τα αρμόδια όργανα και έπειτα να δημοσιευθούν. Περαιτέρω, για τη διόρθωση λάθους που έλαβε χώρα σε χρήση προγενέστερη της έναρξης της συγκριτικής περιόδου, απαιτείται διόρθωση σωρευτικά των υπολοίπων έναρξης και λήξης του Ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου, και η διόρθωση να αφορά λογιστικό λάθος που διαπιστώνεται σε επόμενο έτος και όχι από άλλη αιτία.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 4987/2022, συνέπεια διόρθωσης λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4308/2014, **χωρίς να έχει προβεί στις ως άνω αναφερόμενες απαραίτητες ενέργειες κατά το χρόνο υποβολής τους**. Περαιτέρω, οι συγκεκριμένες διαφορές των δαπανών επόμενης και προηγούμενης χρήσης, οι οποίες συμπεριλήφθηκαν από την προσφεύγουσα στις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, συνέπεια διόρθωσης λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4308/2014, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα, όπως αυτές αναλύονται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος στο κεφάλαιο «5.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ», υποκεφάλαιο «1. Μη εκπιπόμενες δαπάνες», καθώς κατά τη διάρκεια του ελέγχου εντοπίστηκε από τον έλεγχο ότι η καταχώρηση των δαπανών δεν γινόταν σύμφωνα την βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (β' βαθμός) 62.91 «έξοδα μεταφορικού έργου - πρακτορειακά».

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς οι εν λόγω τροποποιήσεις που αναγράφονται στις ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις των φορολογικών ετών 2018 και 2019 και υποβλήθηκαν συνέπεια διόρθωσης λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο, καθώς κατά το χρόνο υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, συνέπεια διόρθωσης λάθους κατά το άρθρο 28 του ν. 4308/2014, η δήλωση πρέπει να συνοδεύεται και να επιβεβαιώνεται από τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές διόρθωσης, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και το λόγο για τον οποίο πραγματοποιείται η διόρθωση. Η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα από τα ανωτέρω απαραίτητα στοιχεία και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης απόρριψης των τροποποιητικών της δηλώσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **3. Ως προς τον 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη:

**«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

**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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα**

από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων

.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης

.....

#### **Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

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.

#### **Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, 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 οριζομένων στο άρθρο 26,**

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) η παροχή ή λήψη 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.**

.....»

**Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α΄) της ΓΓΔΕ με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013” διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:**

**«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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες 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 εκπιπόμενων 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 εκπιπόμενες 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 συνήθειες 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 συνήθειες 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 άλλα 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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες 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:

**α)** Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, 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. Το σχετικό επιτόκιο που λαμβάνεται υπόψη είναι το τελευταίο επίσημα δημοσιευμένο επιτόκιο της πλησιέστερης χρονικής περιόδου πριν την ημερομηνία δανεισμού, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος.

.....

**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.

**γ)** Οι μη καταβληθείσες **ασφαλιστικές εισφορές**. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

.....

**δ)** Οι κάθε είδους **προβλέψεις**, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου, αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Για το άρθρο αυτό έχουν δοθεί από την υπηρεσία μας διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1056/2015 εγκύκλιό 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:

.....

**στ)** Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν **ποινικό αδίκημα**, όπως ενδεικτικά τα ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος, όπως δωροδοκίες.

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

.....

**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.

η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013, κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 41α του Ν. 1249/1982. Ειδικότερα, για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα στο σύνολό του ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 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 επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών, ενώ περιλαμβάνονται τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

.....

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

Στις δαπάνες για τη διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων περιλαμβάνονται και τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής).

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση καταβάλει δημοτικό φόρο στην αλλοδαπή, θα πρέπει να εξετάζεται αν η καταβολή πραγματοποιείται στα πλαίσια των περιπτώσεων θ ή ι, δηλαδή αν ακολουθεί την κύρια δαπάνη διαμονής πελατών ή εργαζομένων της στα πλαίσια ενημερωτικών ημερίδων ή διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων. Σε περίπτωση που ο δημοτικός φόρος

αλλοδαπής δεν αφορά στις παραπάνω περιπτώσεις, θα πρέπει να συναρτάται με την κύρια αντίστοιχη δαπάνη για την έκπτωση των οποίων πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22.

**ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας.** Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.

**ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.**

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του Ν. 4172/2013 ( ΠΟΛ. 1219/2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α ) και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β και γ του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1219/2014 , παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α και β της παρ.1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 , αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.

Ειδικότερα, σε περίπτωση που χορηγείται δάνειο προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του νόμου αυτού δεν εκπίπτουν οι τόκοι που προκύπτουν, σε περίπτωση έγγραφης συμφωνίας, για τους οποίους το φυσικό πρόσωπο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, καθότι αυτό αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για αυτόν και δεν αποτελεί πραγματική δαπάνη για την εταιρεία.

**ιγ) Ως προς την περίπτωση ιγ του άρθρου 23, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 21 του Ν. 4321/2015 , θα ακολουθήσουν αναλυτικές οδηγίες με νεότερη εγκύκλιό μας.**

.....»

**Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον διενεργηθέντα έλεγχο για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, η ύπαρξη των παρακάτω λογιστικών διαφορών, τις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία αμφισβητεί:**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018-31/12/2018</b>					
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>	<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ 31/12/2018</b>	<b>ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
.....	.....	14.082,12	0,00	4.023,46	4.023,46
.....	.....	8.418,97	1.433,62	2.684,68	1.251,06
.....	.....	334,75	72,13	72,13	0,00
.....	.....	14.338,39	0,00	1.628,00	1.628,00
.....	.....	11.853,97	6.297,72	11.067,60	4.769,88
.....	.....	39.557,00	3.780,00	6.080,00	2.300,00

.....	.....	28.429,50	26.080,87	28.429,50	2.348,63
.....	.....	43.669,94	0,00	4.908,33	4.908,33
.....	.....	38.059,09	12.898,28	38.059,09	25.160,81
.....	.....		-17.461,65	0,00	17.461,65

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019					
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ 31/12/2018	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
.....	.....	16.883,30	0,00	4.823,80	4.823,80
.....	.....	32.874,15	7.943,01	13.148,18	5.205,17
.....	.....	32.874,15	0,00	620,00	620,00
.....	.....	5.537,17	0,00	1.193,80	1.193,80
.....	.....	36.909,00	13.167,00	33.133,00	19.966,00
.....	.....	35.491,33	33.309,11	35.491,33	2.182,22
.....	.....	25.558,06	0,00	999,60	999,60
.....	.....	68.704,17	43.639,89	68.704,17	25.064,28
	.....		-12.898,28	0,00	12.898,28

**A. Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη των δαπανών κινητής τηλεφωνίας (λογαριασμός .....**)

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ύψους 4.023,46 ευρώ και 4.823,80 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, καθώς, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι πέραν της εταιρικής χρήσης γίνεται και προσωπική χρήση από τους κατόχους τους, οπότε ο έλεγχος περιόρισε την ετήσια δαπάνη σε 2/7 με βάση την πενθήμερη εργασία έναντι των επτά ημερών την εβδομάδα.

Επειδή, η ως άνω αιτιολογία του ελέγχου δεν αποτελεί επαρκή και ικανή αιτιολογία να στοιχειοθετήσει την απόρριψη της έκπτωσης των εν λόγω δαπανών τηλεφωνίας από το ακαθάριστο εισόδημα, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013, καθόσον γενικά και αόριστα αναφέρεται ότι γίνεται και προσωπική χρήση από τους κατόχους τους, χωρίς να παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, όπως τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων σε σχέση με τις χρησιμοποιούμενες τηλεφωνικές γραμμές ή ποιες συγκεκριμένες τηλεφωνικές κλήσεις από το σύνολο των κλήσεων δεν αποτελούν κλήσεις στο πλαίσιο άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας των υπαλλήλων. Περαιτέρω, ο περιορισμός της δαπάνης με βάση την πενθήμερη εργασία κρίνεται αυθαίρετος, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα αποτελεί μια επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στον χώρο των διεθνών μεταφορών και δύναται να έχει ανάγκη χρήσης των κινητών τηλεφώνων για επαγγελματικούς σκοπούς και εκτός

ωραρίων και εργάσιμων ημερών γραφείου. Συνεπώς οι επίμαχες δαπάνες δύναται να πραγματοποιούνται για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού και την ανάπτυξη των εργασιών της, και ως εκ τούτου, πρέπει να εκπεστούν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, δεδομένου ότι από τον έλεγχο δεν αποδείχθηκε με συγκεκριμένα στοιχεία το αντίθετο.

