



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19.03.2024

Αριθμός απόφασης: 761

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29.11.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. πρωτ. / **24.10.2023** αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην με αρ. πρωτ. / **04.09.2023** δήλωση επιφύλαξης άρθρου 20 του Κ.Φ.Δ., διατυπωθείσας επί της υποβληθείσας υπ' αρ. (αρ. καταχ. / **30.08.2023**) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, ως προς την αναγνώριση δαπανών διαφήμισης (προσαυξημένων κατά ποσοστό 30%), βάσει του άρθρου 22Γ του Ν. 4172/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **29.11.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. πρωτ. / **24.10.2023** αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν έγινε αποδεκτή η με αρ. πρωτ. / / / **04.09.2023** δήλωση επιφύλαξης (κατά το άρθρο 20 του Κ.Φ.Δ.) της προσφεύγουσας, διατυπωθείσα επί της υποβληθείσας υπ' αρ. (αρ. καταχ. / **30.08.2023**) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, ως προς την αναγνώριση δαπανών διαφήμισης ύψους **3.615.883,76€**, προσαυξημένων κατά ποσοστό 30% (ήτοι πλέον ποσού **1.084.765,13€**), βάσει του άρθρου 22Γ του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και να προσδιορισθεί εκ νέου το φορολογητέο αποτέλεσμα της για το φορ έτος 2022, κατόπιν αποδοχής της επιφύλαξης ήτοι, της εκπεσιμότητας (εξωλογιστικά) από τα ακαθάριστα έσοδα ποσού **1.084.765,13€**, ή άλλως **1.037.442,02€** που αντιστοιχεί στο προσαυξημένο ποσοστό 30% των δαπανών διαφήμισης (ύψους 3.615.883,76€) και να επιστραφεί νομιμοτόκως το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Γ του Κ.Φ.Ε. περί προσαυξημένης κατά ποσοστό 30% έκπτωσης των διαφημιστικών δαπανών, ήτοι:

– Δαπανών διαφήμισης υπό μορφή κόστους και διανομής διαφημιστικών εντύπων φυλλαδίων, συνολικού ύψους **3.535.883,76€**. (με κόστος παραγωγής διαφημιστικών εντύπων φυλλαδίων ποσού **157.743,70€** και κόστος διανομής διαφημιστικών εντύπων φυλλαδίων ποσού **3.378.140,06€**) κατά το ποσοστό 30% ή άλλως την αναγνώριση δαπανών που αφορούν μόνο το κόστος διανομής διαφημιστικών εντύπων φυλλαδίων ποσού **3.378.140,06€** κατά το ίδιο ποσοστό.

-Δαπανών διαφήμισης στο πλαίσιο των δράσεων
..... συνολικού ύψους **80.000,00€**, κατά το ποσοστό 30% (ήτοι ποσού **24.000,00€**) δυνάμει της συναφθείσας σύμβασης με την εταιρία «.....» που αφορούσαν στον σχεδιασμό και στην παραγωγή πάσης φύσεως διαφημιστικού υλικού και δη, στη δημιουργία προωθητικού υλικού δημοσιότητας για χρήση και αξιοποίηση από την καμπάνια (π.χ. αφίσες), υποστήριξη διαδικτυακής προβολής στα κοινωνικά μέσα (social media).

Επειδή, με το άρθρο 20 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την

παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα. 3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την **A 1063/2023** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα « Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013»: Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του ΚΦΔ, προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η δήλωση με επιφύλαξη έχει την έννοια ότι ο φορολογούμενος υποβάλλει την φορολογική του δήλωση σύμφωνα με τις θέσεις που υιοθετεί η φορολογική αρχή, προκειμένου να προφυλαχθεί από τις συνέπειες της ανακριβούς υποβολής ή μη υποβολής δήλωσης (σε περίπτωση που διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος), ενώ παράλληλα επιφυλάσσεται ως προς ορισμένα στοιχεία της φορολογητέας ύλης. (Βλ. Μ. Βραχάτη, σε Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, εκδόσεις Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 487.)

