



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/05/2024

Αριθμός Απόφασης: 1626

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»

(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από 26/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στη ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, Τ.Κ., κατά:
α) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και δ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, του

Προϊσταμένου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** από το νόμιμο εκπρόσωπό της Κο, ΑΦΜ 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' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 15.598,29€.

(β) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 63.182,26€ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 6.318,22€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 69.500,48€.

(γ) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 3.600,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 1.800€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.400€.

(δ) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο λόγω προσκόμισης στον έλεγχο, του φακέλου τεκμηρίωσης της παρ. 1 του άρθρου 21 του ΚΦΔ, μετά την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης και πριν την εξηκοστή (60ή), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 56 του ΚΦΔ.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 28/12/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./25-11-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών ««.....», για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ των ΠΟΛ 1124/18-06-2015 και της ΠΟΛ 1036/27-03-2017, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος: Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές, δαπάνες που ανέρχονται στο ποσό των 283.122,33€ για το φορολογικό έτος 2017 και στο ποσό των 599.437,38€ για το φορολογικό έτος 2018, έναντι των δηλωθέντων αναμορφώσεων με τις αρχικές εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ύψους 229.335,14€ και 381.567,59€ αντίστοιχα.

Ως προς τις ενδοομιλικές συναλλαγές: Επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 56 του ΚΦΔ πρόστιμο ύψους 5.000,00€ λόγω παράβασης ως προς τη διάθεση στον έλεγχο, του καταρτισθέντος φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, για το φορολογικό έτος 2017.

Ως προς τον έλεγχο ΦΠΑ: Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον ΦΠΑ εκροών, φορολογικού έτους 2017, ποσό φόρου 3.600,00€, το οποίο αφορά ΦΠΑ μη εκπιπτόμενης δαπάνης ενοικίων μεταφορικών μέσων ύψους 15.000,00€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομος, εσφαλμένος και αναιτιολόγητος προσδιορισμός λογιστικών διαφορών. Ειδικότερα στο λογαριασμό 64.06.98.000 «Λοιπές Δωρεές», κατά το φορολογικό έτος 2018, καταχωρήθηκαν δαπάνες που αφορούν σε δωρεές μηχανολογικού εξοπλισμού (απορριματοφόρα και αναρροφητικό σάρωθρο) σε ΟΤΑ (ΔΗΜΟ) αξίας κτήσης 200.000,00€, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, στα πλαίσια δράσης εταιρικής ευθύνης. Επικουρικώς, ακόμα και αν δεν αναγνωριστεί η ως άνω δαπάνη, θα πρέπει τουλάχιστον να αναγνωριστεί προς έκπτωση το ποσό των 48.000,00€ που έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό 63.98.10.000 «ΦΠΑ μη εκπιπόμενος λοιπών περιπτώσεων» και αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των τιμολογίων αγοράς του ως άνω μηχανολογικού εξοπλισμού.
- Η πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 5.000,00€ τιτλοφορείται ως «προσωρινή» πράξη, ήτοι ως πράξη που δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, με αποτέλεσμα να αποβαίνει εξ αυτού του λόγου παράνομη και ακυρωτέα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις

και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999** όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου,

που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. [...]. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.[...].».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«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:

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 συμβάλλει 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). [...]

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, με τις διατάξεις της Ε.2107/21-05-2021 «Έκπτωση δαπανών εταιρικής κοινωνικής ευθύνης - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4646/2019 (Α' 201)», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4646/2019, με τις οποίες αντικαταστάθηκε η περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), επιτρέπεται κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 4646/2019 προστέθηκε εδάφιο στο τέλος της περ. γ' του άρθρου 22 του ΚΦΕ, με το οποίο ορίζεται ότι ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει

λογιστικά κέρδη χρήσης κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους. Το εδάφιο αυτό δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

