



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 19.06.2024

Αριθμός απόφασης: 1575

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β.** 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,
- γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ.** Την 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ημερομηνία **19.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: **α)** της με αριθμό /**21.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017 και **β)** της με αριθμό /**21.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2018-

31.12.2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αριθμό id elenxis /13.05.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Τη με αριθμό 6/17.05.2024 απόφαση της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής βάσει παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.4587/2018.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό /21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, με αντικείμενο εργασιών την εκτροφή, κύριος φόρος ύψους 2.293,31€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 573,33€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.866,64€, κατόπιν α) προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδά της επιπλέον φορολογητέας ύλης ύψους 4.916,40€, προερχόμενης από διαφορές που προέκυψαν από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης εταιρίας (κατά διατάξεις του άρθρου 2 περ. ζ' του ν.4172/2013) με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, σύμφωνα με το φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και τον «συνοπτικό πίνακα πληροφοριών του φακέλου τεκμηρίωσης τιμών» που η πρώτη συνέταξε και υπέβαλε στην Α.Α.Δ.Ε., χωρίς όμως να προβεί σε αντίστοιχη αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της και β) προσθήκης στα καθαρά κέρδη της λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 2.991,55€ και συγκεκριμένα, μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της: i) ήτοι μη εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. στη φορολογία εισοδήματος (Λ. 64) ύψους 226,52€ και ii) αποσβέσεων παγίων στοιχείων (Λ. 66) ύψους 2.765,03€.

-Με την με αριθμό /21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας κύριος φόρος ύψους 11.368,29€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 5.684,15€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 17.052,44€, κατόπιν α) προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδά της επιπλέον φορολογητέας ύλης ύψους 51.601,86€, προερχόμενης από i)

διαφορές που προέκυψαν από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης εταιρίας (κατά διατάξεις του άρθρου 2 περ. ζ' του ν.4172/2013), με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και τον «συνοπτικό πίνακα πληροφοριών του φακέλου τεκμηρίωσης τιμών» που η πρώτη συνέταξε και υπέβαλε στην Α.Α.Δ.Ε., χωρίς όμως να προβεί σε αντίστοιχη αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της ύψους 50.380,66€ και ii) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ύψους 1.221,20€ και β) προσθήκης στα καθαρά κέρδη της λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους **35.989,21€** και συγκεκριμένα μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της: i) διαφόρων εξόδων (Λ. 64) ύψους 4.398,09€, ήτοι μη εκπιπόμενου Φ.Π.Α. στη φορολογία εισοδήματος ύψους 57,36€, τεκμαρτών ενοικίων από ιδιόχρηση ύψους 4.242,34€, εξόδων υποδοχής και φιλοξενίας ύψους 80,24€ και Φ.Π.Α. εκπιπόμενου στη φορολογία εισοδήματος ύψους 18,15€, ii) τόκων και συναφών εξόδων (Λ. 65) ύψους 29.026,85€, iii) αποσβέσεων παγίων στοιχείων (Λ. 66) ύψους 2.130,71€ και iv) μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών (Λ. 55) ύψους 433,56€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης **21.12.2023** έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει των ν.4172/2013, ν.4987/2022 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017, ΠΟΛ. 1067/2018 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθμό **/09.03.2023** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017 αποσβέσεις μηχανημάτων ύψους 1.409,03€ και του φορολογικού έτους 01.01.2018-31.12.2018 α) μη καταβληθείσες εντός του έτους ασφαλιστικές εισφορές ύψους 433,56€, β) τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση ύψους 4.242,34€, γ) τόκους δανείων ύψους 29.026,85€ και δ) αποσβέσεις μηχανημάτων ύψους 2.130,71€.

2) Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή αναμόρφωσε τα ακαθάριστα έσοδά της με την προσθήκη των διαφορών που προέκυψαν από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** Το πόρισμα του ελέγχου επ' αυτού τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμο. Εσφαλμένη ιστορική βάση και μη τεκμηριωμένα έγγραφα και γεγονότα. Έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.».