Η δήλωση με επιφύλαξη, μεταξύ άλλων, δύναται να αφορά την φορολογητέα ύλη (άρθρο 20 παρ. 1 ΚΦΔ) ή την εφαρμογή εκπτώσεων/απαλλαγών (άρθρο 20 παρ. 2 ΚΦΔ). Αυτό συνεπάγεται ότι στην πρώτη περίπτωση η φορολογική δήλωση πρέπει να περιλαμβάνει την φορολογητέα ύλη για την οποία διατυπώνεται η επιφύλαξη, ενώ στη δεύτερη η φορολογική δήλωση δεν πρέπει να περιλαμβάνει την έκπτωση/απαλλαγή για την οποία διατυπώνεται η επιφύλαξη (Βλ. ad hoc ΔΠρΠειρ 962/2021, ΔΠρΧαλκ 604/219, ΔΕφΑθ 4481/2019).

Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης, η Φορολογική Αρχή θα πρέπει να ενεργήσει νέα εκκαθάριση και να διαγράψει ή να επιστρέψει, κατά περίπτωση, τον τυχόν βεβαιωθέντα ή καταβληθέντα φόρο. (Βλ. Μ. Βραχάτη, σε Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής

Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, εκδόσεις Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 491.)

Επειδή, με το άρθρο 22Γ του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) «Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021, 2022 και 2023» ορίζεται ότι:

«Η διαφημιστική δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021, 2022 και 2023, κατά το μέρος που η εν λόγω δαπάνη αφορά:

α) στην ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση, διαφημιστικών και χορηγικών μηνυμάτων ή επί πληρωμή δημοσιεύσεων ή

β) στην αγορά χρόνου ή χώρου, με σκοπό τη μετάδοση ή καταχώρηση διά των ακόλουθων Μέσων Ψυχαγωγίας:

βα) της τηλεόρασης, ββ) του ραδιοφώνου, βγ) του κινηματογράφου, βδ) του διαδικτύου, βε) των υπηρεσιών κοινωνικής δικτύωσης και των λοιπών ψηφιακών μέσων και εργαλείων, εφόσον η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πραγματοποιήθηκε από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 (Α' 133) και βστ) των εφημερίδων και περιοδικών, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής της, προσαυξημένη κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) για το φορολογικό έτος 2020, κατά εξήντα τοις εκατό (60%) για το φορολογικό έτος 2021 και κατά τριάντα τοις εκατό (30%) για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023 υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον στο ισόποσο της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019 και

(ii) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2021 και τα φορολογικά έτη 2022 και 2023 ανέρχεται τουλάχιστον στο εκατόν πέντε τοις εκατό (105%) του ποσού της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019.

Εφόσον η επιχείρηση, βάσει σχετικών κανονιστικών πράξεων της Διοίκησης, έχει αναστείλει τη δραστηριότητά της ή επλήγη οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19, η ανωτέρω υπό στοιχείο (i) προϋπόθεση πληρούται, εφόσον το ύψος της διαφημιστικής δαπάνης για το έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής

δαπάνης έτους 2019. Αν προκύψουν ζημιές μετά από την αφαίρεση των ως άνω ποσοστών, αυτές μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, έπειτα από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται κάθε ειδικότερο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν.2328/1995, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 189 του ν. 4764/2020 «Κανόνες διαφάνειας στις σχέσεις μέσωσν ενημέρωσης - διαφημιστών - διαφημιζομένων» ορίζεται ότι: «1. Η καταχώριση ή η μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων ή η ανάληψη χορηγίας μετάδοσης εκπομπής ή η διάθεση χώρου σε έντυπο ή ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού χρόνου για τη μετάδοση διαφημιστικών μηνυμάτων, πραγματοποιείται πάντοτε με προηγούμενη έγγραφη εντολή του διαφημιζόμενου ή του εξουσιοδοτημένου από αυτόν διαφημιστή προς το μέσο. Στην εντολή αναφέρονται η αξία της συναλλαγής, σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο του μέσου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν εκπτώσεων, ο ακριβής καθορισμός του χώρου ή του χρόνου προβολής, η δήλη ημέρα ή προθεσμία εξόφλησης, καθώς και οι νόμιμες επιβαρύνσεις. Εφόσον μεσολαβεί διαφημιστής: α) η εντολή δίδεται βάσει προϋφιστάμενης έγγραφης εξουσιοδότησης του διαφημιζόμενου προς τον διαφημιστή, με διάρκεια που καλύπτει τουλάχιστον τη διάρκεια της εντολής, η οποία αποστέλλεται στο μέσο και με την οποία ο διαφημιστής εξουσιοδοτείται να συμβάλλεται με το μέσο στο όνομα και για λογαριασμό του διαφημιζόμενου με αναφορά στη σύμβαση μεταξύ του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου και στη διάρκειά της και β) ο διαφημιζόμενος ευθύνεται αλληλέγγυα και εις ολόκληρο με τον διαφημιστή έναντι του μέσου για την εξόφληση του τελευταίου.».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2033/2021 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Γ του ν. 4172/2013 (Α'167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4728/2020 (Α'186), καθώς επίσης του άρθρου 22Δ και της περ. ιστ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, τα οποία προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 189 του ν.4764/2020 (Α'256), σχετικά με την έκπτωση διαφημιστικών δαπανών» ορίζονται τα ακόλουθα:.....