2. Οι διατάξεις της περ. α' του άρθρου 22 του ΚΦΕ έχουν εφαρμογή από την έναρξη ισχύος του ΚΦΕ, ήτοι για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014, καθόσον όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση με τις νέες διατάξεις αποτυπώνεται ρητά ότι η προϋπόθεση πραγματοποίησης των δαπανών προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, προκειμένου να εκπίπτουν αυτές από τα ακαθάριστα έσοδά της, εκπληρώνεται και σε περίπτωση υλοποίησης δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, όπως έχει ήδη γίνει ερμηνευτικώς δεκτό και με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας. Σε ό, τι αφορά τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' του άρθρου 22 του ΚΦΕ, αυτές εφαρμόζονται σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, για δαπάνες εταιρικής κοινωνικής ευθύνης που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2020 και μετά.

Επομένως, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2020 και μετά, η έκπτωση των δαπανών εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, συναρτάται άμεσα με την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους, συνυπολογιζομένων των δαπανών εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δηλαδή, οι υπόψη δαπάνες δύνανται να εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση εμφανίζει λογιστικά κέρδη το φορολογικό έτος που αυτές πραγματοποιούνται.

[...]

3. Το πλαίσιο της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης (ΕΚΕ), προσδιορίζεται, μεταξύ άλλων, από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή με την από 25.10.2011 (COM(2011)681) Ανακοίνωσή της στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και την Επιτροπή των Περιφερειών. Στην εν λόγω Ανακοίνωση αναφέρεται ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει ήδη ορίσει την ΕΚΕ ως μια έννοια σύμφωνα με την οποία οι εταιρείες ενσωματώνουν σε εθελοντική βάση κοινωνικές και περιβαλλοντικές ανησυχίες στις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες και στις επαφές τους με άλλα ενδιαφερόμενα μέρη (COM(2001) 366). Επίσης, δίδεται επικαιροποιημένος ορισμός της ΕΚΕ ως «η ευθύνη των επιχειρήσεων για τον αντίκτυπό τους στην κοινωνία».

Επιπλέον, αρχές και κατευθυντήριες γραμμές προκειμένου να επιδιωχθούν οι σκοποί της ΕΚΕ έχουν δοθεί και από αναγνωρισμένους Διεθνείς Οργανισμούς όπως, μεταξύ άλλων, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, οι δέκα αρχές του Παγκόσμιου Συμφώνου των Ηνωμένων Εθνών, το Καθοδηγητικό Πρότυπο του ISO 26000 για την Κοινωνική Ευθύνη, η Τριμερής Δήλωση Αρχών της Διεθνούς Οργάνωσης Εργασίας για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και την Κοινωνική Πολιτική και οι κατευθυντήριες αρχές των Ηνωμένων Εθνών για τις επιχειρήσεις και τα ανθρώπινα δικαιώματα.

Σημειώνεται ότι οι δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης δεν πρέπει να συγχέονται με την έννοια της δωρεάς ή της χορηγίας, καθόσον, οι εν λόγω δράσεις αφορούν στην ενσωμάτωση στον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης διαδικασιών για την ένταξη κοινωνικών, περιβαλλοντικών και δεοντολογικών πτυχών, καθώς και πτυχών που αφορούν στα ανθρώπινα δικαιώματα αλλά και στα δικαιώματα του καταναλωτή, τόσο στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα όσο και στη βασική επιχειρησιακή τους στρατηγική, σε συνεργασία πάντοτε με τα ενδιαφερόμενα μέρη, με σκοπό τη δημιουργία κοινών αξιών για τους ιδιοκτήτες/μετόχους και για τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη και την κοινωνία στο σύνολό της, καθώς και τον εντοπισμό, την πρόληψη, και τον περιορισμό των πιθανών δυσμενών συνεπειών τους.