**Επειδή**, με βάση τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών κινητής τηλεφωνίας ύψους **4.023,46 ευρώ και 4.823,80 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.**

**B. Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη των εξόδων ταξιδίων (λογαριασμός .....**)

**Επειδή** ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας τις δαπάνες του ως άνω πίνακα που αφορούν έξοδα ταξιδίων εσωτερικού και εξωτερικού, καθώς διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτουν στοιχεία, όπως email, φυλλάδια συμμετοχής σε εκθέσεις ή συμβάσεις που να αποδεικνύουν επαγγελματική δραστηριότητα εκείνη τη χρονική περίοδο για δαπάνες που σχετίζονται με έξοδα επαγγελματικών ταξιδίων, και συνεπώς δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία που να προσδίδουν επαγγελματικό χαρακτήρα στα ταξίδια αυτά.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, καθώς η εταιρία διαθέτει ευρύ δίκτυο πελατών και προμηθευτών, συναλλακτική δραστηριότητα σχεδόν σε ολόκληρο τον πλανήτη και μεγάλο αριθμό πωλητών, και συνεπώς τα λοιπά έξοδα ταξιδίων, πλην εκείνων στα οποία έχει ήδη προβεί σε αναμόρφωση, είναι πλήρως αιτιολογημένα.

**Επειδή**, στο άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν, και αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο νόμος.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 7 του ν. 4308/2014 : *«Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»*



**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, το βάρος της απόδειξης περί της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει ο φορολογούμενος (ΣΤΕ 1353/2013, 1512/2013, Δ.Εφ.Αθ. 5230, 5229 – 27/2013).

**Επειδή** στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

*«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι δαπάνες ταξιδίων, χωρίς όμως να προσκομίζει στον έλεγχο, αλλά ούτε και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να συνδέουν τις δαπάνες αυτές με την παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης (όπως στοιχεία επαγγελματικών συνεδρίων, επιχειρηματικών προβολών ή εκθέσεων, στοιχεία πελατών ή προμηθευτών σε αντίστοιχες περιοχές), ώστε να δημιουργείται ένα πλέγμα αποδείξεων και δικαιολογητικών που να αποδεικνύουν τον επιχειρηματικό σκοπό των ταξιδίων και να θεμελιώνουν δαπάνες ευθέως για τους παραγωγικούς της σκοπούς. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς τις επικαλεσθείσες δαπάνες δεν μπορεί να γίνει δεκτός και αυτές δεν αναγνωρίζονται και προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

**Γ. Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη των εξόδων υποδοχής και φιλοξενίας (λογαριασμός .....**)

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας δαπάνες ύψους 2.348,63 ευρώ και 2.182,22 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, καθώς, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν γεύματα, χωρίς η προσφεύγουσα να προσκομίσει πρόσθετα στοιχεία, όπως ο σκοπός ή η αιτία του γεύματος, ποιους αφορούσε η φιλοξενία και τη σχέση των φιλοξενούμενων με την προσφεύγουσα. Αντιθέτως, από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούν γεύματα υποδοχής και φιλοξενίας, αλλά δαπάνες ψυχαγωγίας που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. ια' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, καθώς η εταιρεία για σκοπούς διατήρησης του πελατολογίου της αλλά και πιθανή διεύρυνση του προέβη σε ορισμένα έξοδα γευμάτων, ενώ στα έξοδα αυτά συμπεριλαμβάνεται εορταστική εκδήλωση εργαζομένων για τα Χριστούγεννα, η οποία εμπίπτει στην περ. θ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκομίζει κανένα νέο αποδεικτικό στοιχείο το οποίο να τεκμηριώνει τον αριθμό, καθώς και την ταυτότητα και ιδιότητα των συμμετεχόντων στα επίμαχα γεύματα, και να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου, και

συνεπώς, δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκής πληροφόρηση, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό ότι οι επίμαχες δαπάνες συνδέονται με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας και έχουν πραγματοποιηθεί στα πλαίσια των επιδιωκόμενων από αυτήν σκοπών.

**Γ. Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη των αποσβέσεων παγίων (λογαριασμός .....**)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

**«Άρθρο 18 Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία**

**«1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.**

.....

**3. Προσαρμογή αξιών**

**α) Αποσβέσεις**

**α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.**

**α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.**

**α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων**

.....»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

**«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:**

**α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β ,**

**β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια του Ν. 4308/2014, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν.**

.....

**4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:**

.....

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της

παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

**5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.**

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. **Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).»**

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1073/2015 με θέμα “Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013”:**

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

.....

6. Με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ.2.

Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.

7. Με την παρ.6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από

τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Σε περίπτωση πώλησης του παγίου πριν την ολοσχερή απόσβεσή του, διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι και τον τελευταίο μήνα που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε τον μήνα αυτό

8. Με την παρ.7 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Επομένως, η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

**Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε (5) έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).**

Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνητική.

Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1103/2015 με θέμα "Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του Ν. 4172/2013" διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«9. Τέλος, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου, στην παράγραφο 5.δ της ΠΟΛ. 1073/2015 εγκυκλίου μας αναφέρεται ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου. Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη. Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), ανακαλουμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της ΠΟΛ. 1073/2015.»

**Επειδή** στη συνέχεια εκδόθηκε η **Ε. 2146/2019**, η οποία συμπλήρωσε την ΠΟΛ.1103/2015 εγκύκλιο αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, σε περίπτωση πρόωρης λύσης της μίσθωσης, στην οποία αναφέρεται ότι:

«**1. Με την ΠΟΛ.1103/2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013, διευκρινίσθηκε ότι οι δαπάνες που διενεργήθηκαν από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του μισθωτή ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη. Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων).**

**2. Επίσης, όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιό μας, σε περίπτωση πρόωρης λύσης της σύμβασης μίσθωσης, το σύνολο του υπολειπόμενου ποσού των δαπανών που έχει καταβληθεί για τη βελτίωση ή επέκταση που απομένει προς κατανομή θα δηλωθεί εφάπαξ από τον εκμισθωτή ως εισόδημα από ακίνητα στο φορολογικό έτος που επήλθε η λύση.**

**3. Με βάση όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπο δαπανών ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων από τον μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, κατά τον χρόνο πρόωρης λύσης της σύμβασης, μεταφέρεται σωρευτικά στα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους που επήλθε η λύση της μίσθωσης.»**

**Επειδή**, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, από το μητρώο παγίων της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι έχουν διενεργηθεί οι ακόλουθες αποσβέσεις, οι οποίες αφορούν δαπάνες ανακαίνισης των μισθωμένων γραφείων της επί της οδού .....και πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2017:

Περιγραφή	κ/δ λογ.	Ημερομηνία κτήσης	Παρ.	Επωνυμία προμηθευτή	Αξία Κτήσης	Αποσβέσεις 2017	Αποσβέσεις 2018
.....	.....	.....		.....			
			T.2		11.000,00	2.750,00	8.250,00
.....	.....	.....		.....			
			T.3		7.400,00	1.541,67	5.858,33
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					<b>18.400,00</b>	<b>4.291,67</b>	<b>14.108,33</b>

Επιπλέον, από το .....Ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης για το ως άνω ακίνητο, η διάρκεια της μίσθωσης ορίζεται σε 5 (πέντε) έτη από 01/01/2013 έως **31/12/2018**.

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, **όφειλε τις παραπάνω δαπάνες που πραγματοποίησε σε ακίνητο κυριότητας τρίτου να τις εκπέσει ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδά της επιμεριζόμενες στα**

έτη της μίσθωσης, και δεδομένου ότι η μίσθωση είχε διάρκεια μέχρι τις 31/12/2018 όφειλε να τις επιμερίσει ισόποσα στα έτη 2017 και 2018. Ως εκ τούτου, για το φορολογικό έτος 2018 η διενεργηθείσα απόσβεση έπρεπε να ανέρχεται στο ποσό των 9.200,00 ευρώ, ήτοι 18.400,00 \* ½ και συνεπώς ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε τη διαφορά 4.908,33 ευρώ (14.108,33 – 9.200,00) ως λογιστική διαφορά στο φορολογικό έτος 2018.

**Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος ότι δεν έπρεπε να μεταφερθεί το σωρευτικό υπόλοιπο της ανακαίνισης στα αποτελέσματα της χρήσης και καταλόγισε επιπλέον διαφορές,** αφού σύμφωνα με την ΠΟΛ.1103/2015 και την Ε.2146/2019, τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπο δαπανών ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων από τον μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, κατά τον χρόνο πρόωρης λύσης της σύμβασης, μεταφέρεται σωρευτικά στα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους που επήλθε η λύση της μίσθωσης, ωστόσο, αφενός στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση, αφού **δεν υπάρχει πρόωρη λύση της σύμβασης** αλλά αντίθετα η μίσθωση όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου έχει επεκταθεί με νέο συμφωνητικό μίσθωσης, αφετέρου σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, οι δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή **εκπίπτουν επιμεριζόμενες ισόποσα στα έτη της μίσθωσης.**

Επειδή, περαιτέρω, στο φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, από το μητρώο παγίων της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι έχουν διενεργηθεί οι ακόλουθες αποσβέσεις:

Έτος	Περιγραφή	κ/δ λογ.	Ημερομηνία κτήσης	Παρ.	Επωνυμία προμηθευτή	Αξία Κτήσης	Αποσβέσεις 2019	Συντελεστής
2018	.....	.....	.....	.....	.....	1.000,00	999,60	100,00%

Το ως άνω περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε στο φορολογικό έτος 2018 και η προσφεύγουσα εταιρεία επέλεξε να το αποσβέσει εφάπαξ, ωστόσο όφειλε να το αποσβέσει μέσα στο φορολογικό έτος που το απέκτησε (δηλαδή το έτος 2018) και όχι στο επόμενο φορολογικό έτος 2019. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου τις αποσβέσεις του φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 24 του ΚΦΕ και καταλόγισε το ποσό 999,60 ευρώ ως λογιστική διαφορά στο φορολογικό έτος 2019.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι υφίσταται διαφορά στο συγκεκριμένο λογαριασμό, ωστόσο υπολόγισε λάθος τη συγκεκριμένη διαφορά, καθώς, η εταιρία δεν είχε μεν το δικαίωμα να κάνει πλήρη απόσβεση, μπορεί ωστόσο να κάνει με το φορολογικό συντελεστή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/13, ήτοι 10%. Ως εκ τούτου η μη εκπιπόμενη δαπάνη θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 896,60 ευρώ. Ο εν λόγω ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία επέλεξε να αποσβέσει εφάπαξ το επίμαχο πάγιο, ωστόσο το γεγονός δε ότι δε διενήργησε την απόσβεση στο φορολογικό έτος που το απέκτησε και μπορούσε να το αποσβέσει, δεν της δίνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δε διενήργησε, καθώς το δικαίωμα αυτό έχει απωλεσθεί σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 και την παρ. 6 της ΠΟΛ.1073/2015.

**Ε. Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με τις προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές (λογαριασμός .....**)

**Επειδή στη ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.02.2016 με θέμα “Φορολογική μεταχείριση των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από την αποτίμηση και τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013”, αναφέρονται τα εξής:**

**«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.**

**2. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι 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, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.**

**3. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ίδιου νόμου 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, β) αντιστοιχούν σε πραγματική αξία 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, ενώ με τις διατάξεις της περ. δ του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26 (προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις).**

**4. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1059/18.3.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του Ν. 4172/2013, διευκρινίστηκε ότι στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 στην εύλογη αξία (Ν. 4308/2014), δεδομένου ότι κατά τον ως άνω χρόνο δεν προκύπτει κανένα έσοδο από επιχειρηματική συναλλαγή για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, αλλά το όποιο έσοδο θα προκύψει κατά τη ρευστοποίηση των υπόψη στοιχείων.**

**5. Επίσης, με την ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε 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.**

6. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. 4 παρ. 2.3.2. του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 ορίζεται ότι με την επιφύλαξη των σχετικών διατάξεων των περιπτ. 17 και 23 της παρ. 2.2.110, για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα των περιπτώσεων 1 - 3, ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής: καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα, που έχουν τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων». Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα αν είναι χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές», ενώ αν είναι πιστωτικά παραμένουν και, μέσα στην επόμενη χρήση, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

β) Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε κατηγορίες κατά ξένο νόμισμα, ως εξής: καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα που έχουν τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του λογαριασμού 44.14. Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών υπολογαριασμών κατά ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών αυτών μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη ή πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος που μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 προσδιορίζεται κατ' αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.14.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη ή πληρωμή των απαιτήσεων και υποχρεώσεων των περιπτώσεων 1 - 3 καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται απευθείας, οι χρεωστικές στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

Οι πιο πάνω διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980 έπαψαν να ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 4308/2014, για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

7. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 27 του Ν. 4308/2014, οι οποίες ισχύουν για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, ορίζεται ότι στο τέλος κάθε περιόδου



αναφοράς τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος του ισολογισμού, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τον διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους σε μια ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

8. Με τη λογιστική οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 της ΕΛΤΕ διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του άρθρου 27 έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά και μη νομισματικά. Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία είναι οι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος. Παραδείγματα νομισματικών στοιχείων είναι τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, τα υπάρχοντα στοιχεία ισολογισμού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας και συγκεκριμένα τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού (συνεπώς προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές).

Οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν, όταν πρόκειται για τις εξής δύο περιπτώσεις: α) συναλλαγματικές διαφορές κατά τον διακανονισμό, ή β) συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση σε διαφορετική συναλλαγματική ισοτιμία από την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ή την ισοτιμία της σύνταξης προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω διευκρινίζονται τα ακόλουθα αναφορικά με τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση ή τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα:**

Για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (31η Δεκεμβρίου 2014): α) οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και οι οποίες μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 από τους σχετικούς υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων», **δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, καθόσον, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιό μας, οι σχετικές διαφορές δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, αλλά οι όποιες διαφορές θα προκύψουν κατά τον διακανονισμό (είσπραξη, πληρωμή) των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, οπότε και θα κριθεί η έκπτωσή τους με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013.** β) οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, οι οποίες μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 6 του παρόντος, **δεν υπόκεινται κατά τον χρόνο αυτόν σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθόσον η εν λόγω αποτίμηση δεν αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή ώστε τα προερχόμενα από αυτήν έσοδα να αποτελούν έσοδα από**

**επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά οι όποιες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές θα υπαχθούν σε φόρο κατά τον διακανονισμό των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν γίνει δεκτά με την ΠΟΛ. 1059/2015 εγκύκλιό μας, σχετικά με την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία.**

Τα αναφερόμενα ανωτέρω σχετικά με την φορολογική μεταχείριση των χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από τον διακανονισμό ή την επιμέτρηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων (νομισματικών στοιχείων) εφαρμόζονται ανάλογα και κατά περίπτωση και για τις διαφορές που προκύπτουν σε φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, οπότε και ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 4308/2014.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος στην ελεγκτική επαλήθευση «iii. προβλέψεις, εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 (αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα σε κατωτέρω βήμα ελέγχου). [άρθρο 23 περ. (δ)]», διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

**A.** Στη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 η προσφεύγουσα εταιρεία σχημάτισε πρόβλεψη για συναλλαγματικές διαφορές την 31/12/2018 ποσού 38.059,09 ευρώ, το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία της και δεν αναμορφώθηκε ολόκληρο με την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2018 (αναμορφώθηκε μόνο ποσό 12.898,29 ευρώ). Επιπλέον, η προσφεύγουσα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 αναμόρφωσε αρνητικά χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του φορολογικού έτους 2017, ποσού 17.461,65 ευρώ. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.02.2016, η προσφεύγουσα εσφαλμένα αναμόρφωσε αρνητικά τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του έτους 2017, καθώς αφενός, αυτός ο χειρισμός αφορά τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές και αφετέρου η προσφεύγουσα κατά την εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης – απαίτησης καταχωρεί τη διαφορά στον λογαριασμό ..... «ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ». Συνεπώς ποσό **42.622,45 ευρώ** (38.059,09+17.461,65-12.898,29) δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκε στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης 2018 ως μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη.