Επειδή, με το άρθρο 64 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 28 παρ. 2 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 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, με το άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος....».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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, με το άρθρο 47 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. 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.....».

Επειδή, με το άρθρο 21 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την

πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας», στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:.... γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,.... 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,.....».

Επειδή, 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: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληρεί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από

επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

.....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

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

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

.....

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

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. ... 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.... **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.....».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.... 4..... Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος): Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού 10%.....Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων εκτός από μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ, CO2/χλμ. 12%.....Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης 10%.... 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, με την ΠΟΛ 1073/30.03.2015 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.» διευκρινίσθηκε ότι: «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. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νέος νόμος δε συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με το χρόνο απόκτησης των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή. Στην περίπτωση διαχειριστικής περιόδου με έναρξη πριν την 01.01.2014, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων είναι αυτονόητο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ.στ' της παρ.1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.) όπως ίσχυαν, αποκλειστικά για τη χρήση αυτή και οι νέες διατάξεις θα εφαρμοστούν από την επόμενη περίοδο. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.1 και 2 άρθρου 21, παρ.1 του άρθρου 47 του νόμου αυτού). 2. Ειδικότερα, με την παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης. Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.....5. α. Με την παρ.4 του ίδιου άρθρου, ορίζονται οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:.....Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα συντελεστών:.....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. Ακόμη, από τις παραπάνω διατάξεις, προκύπτει ότι οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας

των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Ειδικές διατάξεις που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο διενέργειας αποσβέσεων εξακολουθούν να ισχύουν (όπως π.χ. άρθρο 97 Ν.1892/1990 , άρθρο 26 Ν.2093/1992 , άρθρο 25 Ν.2338/1995 , άρθρο 2 Ν.3755/2009 , κ.λπ.). Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2014 εξακολουθούν να ισχύουν οι ειδικότερες διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 9 του Ν.1809/1988 (ΦΕΚ 222Α΄) για την απόσβεση των φορολογικών μηχανισμών. Ωστόσο, για τα επόμενα φορολογικά έτη θα εφαρμόζεται η παράγραφος 4 του άρθρου 24, ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης του φορολογικού μηχανισμού καθόσον οι ανωτέρω ειδικότερες διατάξεις από 01.01.2015 καταργήθηκαν με το άρθρο 38 του Ν.4308/2014 . 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. Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (ή σε αδράνεια), γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους....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 δυναμική. 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, με το άρθρο 39 παρ. 2 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1069/13.03.2015, με θέμα: «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 & 40 Ν .4172/2013).», διευκρινίσθηκε ότι: «Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 σε συνδυασμό και με το άρθρο 40 του Ν.4172/2013 , σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες: Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. 1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι το εισόδημα αυτό προκύπτει από: α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους. β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα. γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών. δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση, καθώς και από τον υπεκμισθωτή σε περίπτωση υπεκμίσθωσης....Στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει στις παρακάτω περιπτώσεις (ενδεικτική απαρίθμηση):.... ν. Το εισόδημα που προκύπτει από ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων μαζί με τα παραρτήματα, τα εξαρτήματα, τις αποθήκες και τις γαίες που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιοτεχνικών και βιομηχανικών προϊόντων, καθώς και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα κτίσματα που βρίσκονται μέσα ή έξω από αγροτικές εκτάσεις για την διεξαγωγή των έργων γεωργικής επιχείρησης. Βιομηχανοστάσιο είναι το κτίσμα που έχει ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία της βιοτεχνίας και της βιομηχανίας, στο οποίο έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις,

καθώς και τα κτίσματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων. Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπτόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 . Τονίζεται ότι για την ιδιοκατοίκηση ακινήτου δεν προκύπτει εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αλλά ετήσια αντικειμενική δαπάνη. 2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος αποτίμησης του εισοδήματος ακίνητης περιουσίας. Ειδικότερα, ορίζεται ότι το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία, όπως αυτή προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.6. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν επίσης εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της παρούσας. Το εισόδημα αυτό, αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν τα ακίνητα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39. Κατά συνέπεια, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:....ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου

προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.».

Επειδή, με το άρθρο 50 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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. 1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.».