Άρθρο 22Γ

Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021
7. Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4728/2020 προστέθηκε νέο άρθρο 22Γ στο ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αναφορικά με την προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021. Με την υπόψη διάταξη δίνεται κίνητρο στις επιχειρήσεις να πραγματοποιούν δαπάνες διαφήμισης, με σκοπό την τόνωση της κατανάλωσης και ως εκ τούτου

την ενίσχυση του εμπορίου, τις οποίες για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 θα εκπίπτουν, υπό προϋποθέσεις, από τα ακαθάριστα έσοδα τους προσαυξημένες κατά ποσοστό 100% και 60%, αντίστοιχα.

8. Πιο συγκεκριμένα, με την πιο πάνω διάταξη ορίζεται ότι η διαφημιστική δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, κατά το μέρος που η εν λόγω δαπάνη αφορά: α) στην ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση, διαφημιστικών και χορηγικών μηνυμάτων ή επί πληρωμή δημοσιεύσεων ή β) στην αγορά χρόνου ή χώρου, με σκοπό τη μετάδοση ή καταχώριση δια των ακόλουθων Μέσων Ψυχαγωγίας: βα) της τηλεόρασης, ββ) του ραδιοφώνου, βγ) του κινηματογράφου, βδ) του διαδικτύου, βε) των υπηρεσιών κοινωνικής δικτύωσης και των λοιπών ψηφιακών μέσων και εργαλείων εφόσον η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πραγματοποιήθηκε από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 (Α' 133) και βστ) των εφημερίδων και περιοδικών, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής της, προσαυξημένη κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) για το φορολογικό έτος 2020 και κατά εξήντα τοις εκατό (60%) για το φορολογικό έτος 2021 υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον στο ισόποσο της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019 και

(ii) η διαφημιστική δαπάνη της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2021 ανέρχεται τουλάχιστον στο εκατόν πέντε τοις εκατό (105%) του ποσού της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης στα οριζόμενα στις περ. α) και β) για το έτος 2019.

Εφόσον η επιχείρηση βάσει σχετικών κανονιστικών πράξεων της διοίκησης έχει αναστείλει τη δραστηριότητά της ή επλήγη οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19, η ανωτέρω υπό στοιχείο (i) προϋπόθεση πληρούται εφόσον το ύψος της διαφημιστικής δαπάνης για το έτος 2020 ανέρχεται τουλάχιστον σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) της προ εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων κύκλου εργασιών (τζίρου) διαφημιστικής δαπάνης έτους 2019.

9. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που πραγματοποιούν τις πιο πάνω δαπάνες, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

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

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

10. Όπως ρητά προκύπτει από τις πιο πάνω διατάξεις εκπίπτει προσαυξημένη σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22Γ του ΚΦΕ η διαφημιστική δαπάνη αποκλειστικά κατά το μέρος που αφορά το κόστος διαφήμισης των περ. α' (ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση) και β' (αγορά χρόνου ή χώρου στα μέσα) του υπόψη άρθρου. Λοιπές δαπάνες διαφήμισης ή τυχόν παρεπόμενες δαπάνες/αμοιβές για υπηρεσίες που παρέχονται προς τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις δεν εμπίπτουν στις υπόψη διατάξεις. Σε περίπτωση που από τα σχετικά λογιστικά στοιχεία δεν προκύπτει σαφώς το ποσό που αναλογεί στη διαφημιστική δαπάνη του άρθρου αυτού, ο φορολογούμενος οφείλει να τεκμηριώσει με κάθε πρόσφορο μέσο το ποσό της διαφημιστικής δαπάνης που εμπίπτει στη διάταξη αυτή.

Ως δαπάνη διαφήμισης, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού νοείται το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση τυχόν φόρων ή λοιπών επιβαρύνσεων.

11. Περαιτέρω, η προϋπόθεση που τίθεται στην περ. β' του υπόψη άρθρου, με βάση την οποία η μετάδοση ή η καταχώριση στις υποπερ. βδ) και βε) πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί από επιχείρηση που έχει καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 (Α' 133) αναφέρεται στις επιχειρήσεις που εν τέλει μεταδίδουν ή καταχωρούν τη διαφήμιση και όχι σε τυχόν επιχειρήσεις που μεσολαβούν μεταξύ του διαφημιζόμενου και των υπόψη επιχειρήσεων, όπως για παράδειγμα διαφημιστές ή διαφημιστικές επιχειρήσεις.

Σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση που μεταδίδει ή καταχωρεί τη διαφήμιση καταχωρισθεί στο Μητρώο Επιχειρήσεων Ηλεκτρονικών Μέσων Ενημέρωσης του άρθρου 52 του ν. 4339/2015 κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους της διαφημιζόμενης επιχείρησης, στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν μόνο οι δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την καταχώρησή της στο εν λόγω Μητρώο.

12. Τα ανωτέρω αναφερόμενα στις παραγράφους 10 και 11 εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των αντίστοιχων δαπανών φορολογικού έτους 2019 (για σκοπούς σύγκρισης με το έτος βάσης 2019).».

Επειδή, στο άρθρο 1,3 και 4 του ν. 2946/2001 ορίζεται ότι:

« Άρθρο 1 - Κατηγορίες υπαίθριας διαφήμισης

1. Στην έννοια της υπαίθριας διαφήμισης κατά το νόμο αυτόν, περιλαμβάνεται η υπαίθρια και δημόσια προβολή με κάθε τρόπο και μέσο, μηνυμάτων κάθε μορφής, για την προώθηση εμπορικών και επαγγελματικών σκοπών ή άλλων συναφών δραστηριοτήτων.

2. Υπαίθριες διαφημίσεις κατά την παραπάνω έννοια συνιστούν ιδίως:

α. Οι έντυπες, οι χειρόγραφες, οι φωτεινές ή φωτιζόμενες και οι ηλεκτρονικές ή άλλες διαφημίσεις σε:

αα) Κοινόχρηστους, δημοτικούς ή κοινοτικούς χώρους και

ββ) Σε ιδιωτικά κτίρια ή οικόπεδα.

β. Οι διαφημίσεις από τον αέρα, με οποιονδήποτε τρόπο ή μέσο.

γ. Οι διαφημίσεις σε χώρους σιδηροδρομικών, λιμενικών και αεροπορικών σταθμών, σε στάδια και γήπεδα, σε οχήματα σιδηροδρόμων, τροchioδρόμων, ηλεκτροκινήτων αυτοκινήτων και κάθε τύπου δημόσιας χρήσης οχημάτων ή στην εξωτερική επιφάνειά τους, σε στέγαστρα αφετηριών ή στάσεων αναμονής επιβατών, αστικών και υπεραστικών συγκοινωνιών και σε περίπτερα.