**B.** Στη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 η προσφεύγουσα εταιρεία σχημάτισε πρόβλεψη για συναλλαγματικές διαφορές την 31/12/2019 ποσού 68.704,17 ευρώ, το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία της και δεν αναμορφώθηκε ολόκληρο με την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2019 (αναμορφώθηκε μόνο ποσό 43.639,89 ευρώ). Επιπλέον, η προσφεύγουσα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019 αναμόρφωσε αρνητικά χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του φορολογικού έτους 2018, ποσού 12.898,28 ευρώ. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.02.2016, η προσφεύγουσα εσφαλμένα αναμόρφωσε αρνητικά τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του έτους 2018, καθώς αφενός, αυτός ο χειρισμός αφορά τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές και αφετέρου η προσφεύγουσα κατά την εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης – απαίτησης καταχωρεί τη διαφορά στον λογαριασμό ..... «ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ». Συνεπώς ποσό **37.962,56 ευρώ** (68.704,17+12.898,28 -43.639,89)

δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκε στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης 2019 ως μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι παρακολουθεί τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το συναλλακτικό της κύκλωμα με τη χρήση του λογαριασμού ..... «ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ» και οι συναλλαγές που απεικονίζονται σε αυτόν τον λογαριασμό είναι πραγματικές και εκκαθαρισμένες. Όπως προκύπτει από την υποχρέωση του ν. 4308/14, η εταιρεία πρέπει να αποτιμήσει τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει σε ξένο νόμισμα κατά την ημερομηνία αναφοράς και από την υποχρέωση αυτή, προσδιόρισε τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης για το φορολογικό έτος 2018 στο ποσό των 38.059,09 ευρώ. Παρόλα αυτά, στο ποσό αυτό εμπεριέχονται κινήσεις τραπεζικών διαθεσίμων που δεν αφορούν το υπόλοιπο της ημερομηνίας αναφοράς καθώς προέρχονται είτε από προηγούμενες ημερομηνίες είτε από το υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης, συνεπώς εξείρεσε αυτά τα υπόλοιπα και συμπεριέλαβε στις δηλωθείσες διαφορές το ποσό που πραγματικά συνθέτει το υπόλοιπο τέλους χρήσης. Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω η εταιρεία ισχυρίζεται ότι επέλεξε να αναμορφώσει το πραγματικό ποσό της αποτίμησης, ήτοι 12.898,28 ευρώ για το έτος 2018 και 43.639,89 ευρώ για το έτος 2019, με το χειρισμό των προβλέψεων και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες οδηγίες ανέστρεψε το ποσό της πρόβλεψης που αναμορφώθηκε κατά την προηγούμενη χρήση ύψους 17.461,65 ευρώ και ύψους 12.898,28 ευρώ αντίστοιχα.

**Επειδή**, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας αβασίμως προβάλλονται, καθώς εάν το πραγματικό ποσό της αποτίμησης, όπως επικαλείται, είναι διαφορετικό από αυτό των εγγραφών στα βιβλία της τότε όφειλε να προσκομίσει τα στοιχεία αυτά στον έλεγχο και να κριθούν, ενώ και στο στάδιο της ενδικοφανούς της προσφυγής δεν προσκομίζει κανένα τέτοιο στοιχείο. Σε κάθε περίπτωση, εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης, οι οποίες αντιστοιχούν, όπως επικαλείται και η ίδια «σε κινήσεις τραπεζικών διαθεσίμων που δεν αφορούν το υπόλοιπο της ημερομηνίας αναφοράς», δηλαδή και πάλι δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

**ΣΤ. Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με την απόρριψη των εξόδων «λοιπές παροχές τρίτων» (λογαριασμός .....**)

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2019 δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας τις παρακάτω δαπάνες που ήταν καταχωρισμένες στο λογαριασμό ..... «λοιπές παροχές τρίτων» συνολικού ύψους 3.455,17 ευρώ:

A/A	Ημερομηνία	Παρ.	Σχ. παρ.	Αιτιολογία	Ποσό	Δαπάνη που δεν αντιστοιχεί στο 2019
1	.....	.....	.....	.....	1.591,48	265,25
2	.....	.....	.....	.....	855,23	213,81

3	.....	.....	.....	.....	3.101,32	1.033,77
4	.....	.....	.....	.....	1.066,20	533,10
5	.....	.....	.....	.....	1.537,35	1.409,24
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					<b>8.151,58</b>	<b>3.455,17</b>

Τα ως άνω ποσά διαπιστώθηκε ότι αφορούν αγορασμένα δικαιώματα που καταχωρήθηκαν αρχικά στο σύνολό τους στο φορολογικό έτος 2019, αλλά στο τέλος της χρήσης έπρεπε να κατανεμηθούν αναλογικά και να μεταφερθεί το ποσό που αναλογεί στις δαπάνες της χρήσης που αφορά.

Επιπρόσθετα διαπιστώθηκε ότι η δαπάνη ύψους 1.750,00 που αφορά το παρακάτω τιμολόγιο:

A/A/	Ημερομηνία	Παρ.	Σχετ. παρ.	Αιτιολογία	Ποσό
6	.....	.....	.....	.....	1.750,00

αφορά προσωπικές δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς αφορούν συνδρομές για μέλη του Δ.Σ. ....

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αγνόησε ότι υπάρχουν αρνητικές λογιστικές εγγραφές στις ..... για τακτοποίηση μεταβατικών λογαριασμών ύψους 1.512,83 ευρώ που τακτοποιούν τις πρώτες τρεις συνδρομές του πίνακα. Περαιτέρω η μια συνδρομή έχει ήδη αναμορφωθεί από την εταιρεία, ενώ στην περίπτωση της συνδρομής .....1/7/2018 – 1/9/2019” ο έλεγχος θεώρησε ότι αφορά έτος και επιμέρισε τη συνδρομή ισόποσα στα δύο έτη όταν η συνδρομή αφορά 14 μήνες και η εταιρεία είχε ήδη αναμορφώσει το μη εκπιπόμενο μέρος. Τέλος, όσον αφορά τη συνδρομή ..... εσφαλμένα θεωρήθηκε από τον έλεγχο μη εκπεστέα δαπάνη ως αφορώσα προσωπικά τους κ. ...., καθώς ουδόλως μπορεί να συνάγεται από το γεγονός ότι υπάρχει σημείωση στο ως άνω τιμολόγιο με τα προαναφερόμενα ονόματα, ότι η δαπάνη δεν αφορά την εταιρεία αλλά προσωπικά τα αναφερόμενα πρόσωπο.

**Επειδή**, σχετικά με τον ισχυρισμό ότι τα ποσά 1.512,83 ευρώ και 1.409,24 ευρώ έχουν αναμορφωθεί αυτός γίνεται αποδεκτός, καθώς, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από ..... έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., έχει γίνει στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας τακτοποίηση μέσω μεταβατικών λογαριασμών των ποσών 1.512,83 ευρώ (=1.033,77 +265,22+213,81) και 1.409,24 ευρώ. Περαιτέρω, όσον αφορά την καταλογισθείσα λογιστική διαφορά σχετική με τη δαπάνη της συνδρομής ....., εσφαλμένα θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως μη εκπεστέα δαπάνη, καθώς, όπως προκύπτει από το σώμα του τιμολογίου της ως άνω εταιρείας, το τιμολόγιο εκδόθηκε στο όνομα της προσφεύγουσας εταιρείας, οι επίμαχες δαπάνες είναι σχετικές με τη δραστηριότητά της, αφού η εταιρεία .....φαίνεται να δραστηριοποιείται στον τομέα των μεταφορών, ενώ και τα ονόματα που αναγράφονται στο τιμολόγιο αποτελούν μέλη του Δ.Σ. της εταιρείας, ήτοι προσώπων που συμμετέχουν στη λήψη αποφάσεων για την εταιρεία. Με βάση τα ανωτέρω, η λογιστική διαφορά που σχετίζεται με την απόρριψη των εξόδων «λοιπές παροχές τρίτων»

(λογαριασμός ..... ) προσαρμόζεται στο ύψος **533,10 ευρώ**, έναντι της καταλογισθείσας 5.205,17 ευρώ.

#### **4. Ως προς τις διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών**

Επειδή στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1097/9.4.2014 με θέμα “Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013”, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014, ορίζεται:

#### **«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄**

##### **ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ΄ και δ΄ του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ΄ του ίδιου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΕ. Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

.....

##### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ΄ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ - ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ**

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ.

Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως:

«Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

**α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:**

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά):

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

**Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP)**

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

**Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM)**

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

**Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)**

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή.

**Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)**

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.

#### **Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)**

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (*Arm's Length Principle*). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους.

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τμήμα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαιρεθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,

- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,

- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (*functional analysis*) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.).

Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημωρίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

**Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημωρίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.»**

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ. της υπ' αριθμ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και για το φορολογικό έτος 2019 διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, και ειδικότερα της τιμολόγησης της παροχής υπηρεσιών μεταφορών στη συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση .....Κίνα αξίας 3.248.914,06 ευρώ. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σχετικά με την παροχή υπηρεσιών στην ως άνω συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση, η προσφεύγουσα εταιρεία τεκμηρίωσε τις συναλλαγές στο φάκελο τεκμηρίωσης που προσκομίστηκε στον έλεγχο, χρησιμοποιώντας ως ελεγχόμενο μέρος (tested party) την ίδια ....., υιοθετώντας τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) και κάνοντας χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο και συγκεκριμένα που έχουν ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς) που αναζητήθηκαν από τη βάση δεδομένων ....., με Έκδοση 122-Μάιος 2020 (New Interface)). Τέλος, χρησιμοποίησε ως δείκτη κερδοφορίας (Profit Level Indicator-PLI), για τις συγκρίσεις που έκανε, τον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος (Net Cost Plus Margin % : Κέρδη προ φόρων και Τόκων = Κύκλος Εργασιών – Κέρδη προ Φόρων και Τόκων), καθώς ισχυρίσθηκε ότι είναι



ένας από τους πιο αξιόπιστους δείκτες δεδομένου ότι λαμβάνει υπόψη το κόστος όλων των επιχειρησιακών τμημάτων κάθε εταιρείας.

Ο έλεγχος έκρινε ότι η επιλογή της προσφεύγουσας εταιρείας ως ελεγχόμενου μέρους είναι ορθή, ωστόσο σχετικά με την επισκόπηση των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, έκρινε ότι **δεν τεκμηριώθηκαν επαρκώς στο φάκελο τεκμηρίωσης οι λόγοι της απόρριψης των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων (πωλήσεις της προσφεύγουσας σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) που υπάρχουν, είναι διαθέσιμα και είναι περισσότερο αξιόπιστα εξαιτίας του εσωτερικού τους χαρακτήρα.**

Ως προς την επιλογή, ως μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), ο έλεγχος έκρινε πως αυτή δεν είναι ορθή, καθώς οι παραδοσιακές μέθοδοι, όπως είναι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM) και η μέθοδος του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost-plus) προτιμώνται έναντι των συναλλακτικών και αποτελούν τον αμεσότερο τρόπο εξέτασης των ορίων εντός των οποίων τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, ενώ δεν είναι ορθό να επιλέγεται μια συναλλακτική μέθοδος απλά και μόνο επειδή μπορεί να υπάρχουν ατέλειες στα συγκριτικά στοιχεία.

Περαιτέρω, ως προς την εφαρμογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, η εφαρμογή της μεθόδου του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), με δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος, δεν είναι ορθή καθώς η ελεγχόμενη προσδιόρισε το κόστος πωληθέντων της συναλλαγής με ποσοστό, από τη λίστα εσόδων εξόδων της εταιρείας και αφορούν το συνολικό κόστος της φόρτωσης.

Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος αναζήτησε εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που αφορούσαν πωλήσεις (παροχή υπηρεσιών) για τους πελάτες της προσφεύγουσας (τρίτους ανεξάρτητους) με μεγάλο όγκο πωλήσεων, όπως αυτό των ενδοομιλικών πωλήσεων. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία και ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το σύνολο των πωλήσεων της προσφεύγουσας προς τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, όπως αναλυτικά παρατίθεται στην οικεία έκθεση ελέγχου στο κεφάλαιο «5.4 ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ» και «5.4.2.5 Υπολογισμός και διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής Υπολογισμός και τεκμηρίωση της διαφοροποίησης της οφειλής από τον έλεγχο για την 1η κατηγορία συναλλαγών (παροχή υπηρεσιών μεταφοράς) - Συναλλαγές με την .....-Κίνα αξίας €3.248.914,06».

Στη συνέχεια, από την επεξεργασία των νέων στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα σε απάντηση του υπ' αριθμ. ....σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, σε συνδυασμό με τα στοιχεία από τα βιβλία της προσφεύγουσας, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκριτικά στοιχεία, τα οποία αφορούν τις τέσσερις (4) επιχειρήσεις, όπως παρουσιάζονται στη σελίδα 168 της έκθεσης ελέγχου, παραθέτοντας τον πίνακα στη σελίδα 169 με τους λόγους που απορρίφθηκαν ή διαφοροποιήθηκαν τα δεδομένα από τον έλεγχο σε σχέση με τα συγκριτικά στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος υπολόγισε το μικτό περιθώριο κέρδους προς το κόστος πωλήσεων του ελεγχόμενου μέρους .....για τους τρίτους ανεξάρτητους πελάτες και υπολόγισε τα παρακάτω όρια, στα οποία τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων:

	<b>Μεικτό Περιθώριο Κέρδους</b>
Ελάχιστο	6,53%
Διάμεσος	11,49%
Μέγιστο	20,03%
Πλήθος παρατηρήσεων	Τέσσερις (4)

Στη συνέχεια υπολόγισε ως σημείο της αναμόρφωσης την τιμή της ελάχιστης τιμής, καθώς η προσφεύγουσα .....έχει εξασφαλισμένες πωλήσεις στις αλλοδαπές συνδεδεμένες .....-Κίνα (δεν υπάρχει κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος), γεγονός που δε δικαιολογεί την επίτευξη πρόσθετης κερδοφορίας περί του επιπέδου της μέσης τιμής. Επομένως, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους προς το κόστος πωληθέντων της ελεγχόμενης ....., κατά την ενδοομιλική πώληση (1,37%) υπολείπεται της ελάχιστης τιμής του δείκτη μικτού περιθωρίου κέρδους προς το κόστος πωληθέντων για τις πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις (6,53%).

Ως εκ τούτου προέκυψε για το φορολογικό έτος 2019 διαφορά από τις ενδοομιλικές συναλλαγές ποσού **165.400,63 ευρώ** [ $3.248.149,18 * (6,53\% - 1,37\%)$ ], η οποία προστέθηκε της λογιστικής διαφορές του ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται τυπικό λόγος ακυρότητας των καταλογιστικών πράξεων λόγω έλλειψης προηγούμενης ακρόασης ως προς την επιλεχθείσα από τον έλεγχο μέθοδο υπολογισμού.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης*

*2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος εφάρμοσε την ίδια μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης για τις επίμαχες συναλλαγές (cost-plus), τόσο κατά τον προσδιορισμό των προσωρινών αποτελεσμάτων όσο και των οριστικών αποτελεσμάτων. Τα συγκριτικά στοιχεία των προσωρινών αποτελεσμάτων μεταβλήθηκαν, καθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα ηλεκτρονικά στον έλεγχο κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ., με αποτέλεσμα η λογιστική διαφορά από ενδοομιλικές συναλλαγές να περιοριστεί στο ποσό των **165.400,63 ευρώ, αντί του αρχικά καταλογισθέντος 330.102,08 ευρώ**. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορρίπτεται ως αβάσιμος

**Επειδή**, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι επικουρικά και σε κάθε περίπτωση επί της ουσίας, εσφαλμένα επέλεξε και εφάρμοσε ο έλεγχος την μέθοδο Cost Plus. Ειδικότερα:

**Ι) Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την απόρριψη της επιλεγθείσας από την εταιρεία μεθόδου τεκμηρίωσης:** Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι εσφαλμένα η μέθοδος Cost Plus προκρίνεται από τον έλεγχο, αλλά και αναπιολόγητα, καθώς ο έλεγχος απέρριψε τη μέθοδο καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής με μόνο το επιχείρημα ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται έναντι των συναλλακτικών χωρίς να εξηγεί ειδικώς και με τρόπο ορισμένο γιατί δεν μπορεί να εφαρμοστεί η επιλεγείσα μέθοδος. Εν προκειμένω, ισχυρίσθηκε ότι η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν είναι εφικτή με τη χρήση εσωτερικών στοιχείων, καθώς τα εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος δε φέρουν των απαιτούμενο βαθμό συγκρισιμότητας, δεδομένου ότι η παροχή υπηρεσίας και τιμολόγηση σε εταιρεία Διαμεταφορέα (forwarder) (όπως είναι η υπό κρίση ενδοομιλική συναλλαγή) διαφέρει ποιοτικά από την παροχή αντίστοιχης υπηρεσίας σε τελικό χρήστη. Και αυτό καθώς στην πρώτη περίπτωση η τιμολόγηση γίνεται σε «μεταπωλητή», και συνακόλουθα το κέρδος της συναλλαγής διαμοιράζεται μεταξύ των δύο μερών (TEU και αντισυμβαλλόμενου διαμεταφορέα), ενώ στη δεύτερη περίπτωση το κέρδος παραμένει εξολοκλήρου στον πάροχο της υπηρεσίας (TEU). Σε μία τέτοια περίπτωση σύμφωνα και όσα εκτέθηκαν ανωτέρω προκρίνεται η χρήση συναλλακτικής μεθόδου και εν προκειμένω η μέθοδος TNMM.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα όσα αναγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία στον προσκομιζόμενο φάκελο τεκμηρίωσης, προτού εφαρμόσει τις συναλλακτικές μεθόδους, δεν εξέτασε την δυνατότητα της εφαρμογής των παραδοσιακών μεθόδων. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε επαρκώς στο φάκελο τεκμηρίωσης την απόρριψη της παραδοσιακής μεθόδου του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Costplus), αλλά απλώς προέβη σε μια περιγραφή της μεθόδου και σε μια γενικόλογη απόρριψή της, χωρίς να αιτιολογεί επαρκώς και με σαφήνεια το λόγο της απόρριψής της.