Ειδικότερα, η υιοθέτηση των εν λόγω δράσεων περικλείει την ευθύνη κάθε επιχείρησης ή οργανισμού απέναντι στα ενδιαφερόμενα μέρη (π.χ. τους εργαζόμενους, τους καταναλωτές, τις τοπικές κοινότητες, τις μη κυβερνητικές οργανώσεις) τα οποία επηρεάζει ή από τα οποία επηρεάζεται, μέσα από την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την ευθύνη για το περιβάλλον (π.χ. την υιοθέτηση ενός συστήματος περιβαλλοντικής διαχείρισης απορριμμάτων, τη χρήση βιοπαραγόμενων συσκευασιών, τη χρήση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας κατά την παραγωγική διαδικασία), την εφαρμογή καλύτερων εργασιακών πρακτικών (π.χ. την αναγνώριση της διαφορετικότητας και την παροχή ίσων ευκαιριών ανεξάρτητα από φύλο, φυλή, εθνικότητα κ.λπ., τη μεταχείριση των εργαζομένων χωρίς διακρίσεις, καθώς και τη διασφάλιση και συνεχή βελτίωση των συνθηκών υγείας και ασφάλειας), τη φροντίδα για τις τοπικές κοινότητες (π.χ. τη μείωση των εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα κατά την παραγωγική διαδικασία, την καταπολέμηση του κοινωνικού αποκλεισμού μέσω της απασχόλησης ατόμων από μειονεκτούσες ομάδες, κ.α.) και γενικά, την αναγνώριση ότι η επιτυχία των επιχειρήσεων δεν εξαρτάται μόνο από την ποιότητα ή την τιμή των προϊόντων τους, αλλά και από το πώς συνολικά αλληλεπιδρούν με τα ενδιαφερόμενα μέρη τους, λειτουργώντας με υπευθυνότητα και διαφάνεια. Αντιθέτως, δε συνιστούν δράσεις για εταιρική κοινωνική ευθύνη η φιλανθρωπία, η απλή δωρεά ή η χορηγία, όπως για παράδειγμα, οι φιλανθρωπικές δράσεις, οι εμπορικές χορηγίες μέσα από τις οποίες οι επιχειρήσεις προβάλλουν το σήμα ή τα προϊόντα τους και δράσεις οι οποίες αποσκοπούν στην επίτευξη δημόσιων σχέσεων.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 28/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δαπάνες ύψους 283.122,33€ για το έτος 2017 και 599.437,38€ για το έτος 2017, κρίθηκαν ως μη εκπιπτόμενες από τον έλεγχο καθώς δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013. Η προσφεύγουσα εταιρεία με τις υπ' αριθ. /11-06-2018 και /13-07-2019 αρχικές εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος είχε αναμορφώσει φορολογικά δαπάνες 229.335,14€ και 381.567,59€ για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Επειδή, μεταξύ των δαπανών, φορολογικού έτους 2018, που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνεται και η αξία αγοράς μηχανολογικού εξοπλισμού, ως κάτωθι:

- Απορριματοφόρο όχημα μικτού φορτίου 2,2τν και ισχύος 299HP, χωρητικότητας 16κμ., αξίας κτήσης 98.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23.520,00€.
- Απορριματοφόρο όχημα, δορυφορικό μικτού φορτίου 2,2τν, χωρητικότητας 2,5κμ. και ωφέλιμου φορτίου απορριμμάτων 0,5τν., αξίας κτήσης 29.000,00€ πλέον ΦΠΑ 6.960,00€.
- Αναρροφητικό σάρωθρο, χωρητικότητας 1κμ., αξίας κτήσης 73.000,00€ πλέον ΦΠΑ 17.520,00€.

Η συνολική αξία κτήσης του ανωτέρω μηχανολογικού εξοπλισμού ποσού 200.000,00€ καταχωρήθηκε στο λογαριασμό γενικής λογιστικής 64.06.00.9800 «Λοιπές Δωρεές» ενώ η αξία του ΦΠΑ καταχωρήθηκε στο λογαριασμό 63.98.10.000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος λοιπών περιπτώσεων».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι βάσει της από 31/08/2018 Σύμβασης Δωρεάς, που συνήφθη με το ΔΗΜΟ, συμφωνήθηκε η δωρεά του ως άνω μηχανολογικού