Άρθρο 3 - Χώροι στους οποίους επιτρέπεται η υπαίθρια διαφήμιση

1. Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α' βαθμού καθορίζουν, στα διοικητικά όριά τους, επαρκείς και πρόσφορους χώρους, στους οποίους και μόνον επιτρέπεται να τοποθετούνται ειδικά διαμορφωμένα πλαίσια για την προβολή των διαφημίσεων που αναφέρονται στην περίπτωση αα' της παρ. 2 του άρθρου 1. Ο καθορισμός γίνεται με απόφαση του Δημοτικού ή Κοινοτικού Συμβουλίου, η οποία εκδίδεται υποχρεωτικά τρεις τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη του ημερολογιακού έτους και ισχύει για τα τρία επόμενα έτη. Αν η προθεσμία παρέλθει άπρακτη, τη σχετική απόφαση εκδίδει ο Γενικός Γραμματέας Περιφέρειας μέχρι τη λήξη του ημερολογιακού έτους. Αν δεν καθοριστούν χώροι κατά τα οριζόμενα ανωτέρω, δεν επιτρέπεται η χρήση κοινόχρηστων, δημοτικών ή κοινοτικών χώρων για την προβολή υπαίθριων διαφημίσεων. Η μη έκδοση της απόφασης αυτής μέσα στην ανωτέρω προθεσμία συνιστά σοβαρή παράβαση των καθηκόντων τους, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 184 του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (Π.Δ. 410/1995, ΦΕΚ 231 Α').....

Άρθρο 4 - Γενικοί όροι για την προβολή υπαίθριας διαφήμισης

1. Η υπαίθρια διαφήμιση γίνεται υποχρεωτικά σε μόνιμα και σταθερά ή προσωρινά και κινητά πλαίσια που κατασκευάζονται με βάση τις προδιαγραφές οι οποίες ορίζονται στις κανονιστικές πράξεις που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 8 του προηγούμενου άρθρου. Τα πλαίσια τοποθετούνται με δαπάνες και φροντίδα είτε εκείνου που έχει το δικαίωμα παραχώρησης της χρήσεως του χώρου είτε των διαφημιστικών εταιρειών είτε των διαφημιζομένων.

2. Σε κάθε υπαίθρια διαφήμιση πρέπει να αναγράφεται, σε εμφανές σημείο, το ονοματεπώνυμο

ή η επωνυμία και η διεύθυνση του διαφημιστή ή του διαφημιζομένου και ο αριθμός της άδειας που χορηγήθηκε κατά το επόμενο άρθρο. Υπαίθριες διαφημίσεις στις οποίες δεν αναγράφονται τα ανωτέρω αφαιρούνται αμέσως με ευθύνη του Δημάρχου ή του Προέδρου της Κοινότητας ή, προκειμένου για χώρους της παρ. 4 του προηγούμενου άρθρου, του Γενικού Γραμματέα Περιφέρειας.».

Επειδή, στο άρθρο 2 της κοινής υπουργικής απόφασης με αριθμ. 46526/2020 (ΦΕΚ 3049/Β/22-7-2020) «Ρύθμιση όρων και προϋποθέσεων για την προβολή υπαίθριας διαφήμισης» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2 - Χώροι στους οποίους επιτρέπεται η υπαίθρια διαφήμιση

Η προβολή υπαίθριας διαφήμισης επιτρέπεται να διενεργείται μόνο μέσα σε ειδικά διαμορφωμένα πλαίσια (διαφημιστικά πλαίσια), τα οποία τοποθετούνται στους χώρους που έχουν καθοριστεί για την προβολή υπαίθριας διαφήμισης, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 3 και των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 2946/2001. Η τοποθέτηση των διαφημιστικών πλαισίων και οι προδιαγραφές κατασκευής τους διέπονται από τους όρους και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στον ν. 2946/2001, καθώς και από τους όρους και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με τα επόμενα άρθρα της παρούσας απόφασης».