**Επειδή**, η μέθοδος του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost-plus) προτιμάται έναντι των συναλλακτικών μεθόδων (TNMM), καθώς είναι παραδοσιακή μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης και αποτελεί τον πιο άμεσο τρόπο αξιολόγησης της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων και προτιμάται έναντι των συναλλακτικών μεθόδων (TNMM). Μάλιστα, η προτίμηση των παραδοσιακών μεθόδων είναι σύμφωνη με τις προαναφερθείσες οδηγίες της φορολογικής διοίκησης στο Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ. 1097/2014. Εξάλλου, η προτίμηση της μεθόδου του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους

(Cost-plus) είναι σύμφωνη και με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017) που στην παρ. 2.3 αναφέρουν πως: «Οι παραδοσιακές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης θεωρούνται ως ο πιο άμεσος τρόπος για να αξιολογηθεί αν οι όροι και οι συνθήκες των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό γιατί οποιαδήποτε διαφορά στην τιμή μιας ελεγχόμενης συναλλαγής από την τιμή σε μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να εντοπιστεί άμεσα στις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις, που έχουν επιβληθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και ο κανόνας της αρχής των ίσων αποστάσεων μπορεί να εφαρμοστεί άμεσα αντικαθιστώντας την τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής με την τιμή της μη ελεγχόμενης συναλλαγής.»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται έναντι των συναλλακτικών, και δεν είναι ορθό να απορρίπτονται οι παραδοσιακές μέθοδοι, εξαιτίας του ότι η πληροφόρηση για συγκριτικά στοιχεία είναι δύσκολο να βρεθεί ή απλά επειδή μπορεί να υπάρχουν ατέλειες στα συγκριτικά στοιχεία. Εξάλλου, το προηγούμενο συμπέρασμα είναι σύμφωνο με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017) που στην παρ. 2.5 αναφέρουν πως:

*«Ωστόσο, δεν είναι σωστό να εφαρμοστεί μια συναλλακτική μέθοδος, απλώς επειδή η πληροφόρηση για συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι δύσκολο να βρεθεί ή είναι ατελής σε κάποιο ή σε περισσότερα μέρη. Τα ίδια κριτήρια της παραγράφου 2.2, που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να οδηγηθούμε στο αρχικό συμπέρασμα ότι καμία από τις παραδοσιακές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη ξανά, ώστε να αξιολογηθεί η αξιοπιστία της συναλλακτικής μεθόδου.»*

Επειδή, ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι πως η μέθοδος του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost-plus) δεν θα έπρεπε να απορριφθεί, αλλά θα έπρεπε να είχε εξεταστεί η εφαρμογή της από την προσφεύγουσα εταιρεία για την τεκμηρίωση των συναλλαγών.

Επειδή, περαιτέρω, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, είναι περισσότερο αξιόπιστα, εξαιτίας του εσωτερικού τους χαρακτήρα, το οποίο είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική και τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017) που στην παρ. 3.27 αναφέρουν: «Το Βήμα 4 της τυπικής διαδικασίας που περιγράφεται στην παράγραφο 3.4 είναι η επισκόπηση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων που μπορεί να υπάρχουν. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία μπορεί να έχουν μια πιο άμεση και στενότερη σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή από τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Η οικονομική ανάλυση μπορεί να είναι ευκολότερη και πιο αξιόπιστη, καθώς θα βασίζεται σε πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα και πρακτικές μεταξύ της εσωτερικά συγκρίσιμης συναλλαγής και της ελεγχόμενης συναλλαγής. Επιπροσθέτως, η πρόσβαση στην πληροφόρηση για εσωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές μπορεί να είναι πιο ολοκληρωμένη και λιγότερο δαπανηρή.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο στο σημείωμα απόψεών της όσο και στην ενδικοφανή προσφυγή της, δεν εξειδικεύει τον τρόπο με τον οποίο οι παράγοντες συγκρισιμότητας δεν ικανοποιούνται κατά την υιοθέτηση των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι

υπάρχουν διαθέσιμα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την τεκμηρίωση των επίμαχων ενδοομιλικών συναλλαγών και ως εκ τούτου οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**ii) Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την επιλογή από τον έλεγχο της μεθόδου Κόστος πλέον Περιθώριο Κέρδους (Cost plus):** Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι όλως επικουρικός, ακόμα και αν ήθελε γίνει δεκτό πως η ενδεδειγμένη μέθοδος τεκμηρίωσης των υπό κρίση ενδοομιλικών συναλλαγών είναι η μέθοδος Κόστους πλέον Περιθώριο Κέρδους (Cost Plus), η μέθοδος αυτή απαιτεί την χρήση πλήρως συγκρίσιμων στοιχείων. Για το λόγο αυτό με το συμπληρωματικό της υπόμνημα ενώπιον του ελέγχου, παρέθεσε σχετικό πίνακα, προτείνοντας ως καταλληλότερο δείγμα τις 50 πρώτες εταιρείες με τις οποίες είχε συναλλαγές, όπως προκύπτουν βάσει του ύψους αλλά και της συχνότητας των συναλλαγών, ενώ στη συνέχεια συμπλήρωσε με νέο πίνακα, ο οποίος πρότεινε ένα ακριβέστερο δείγμα 10 επιχειρήσεων λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των συναλλαγών αλλά και την ανάλυση ανά φόρτωση. Ωστόσο ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα στοιχεία του τελικού αυτού πίνακα, με περιορισμούς, ήτοι: α) να πρόκειται για πελάτες με ύψος συναλλαγής πάνω από 1.000.000 ευρώ και β) ο πελάτης να έχει ποσοστό συμμετοχής στο σύνολο της φόρτωσης πάνω από το 90% (για να είναι αξιόπιστο το δείγμα, καθώς, σύμφωνα με τον έλεγχο, το ποσοστό του μεικτού κέρδους προς το συνολικό κόστος αφορά τη φόρτωση και όχι τον πελάτη). Κατέληξε έτσι ένα δείγμα τεσσάρων (4) μόλις επιχειρήσεων, θέτοντας αυθαίρετα και αδικαιολόγητα υψηλά και τα δυο «κατώφλια». Συνεπώς με τα κριτήρια που εφάρμοσε ο έλεγχος, περιόρισε υπερβολικά και αναιτιολόγητα το δείγμα, κατά τρόπο που αυτό δεν είναι αντιπροσωπευτικό της συνολικής εικόνας των κύριων πελατών της και για το λόγο αυτό θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το επαρκές και ακριβές δείγμα που είναι αυτό των τοπ 10 πελατών της που ήδη παρουσίασε ενώπιον του ελέγχου.