εξοπλισμού προκειμένου να καλύψει τις ανάγκες καθαριότητας και τον εν γένει ευπρεπισμό του οδικού δικτύου του ΔΗΜΟΥ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε αναλάβει την κατασκευή του λιμανιού του, έργο το οποίο διήρκεσε χρόνια και είχε δημιουργήσει αναστάτωση στην ευρύτερη περιοχή και στους κατοίκους της (θόρυβος, σκόνη, κλειστοί δρόμοι κλπ). Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη εκπίπτει καθώς εντάσσεται στις δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης της εταιρείας, όπως ορίζεται στο άρθρο 22 του ν.4172/2013, γεγονός που αγνοήθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με την από 28/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οι δαπάνες αγοράς του ως άνω μηχανολογικού εξοπλισμού ύψους 200.000,00€ δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς από τα στοιχεία που επιδείχθηκαν στον έλεγχο δεν προέκυψε «αν αυτές πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, αν αυτές πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της επιχείρησης και αν συνετέλεσαν στην αύξηση του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης ή αν πραγματοποιήθηκαν από ελευθεριότητα.».

Επειδή, στην από 30/01/2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρεται ότι:

«[...] Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εν λόγω δαπάνη της ελεγχόμενης δεν εμπίπτει στο πλαίσιο των δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, διότι δεν ενσωματώνει στον τρόπο λειτουργίας της, διαδικασίες για την προστασία του περιβάλλοντος. Αποτελεί απλή δωρεά και όχι δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Περαιτέρω, δεν προκύπτει να υπάγεται στο πεδίο των δράσεων κοινωνικής ευθύνης, όπως αυτές γίνονται δεκτές με επιγραμματική αναφορά στην ΠΟΛ.1113/2015 και αναλύονται στην Ε.2107/2021 ερμηνευτική εγκύκλιο, που βασίζεται στην από 25.11.2011 ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Αναλυτικότερα, σημειώνεται ότι οι δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης δεν πρέπει να συνδέονται με την έννοια της δωρεάς ή της χορηγίας (η δωρεά ή η χορηγία είναι μια ευεργετική πράξη που αφορά τρίτο μέρος και όχι την ίδια την επιχείρηση) καθόσον οι εν λόγω δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης αφορούν στην ενσωμάτωση στον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης διαδικασιών. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την από 31/08/2018 σύμβαση δωρεάς μηχανολογικού εξοπλισμού μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και του Ο.Τ.Α. με την επωνυμία ΔΗΜΟΣ, ΑΦΜ, προβλέπονται τα κάτωθι:

«[...]

1. Προόμιο

1.1 Δωρητής (.....) αποφάσισε να προχωρήσει στην προμήθεια μηχανολογικού εξοπλισμού, ο οποίος θα συμβάλει στην άμεση και απρόσκοπτη κάλυψη αναγκών καθαριότητας και εν γένει ευπρεπισμού του οδικού δικτύου του Δήμου

[...]

2. Αντικείμενο Δωρεάς

Με την παρούσα και με τους ειδικότερους όρους και συμφωνίες που περιέχονται σε αυτήν, ο Δωρητής προβαίνει στη δωρεά μηχανολογικού εξοπλισμού προς τον Τελικό Δικαιούχο, τον οποίο (εξοπλισμό) θα προμηθευτεί από την Προμηθεύτρια Εταιρεία, ως εξής:

[...]

2.2 Ο Δωρητής αναλαμβάνει την υποχρέωση όπως καταβάλει το κατωτέρω συμφωνηθέν τίμημα αγοράς του ως άνω Μηχανολογικού Εξοπλισμού απευθείας προς Προμηθεύτρια Εταιρεία, ως δωρεά προς τον Τελικό Δικαιούχο.