Επειδή, με την Ε.2034/2023 εγκύκλιο δόθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2022, ως κάτωθι:

«.....II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

Στον κωδικό 508 συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, τα οποία έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες διαφήμισης, το ποσό της προσαυξημένης έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους (εξωλογιστικά), με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 22Γ του ν.4172/2013 και τα αναφερόμενα στην Ε.2033/2021 εγκυκλιό μας...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις 30.08.2023 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η με αρ. (αρ. καταχ. /30.08.2023) δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα χρήσης ύψους 1.899.745.307,57€ (κωδ.015), καθαρά κέρδη ύψους 108.830.220,79€ (κωδ.001) και αναλογούντα φόρο (με συντελεστή 22%) ποσού 23.942.648,57€ (κωδ.004) από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 27.793.101,10€ (κωδ.704). Στην εν λόγω δήλωση η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε δαπάνες διαφήμισης άρθρου 22Γ ν.4172/2013 (εξωλογιστικά), ύψους

3.653.825,61€ (κωδ.508), προκειμένου να διενεργηθεί προσαυξημένη έκπτωση κατά ποσοστό 30% των εν λόγω δαπανών. Με την δε υπ'αρ. πρωτ...../...../...../04.09.2023 δήλωση άρθρου 20 του Κ.Φ.Δ που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ., διατύπωσε την επιφύλαξη της ως προς την αναγνώριση επιπλέον δαπανών διαφήμισης του άρθρου 22Γ Ν. 4172/2013, ύψους **3.615.883,76€** κατά 30%, ήτοι ποσού **1.084.765,13€** ή άλλως **1.037.442,02€**.

Επειδή, με την υπ' αρ./24.10.2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν έγινε αποδεκτή η ανωτέρω επιφύλαξη, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται σε αυτήν.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες διαφήμισης υπό μορφή κόστους παραγωγής και κόστους διανομής διαφημιστικών εντύπων φυλλαδίων συνολικού ύψους **3.535.883,76€**, εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 22Γ του ν.4172/2013 ΚΦΕ, περί προσαυξημένης έκπτωσης αυτών κατά 30% από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2022 σε συνδυασμό με την Ε 2033/2021. Προσκόμισε δε στην φορολογική αρχή σχετικά φορολογικά παραστατικά δαπανών (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας ύψους **3.535.883,76€** διαφόρων προμηθευτών. Από τα εν λόγω Τ.Π.Υ., ποσό **157.743,70€**, αφορούσε σε δαπάνες κόστους παραγωγής εντύπων διαφημιστικών φυλλαδίων και ποσό **3.378.140,06€**, αφορούσε σε δαπάνες κόστους διανομής των διαφημιστικών φυλλαδίων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα, είναι έκδηλο ότι τα έντυπα διαφημιστικών φυλλαδίων και η διανομή τους, δεν συγκαταλέγονται και δεν πληρούν την έννοια της υπαίθριας διαφήμισης, συνεπώς οι εν λόγω δαπάνες ύψους **3.535.883,76€**, δεν πληρούν τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 22Γ περ' α του ΚΦΕ στο οποίο ρητώς ορίζεται ότι η εκπίπτει προσαυξημένη σε ποσοστό 30% η διαφημιστική δαπάνη αποκλειστικά κατά το μέρος που αφορά το κόστος διαφήμισης των περ. α' (ανάρτηση σε χώρους που νόμιμα προορίζονται για υπαίθρια διαφήμιση), συνεπώς, ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκαν οι ως άνω δαπάνες προσαυξημένες σε ποσοστό 30% προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την με αρ. πρωτ./...../...../04.09.2023 δήλωση επιφύλαξης άρθρου 20 του Κ.Φ.Δ. ως προς την αναγνώριση προσαυξημένου ποσοστού κατά 30% (ποσού 24.000,00€) δαπανών διαφήμισης στο πλαίσιο του στο πλαίσιο των δράσεων

..... συνολικού ύψους 80.000,00€, δυνάμει της συναφθείσας σύμβασης με την εταιρία «.....» - Α.Φ.Μ.

Επειδή, ωστόσο, οι εν λόγω δαπάνες, ύψους 80.000,00€, αφορούν υπηρεσίες συμβούλων διαχείρισης στο πλαίσιο της τεχνικής και υπηρεσιακής υποστήριξης της δράσης από την εταιρεία» και δεν συνιστούν διαφημιστική δαπάνη του άρθρου 22Γ του ΚΦΕ. Συνεπώς δεν πληρούν τους όρους και τις προϋποθέσεις της εν λόγω διάταξης και ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκαν οι δαπάνες αυτές προσαυξημένες σε ποσοστό 30% προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας απορρίπτεται, ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **29.11.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Ο υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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