**Επειδή,** από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι αρχικά, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που αναζήτησε ο έλεγχος, αφορούσαν πωλήσεις (παροχή υπηρεσιών) για τους πελάτες της προσφεύγουσας (τρίτους ανεξάρτητους) με μεγάλο όγκο πωλήσεων, όπως αυτό των επίμαχων ενδοομιλικών πωλήσεων. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία και ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το σύνολο των πωλήσεων της προσφεύγουσας προς τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, όπως παρατίθεται ανάλυση στο κεφάλαιο «5.4.ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ» και «5.4.2.5 Υπολογισμός και διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής Υπολογισμός και τεκμηρίωση της διαφοροποίησης της οφειλής από τον έλεγχο για την 1<sup>η</sup> κατηγορία συναλλαγών (παροχή υπηρεσιών μεταφοράς) - Συναλλαγές με την .....-Κίνα αξίας €3.248.914,06». Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και συγκεκριμένα με το υπ' αριθμ.....Συμπληρωματικό υπόμνημα απόψεων παρέθεσε πίνακα, με τον οποίο θεώρησε ως ορθότερο δείγμα τις πενήντα πρώτες εταιρείες που συναλλάχθηκε λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των συναλλαγών (τζίρος) και την κίνηση (συχνότητα συναλλαγών). Ο έλεγχος ζήτησε ανάλυση των συγκεκριμένων στοιχείων για να επαληθεύσει τα δεδομένα του πίνακα (ανάλυση πωλήσεων και ανάλυση κόστους), τα οποία δεν προσκομίστηκαν. Ακολούθως, την ..... η προσφεύγουσα απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο δείγμα δέκα (10) επιχειρήσεων λαμβάνοντας υπόψη το ύψος

των συναλλαγών (τζίρος), με την ανάλυση ανά φόρτωση (ανάλυση πωλήσεων φόρτωσης και ανάλυση κόστους φόρτωσης) και συγκεντρωτικά δεδομένα. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που αναζητήσε ο έλεγχος, μετά τα ως άνω στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, αφορούσαν: α) πωλήσεις (παροχή υπηρεσιών) σε τρίτους ανεξάρτητους πελάτες με ύψος συναλλαγών μεγαλύτερο του 1.000.000,00€ και β) πωλήσεις (παροχή υπηρεσιών σε τρίτους ανεξάρτητους πελάτες με ποσοστό συμμετοχής στο σύνολο της φόρτωσης πάνω από το 90% (για να είναι αξιόπιστο το δείγμα), καθώς το ποσοστό του μεικτού κέρδους προς το συνολικό κόστος αφορά τη φόρτωση και όχι τον πελάτη. Σχετικά, με το δεύτερο κριτήριο που έθεσε ο έλεγχος για την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων «με ποσοστό συμμετοχής στο σύνολο της φόρτωσης πάνω από το 90%» αναφέρεται το εξής:

Η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί για κάθε φόρτωση ένα μοναδικό αριθμό τον οποίο ονομάζει αριθμό μερίδας. Επίσης, σε κάθε φόρτωση μπορεί να συμπεριλαμβάνεται περισσότεροι από ένας πελάτες. Τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο (πωλήσεις-κόστος-μικτό κέρδος επί κόστους) αφορούν τη φόρτωση και όχι τον πελάτη. Επομένως, ο έλεγχος όρισε ως κριτήριο, οι πελάτες που θα επιλεγούν στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα, να συμμετέχουν στη φόρτωση με ποσοστό μεγαλύτερο του 90%, ώστε να θεωρηθεί ότι το μικτό περιθώριο κέρδους επί του κόστους (της φόρτωσης) που προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία της ..... αντιπροσωπευτικό του εκάστοτε πελάτη. Σημειώνεται επίσης ότι σχετικά με το ενδοομιλικό Κόστος Πωλήσεων, όπως αναλύεται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα προσδιόρισε το κόστος πωληθέντων της συναλλαγής με ποσοστό, από τη λίστα εσόδων εξόδων της εταιρείας και αφορούν το σύνολο της φόρτωσης. Από το ποσοστό αυτό που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα προέκυψε κόστος ποσού 3.059.614,28 ευρώ. Ο έλεγχος για να προσδιορίσει το σωστό κόστος πωλήσεων που αντιστοιχεί στην ενδοομιλική πώληση προέβη στην καταγραφή του πραγματικού κόστους, όπως αυτό προκύπτει από τα φορολογικά στοιχεία που αντιστοιχούν σε κάθε φόρτωση και όπως υπέδειξε η προσφεύγουσα στον έλεγχο κατά την διάρκεια του ελέγχου.

**Επειδή** ο έλεγχος ουδόλως αυθαίρετα και αναιτιολόγητα κατέληξε στο τελικό δείγμα, καθώς παραθέτει αναλυτικά σε πίνακα τους λόγους που απορρίφθηκαν ή διαφοροποιήθηκαν τα δεδομένα από τον έλεγχο σε σχέση με τα συγκριτικά στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία.

**Επειδή**, με βάση όλα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος αιτιολόγησε τον υπολογισμό της προσαρμογής των ενδοομιλικών τιμολογήσεων της προσφεύγουσας εταιρείας, βασιζόμενος τόσο στο ελληνικό, όσο και στο διεθνές πλαίσιο, με παράλληλη παράθεση των οδηγιών της φορολογικής αρχής και των κρίσιμων εδαφίων των διεθνών οδηγιών του ΟΟΣΑ (Κατευθυντήριες Γραμμές Ο.Ο.Σ.Α. τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010). Περαιτέρω, παρέθεσε κατά τρόπο σαφή τη συλλογιστική του, περιέγραψε τα πραγματικά δεδομένα και τα υπήγαγε στις διατάξεις των Κατευθυντηρίων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. και των διατάξεων του ελληνικού θεσμικού πλαισίου επί των οποίων στηρίχτηκε, ενώ στην οικεία έκθεση ελέγχου αποτυπώνεται λεπτομερώς και με ακρίβεια η διαδικασία που ακολούθησε. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος τεκμηριωμένα και με σαφήνεια κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ακολουθούμενη τιμολογιακή πολιτική της προσφεύγουσας με τις συνδεδεμένες είναι μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων κινούμενη εκτός των αποδεκτών ορίων, χωρίς οι διαπιστώσεις του ελέγχου να πάσχουν

τεκμηρίωσης, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, οι λογιστικές διαφορές για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018-31/12/2018</b>			
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ</b>
.....	.....	4.023,46	0,00
.....	.....	4.100,63	4.100,63
.....	.....	5.867,48	5.867,48
.....	.....	30.205,97	30.205,97
.....	.....	30.867,82	30.867,82
.....	.....	12.386,40	12.386,40
.....	.....	122.897,80	122.897,80
.....	.....	6.583,02	6.583,02
.....	.....	10.234,71	10.234,71
.....	.....	1.653,29	1.653,29
.....	.....	1.251,06	1.251,06
.....	.....	1.628,00	1.628,00
.....	.....	4.768,88	4.769,88
.....	.....	2.300,00	2.300,00
.....	.....	2.348,63	2.348,63
.....	.....	4.908,33	4.908,33
.....	.....	25.160,81	25.160,81
	<b>ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>271.186,29</b>	<b>267.163,83</b>
	81.00.04.00.01 ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2017	17.461,65	17.461,65
	<b>ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ</b>	<b>288.647,94</b>	<b>284.625,48</b>
	<b>ΔΙΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ ΤΡΟΠΟΠ.ΔΗΛΩΣΗΣ-ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>160.759,77</b>	<b>160.759,77</b>
	<b>ΤΕΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ</b>	<b>449.407,71</b>	<b>445.385,25</b>

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019</b>			
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ</b>
.....	.....	4.823,80	0,00
.....	.....	70.456,64	70.456,64
.....	.....	38.170,64	38.170,64
.....	.....	31.242,50	31.242,50
.....	.....	3.026,04	3.026,04
.....	.....	271.085,45	271.085,45
.....	.....	1.722,00	1.722,00
.....	.....	129.036,62	129.036,62
.....	.....	150,00	150,00
.....	.....	5.205,17	533,10

.....	.....	620,00	620,00
.....	.....	1.013,59	1.013,59
.....	.....	1.193,80	1.193,80
.....	.....	19.966,00	19.966,00
.....	.....	2.256,62	2.256,62
.....	.....	2.182,22	2.182,22
.....	.....	500,00	500,00
.....	.....	999,60	999,60
.....	.....	25.064,28	25.064,28
	<b>ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>608.714,97</b>	<b>599.219,10</b>
	81.00.04.00.01 ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2018	12.898,28	12.898,28
	<b>ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>621.613,25</b>	<b>612.117,38</b>
	ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	165.400,63	165.400,63
	<b>ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>787.013,88</b>	<b>777.518,01</b>
	<b>ΔΙΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ ΤΡΟΠΟΠ.ΔΗΛΩΣΗΣ-ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>-227.451,33</b>	<b>-227.451,33</b>
	<b>ΤΕΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ</b>	<b>559.562,55</b>	<b>550.066,68</b>

Ως εκ τούτου τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, διαμορφώνονται ως εξής:

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018-31/12/2018</b>				
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"</b>	<b>Βάσει Δηλώσεων</b>	<b>Βάσει Ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>	<b>Διαφορά</b>
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π	1.873.855,89	2.034.615,66	2.034.615,66	160.759,77
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Φορολογικά κέρδη χρήσης</b>	<b>1.873.855,89</b>	<b>2.034.615,66</b>	<b>2.034.615,66</b>	<b>160.759,77</b>
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Δήλωση	214.312,63	214.312,63	214.312,63	0,00
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Ελέγχου	0,00	288.647,94	284.625,48	284.625,48
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>	<b>2.088.168,52</b>	<b>2.537.576,23</b>	<b>2.533.553,77</b>	<b>445.385,25</b>

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019</b>				
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"</b>	<b>Βάσει Δηλώσεων</b>	<b>Βάσει Ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>	<b>Διαφορά</b>
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π	2.102.469,19	1.875.017,86	1.875.017,86	-227.451,33
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00	0,00	0,00	0,00



Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Φορολογικά κέρδη χρήσης</b>	<b>2.102.469,19</b>	<b>1.875.017,86</b>	<b>1.875.017,86</b>	<b>-227.451,33</b>
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Δήλωση	258.681,04	258.681,04	258.681,04	0,00
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες Ελέγχου	0,00	787.013,88	777.518,01	777.518,01
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>	<b>2.361.150,23</b>	<b>2.920.712,78</b>	<b>2.911.216,91</b>	<b>550.066,68</b>

Επειδή, ως προς τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι την υπ' αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 και την υπ' αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4987/2022 από την προσφεύγουσα δεν προβάλλεται κανένας λόγος με την ενδικοφανή προσφυγή και ως προς τις πράξεις αυτές η προσφυγή κρίνεται αναιτιολόγητη.

#### Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., την επικύρωση των με αριθμ. ....πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και την τροποποίηση των με αριθμ. .... και αριθμ. .... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ως κάτωθι:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### A) Φορολογικό έτος 2018

- Φορολογία Εισοδήματος

		ΠΟΣΑ			
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
	Φορολογητέα κέρδη	2.088.168,52	2.537.576,23	2.533.553,77	445.385,25
	ή ζημιά				
(α)	Φόρος που αναλογεί (29%)	605.568,87	735.897,11	734.730,59	129.161,72
(β)	Φόρος που αναλογεί				
(γ)	Φορολογική απαίτηση άρθρου 27Α ν. 4172/2013				
(δ)	Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)				

(ε)	Μισθώματα για χρήση ακινήτων βάσει (§ Β2 άρθρου 43 & 44 ν. 4030/2011)				
(στ)	Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή - άρθρ. 27Α ν. 4172/2013 {γ-[(α+β)-δ-ε]}				
(ζ)	<b>Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης [(α+β) - (γ+δ+ε)]</b>	<b>605.568,87</b>	<b>735.897,11</b>	<b>734.730,59</b>	<b>129.161,72</b>
(η)	Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	892.901,43	892.901,43	892.901,43	
(θ)	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση				
(ι)	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	838,57	838,57	838,57	
(ια)	Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ. 3 άρθρου 68 ν. 4172/2013)				
(ιβ)	Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών				
(ιγ)	Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθρ. 3 ν. 4046/2012)				
(ιδ)	Φόρος αλλοδαπής				
(ιε)	<b>Σύνολο (η+θ+ι+ια+ιβ+ιγ+ιδ)</b>	<b>893.740,00</b>	<b>893.740,00</b>	<b>893.740,00</b>	
(ιστ)	Φόρος που καταβλήθηκε με βάση την Α.Υ.Ο. ....				
(ιζ)	<b>Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (ιε+ιστ-ζ)</b>	<b>288.171,13</b>	<b>157.842,89</b>	<b>159.009,41</b>	
(ιη)	<b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ζ-ιε-ιστ)</b>				<b>129.161,72</b>
	<b>ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ</b>				
(ιθ)	Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	618.741,17	618.741,17	618.741,17	
(κ)	Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
(κα)	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
(κβ)	Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
(κγ)	Τέλος επιτηδεύματος (άρθρ. 31 ν. 3986/2011)	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
(κδ)	<b>Άθροισμα (ιη έως κγ)</b>	<b>619.741,17</b>	<b>619.741,17</b>	<b>619.741,17</b>	
(κε)	<b>Χρεωστικό ποσό (κδ-ιζ)</b>	<b>331.570,04</b>	<b>461.898,28</b>	<b>460.731,76</b>	<b>129.161,72</b>
(κστ)	<b>Πιστωτικό ποσό (ιζ-κδ)</b>				
(κζ)	Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της § 6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012				
	<b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κε)</b>	<b>331.570,04</b>	<b>461.898,28</b>	<b>460.731,76</b>	
	<b>Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κστ-κζ)</b>				<b>129.161,72</b>

	Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του		46.620,33	46.620,33	46.620,33
	<b>ΠΡΟΣΤΙΜΑ</b>				
(κη)	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		32.582,06	32.290,43	32.290,43
(κθ)	Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης				
(λ)	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
	<b>Άθροισμα (κη έως λ)</b>		<b>32.582,06</b>	<b>32.290,43</b>	<b>32.290,43</b>
	<b>Σύνολο φόρων για καταβολή</b>	<b>331.570,04</b>	<b>541.100,67</b>	<b>539.642,52</b>	<b>208.072,48</b>

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος)

• Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4987/2022: **200,00 ευρώ**

(υπ' αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022)

**Β) Φορολογικό έτος 2019**

		ΠΟΣΑ			
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
	Φορολογητέα κέρδη	2.361.150,23	2.920.712,78	2.911.216,91	550.066,68
	ή ζημιά				
(α)	Φόρος που αναλογεί (24%)	566.676,06	700.971,07	698.692,06	132.016,00
(β)	Φόρος που αναλογεί				
(γ)	Φορολογική απαίτηση άρθρου 27 <sup>Α</sup> ν. 4172/2013				
(δ)	Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. Επενδύσεων)				
(ε)	Μισθώματα για χρήση ακινήτων βάσει (§ Β2 άρθρου 43 & 44 ν. 4030/2011)				
(στ)	Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή – άρθ. 27 <sup>Α</sup> ν. 4172/2013 {γ-[(α+β)-δ-ε]}				
(ζ)	<b>Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης [(α+β) - (γ+δ+ε)]</b>	<b>566.676,06</b>	<b>700.971,07</b>	<b>698.692,06</b>	<b>132.016,00</b>
(η)	Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	618.741,17	618.741,17	618.741,17	
(θ)	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση				
(ι)	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	50,21	50,21	50,21	

(ια)	Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. Μερίσματα (παρ. 3 άρθρου 68 ν. 4172/2013)				
(ιβ)	Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών				
(ιγ)	Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν. 4046/2012)				
(ιδ)	Φόρος αλλοδαπής				
(ιε)	<b>Σύνολο (η+θ+ι+ια+ιβ+ιγ+ιδ)</b>	<b>618.791,38</b>	<b>618.791,38</b>	<b>618.791,38</b>	
(ιστ)	Φόρος που καταβλήθηκε με βάση την Α.Υ.Ο. ....				
(ιζ)	<b>Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (ιε+ιστ-ζ)</b>	<b>52.115,32</b>			
(ιη)	<b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ζ-ιε-ιστ)</b>		<b>82.179,69</b>	<b>79.900,68</b>	
	<b>ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ</b>				
(ιθ)	Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους				
(κ)	Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
(κα)	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
(κβ)	Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
(κγ)	Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν. 3986/2011)	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
(κδ)	<b>Άθροισμα (ιη έως κγ)</b>		<b>83.179,69</b>	<b>80.900,68</b>	
(κε)	<b>Χρεωστικό ποσό (κδ-ιζ)</b>		<b>83.179,69</b>	<b>80.900,68</b>	
(κστ)	<b>Πιστωτικό ποσό (ιζ-κδ)</b>	<b>51.115,32</b>			<b>132.016,00</b>
(κζ)	Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της § 6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012				
	<b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κε)</b>		<b>83.179,69</b>	<b>80.900,68</b>	
	<b>Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κστ-κζ)</b>	<b>51.115,32</b>			<b>132.016,00</b>
	Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	51.115,32	51.115,32	51.115,32	
	<b>ΠΡΟΣΤΙΜΑ</b>				
(κη)	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		67.147,51	66.008,00	66.008,00
(κθ)	Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης				
(λ)	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
	<b>Άθροισμα (κη έως λ)</b>		<b>67.147,51</b>	<b>66.008,00</b>	<b>66.008,00</b>
	<b>Σύνολο φόρων για καταβολή</b>		<b>201.442,52</b>	<b>198.024,00</b>	<b>198.024,00</b>

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος)

**Γ) Φορολογικό έτος 2021**

**Πρόστιμο άρθρου 56 ν.4987/2022: 5.000,00 ευρώ**

(υπ' αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4987/2022)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
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.