2.3 Η Προμηθεύτρια Εταιρεία αναλαμβάνει την υποχρέωση όπως παραδώσει τον ως άνω ειδικά προσδιορισθέν Μηχανολογικό Εξοπλισμό προς τον Τελικό Δικαιούχο και συγκεκριμένα στις, ειδικά διαμορφωμένες προς το σκοπό αυτό, εγκαταστάσεις του Δήμου, **ελεύθερο από κάθε νομικό ή πραγματικό ελάττωμα και σύμφωνα με τις ως άνω συνομολογηθείσες ιδιότητες.** Ο Τελικός Δικαιούχος αναλαμβάνει την υποχρέωση και αποδέχεται, δια της παρούσας, όπως παραλάβει το Μηχανολογικό Εξοπλισμό, σύμφωνα με τα συμφωνηθέντα κατωτέρω στο άρθρο 4 της παρούσας.

3. Αξία Αντικειμένου Δωρεάς-Τίμημα

3.1 Το συμφωνηθέν τίμημα αγοράς του ως άνω Μηχανολογικού Εξοπλισμού, ο οποίος αποτελεί αντικείμενο της παρούσας δωρεάς, ορίζεται στο ποσό των **διακοσίων χιλιάδων Ευρώ (200.000,00 €) πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α. (σήμερα 24%), ποσού σαράντα οκτώ χιλιάδων Ευρώ (48.000,00 €), ήτοι συνολικά με τον Φ. Π. Α στο ποσό των διακοσίων σαράντα οκτώ χιλιάδων Ευρώ (248.000,00€).** Ρητά συμφωνείται ότι στο προαναφερθέν τίμημα, συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα μεταφοράς και παράδοσης του Μηχανολογικού Εξοπλισμού στον Τελικό Δικαιούχο, ήτοι στο Δήμο Περάματος.

Το ανωτέρω τίμημα κρίνεται από τους συμβαλλόμενους δίκαιο και εύλογο και ανταποκρινόμενο στην πραγματική αξία του Μηχανολογικού Εξοπλισμού.

[...]

4. Παράδοση και Παραλαβή του Μηχανολογικού Εξοπλισμού

4.1 Η Προμηθεύτρια Εταιρεία υποχρεούται όπως παραδώσει το Μηχανολογικό Εξοπλισμό στον Τελικό Δικαιούχο, στις εγκαταστάσεις του τελευταίου.

4.2 Ο Τελικός Δικαιούχος υποχρεούται προβεί σε οποιαδήποτε ενέργεια κρίνεται αναγκαία για την άμεση, εμπρόθεσμη , απρόσκοπτη παραλαβή του Μηχανολογικού Εξοπλισμού.

4.3 Ο Τελικός Δικαιούχος έχει ήδη συστήσει Επιτροπή Παραλαβής, αρμόδια για την παραλαβή από την Προμηθεύτρια Εταιρεία του Μηχανολογικού Εξοπλισμού, των πιστοποιητικών και λοιπών συνοδευτικών αυτού εγγράφων, καθώς και αντιγράφου του σχετικού παραστατικού πώλησης. Με την παράδοση - παραλαβή του Μηχανολογικού Εξοπλισμού, θα πραγματοποιηθεί ποσοτικός και ποιοτικός έλεγχος και θα υπογραφεί το Οριστικό Πρωτόκολλο Ποσοτικής και Ποιοτικής Παραλαβής αυτού.

[...]

7. Λοιποί όροι

7.1 Ο Δωρητής διατηρεί το δικαίωμα όπως αναφέρει ή δημοσιοποιεί την παρούσα δωρεά, με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιοδήποτε μέσο, έγχαρτο ή ηλεκτρονικό, που αφορά στη δραστηριότητά του ή σχετίζεται με αυτήν, όπως ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, σε εφημερίδες, περιοδικά, διαδικτυακό τόπο κλπ.

7.2 Ο Τελικός Δικαιούχος ρητά δηλώνει ότι θα αναρτήσει πινακίδα σε εμφανές σημείο του Μηχανολογικού Εξοπλισμού με το εξής κείμενο «Δωρεά της «..... Α.Ε.» στο Δήμο, 2018».

7.4 Κάθε όρος της παρούσας θεωρείται και είναι ουσιώδης και έχει την ίδια δύναμη. Η ακυρότητα ή η ακυρωσία ενός όρου της παρούσας, δεν θα επιδρά κατά κανένα τρόπο, στο κύρος των υπολοίπων όρων της.

[...].

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι, η υπό κρίση δαπάνη ύψους 200.000,00€, δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της δράσης εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, όπως αυτά ερμηνεύονται με τις διατάξεις της Ε.2017/2021, αλλά αποτελεί δωρεά μηχανολογικού εξοπλισμού της προσφεύγουσας εταιρείας προς το ΔΗΜΟ, η οποία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς δεν προκύπτει να πραγματοποιήθηκε για το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές της συναλλαγές. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι θα έπρεπε να αναγνωριστεί προς έκπτωση και το ποσό των 48.00,00€ που έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό 63.98.10.000 «ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος λοιπών περιπτώσεων» και αντιστοιχεί στον ΦΠΑ των τιμολογίων αγοράς του μηχανολογικού εξοπλισμού που αποτέλεσε αντικείμενο δωρεάς.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., το ποσό ΦΠΑ ύψους 48.000,00€ δεν αποτελεί διαφορά προσδιορισθείσα κατά τη διενέργεια του ελέγχου, καθώς είχε ήδη συμπεριληφθεί στις αναμορφώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά την υποβολή της υπ' αριθ. /13-07-2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθ. /28-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 56 του ΚΦΔ, ως «προσωρινής πράξη» δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, ως εκ τούτου είναι παράνομη και ακυρωτέα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης. θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.».

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 5.000,00€ λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών, εντός της προθεσμίας της παρ. 3 του άρθρου 56 του ΚΦΔ.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι η υπ' αριθ./28-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 56 του ν.4987/2022, φέρει τον τύπο που ορίζεται από τις διατάξεις του ιδίου ως άνω νόμου, αποτελεί εκτελεστό τίτλο και έχει νομίμως κοινοποιηθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 28/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ./28-12-2023 και/28-12-2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, δεν προβάλλεται ουδείς ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 26/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και δ) της υπ' αριθ./28-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017

• Εισόδημα

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		3.389.401,59	3.443.188,78	3.443.188,78	53.787,19
ή ζημιά					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	5.333.519,25	5.317.920,96	5.317.920,96	
	Χρεωστικό ποσό				15.598,29
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		1.768,95	1.768,95	1.768,95	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		353,79	353,79	353,79	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		4.000,00	4.000,00	4.000,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					

Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή				15.598,29
	για επιστροφή	5.327.396,51	5.311.798,22	5.311.798,22	
Σύνολο για καταβολή					

- **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		35.500.702,30	35.500.702,30	35.500.702,30	
Αξία φορολογητέων εισροών		27.171.696,86	27.156.696,86	27.156.696,86	15.000,00
Φόρος εκροών		8.520.168,55	8.520.168,55	8.520.168,55	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		8.829.979,70	8.826.379,70	8.826.379,70	3.600,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		309.811,15	309.811,15	309.811,15	
Χρεωστικό υπόλοιπο				3.600,00	3.600,00
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				1.800,00	1.800,00
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			5.400,00	5.400,00	5.400,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	309.811,15	309.811,15	309.811,15	
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- **ΚΦΔ**

Πρόστιμο άρθρου 56 του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης/28-12-2023)

- Ποσό καταλογισμού: 5.000,00€

Φορολογικό Έτος 2018

- **Εισόδημα**

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		1.286.879,51	1.504.749,30	1.504.749,30	217.869,79
ή ζημιά					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	310.544,56	247.362,32	247.362,32	63.182,26
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		4.798,11	4.798,11	4.798,11	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		959,62	959,62	959,62	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		4.000,00	4.000,00	4.000,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			6.318,22	6.318,22	6.318,22
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή				69.500,48
	για επιστροφή	300.786,83	237.604,59	237.604,59	
Σύνολο για καταβολή					

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.