Επειδή, με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: « 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 ν.4172/2013. 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. 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 τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί 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 διεξόδου 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. Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (2010): • παρ. 2.3: όταν η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) και μια άλλη μέθοδος τεκμηρίωσης μπορούν να εφαρμοστούν με εξίσου αξιόπιστο τρόπο, πρέπει να προτιμάται η μέθοδος CUP. • παρ. 2.14: μία μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη συναλλαγή για σκοπούς εφαρμογής της μεθόδου ΣΜΕΤ (CUP), αν ικανοποιείται μία από τις δύο προϋποθέσεις: - καμία από τις διαφορές (αν υπάρχουν) μεταξύ των υπό σύγκριση συναλλαγών ή μεταξύ των επιχειρήσεων που λαμβάνουν μέρος σε αυτές τις συναλλαγές δε θα μπορούσε να επηρεάσει σημαντικά την τιμή σε

συνθήκες αγοράς,- εύλογα ακριβείς προσαρμογές μπορούν να γίνουν για να εξαλείψουν τα σημαντικά αποτελέσματα τέτοιων διαφορών. • παρ. 2.16: όταν υπάρχουν διαφορές μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών ή μεταξύ επιχειρήσεων που διενεργούν αυτές τις συναλλαγές, μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστούν εύλογα ακριβείς προσαρμογές για να εξουδετερωθεί η επίδραση στην τιμή. Δυσκολίες που τυχόν προκύπτουν κατά την προσπάθεια για προσδιορισμό εύλογα ακριβών προσαρμογών δε θα πρέπει να αποκλείουν κατευθείαν την πιθανή εφαρμογή της μεθόδου ΣΜΕΤ. Θα πρέπει να καταβάλλεται κάθε προσπάθεια για προσαρμογή των δεδομένων ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν κατάλληλα στη μέθοδο ΣΜΕΤ. • παρ. 2.2: για κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζονται συγκεκριμένα κριτήρια, ώστε να καταλήξει κανείς στην επιλογή της πλέον κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης: τα σχετικά δυνατά σημεία και τις αδυναμίες των μεθόδων τεκμηρίωσης που αναγνωρίζει ο ΟΟΣΑ, την καταλληλότητα της κάθε μεθόδου σε σχέση με τη φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής, όπως προσδιορίζεται συγκεκριμένα μέσω μιας λειτουργικής ανάλυσης, τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών (συγκεκριμένα, για μη ελεγχόμενα συγκριτικά στοιχεία) που χρειάζονται για την εφαρμογή της επιλεγείσας μεθόδου ή/και άλλων μεθόδων και το βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένου του βαθμού αξιοπιστίας των προσαρμογών συγκρισιμότητας που μπορεί να χρειάζονται για την εξάλειψη σημαντικών διαφορών μεταξύ αυτών....».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1142/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών και διευκρινίστηκε ότι: «σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών. Επειδή παρατηρήθηκε ότι χρησιμοποιούνται πολλοί τρόποι για τον υπολογισμό των τεταρτημορίων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη εφαρμογή, αυτά θα υπολογίζονται σύμφωνα με τις αρχές της στατιστικής ως κάτωθι (καθόσον πρόκειται για σειρά αταξινόμητων τιμών ή ποσοστών και όχι κατανομή συχνοτήτων): Οι τιμές ή τα ποσοστά θα ταξινομούνται κατά αύξουσα σειρά και στη συνέχεια τα διαστήματα θα υπολογίζονται ως εξής: $Q1$ = πρώτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/4$, $Q2$ = διάμεσος = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $(n+1)/2$, $Q3$ = τρίτο τεταρτημόριο = η τιμή ή το ποσοστό που βρίσκεται στη θέση $3(n+1)/4$ (όπου n το πλήθος των τιμών ή ποσοστών, για το οποίο θα πρέπει να ισχύει $n > 5$). Αν ο αριθμός της θέσης που προκύπτει σε εφαρμογή των παραπάνω δεν είναι ακέραιος αριθμός, τότε η τιμή ή το ποσοστό θα υπολογίζεται ως αυτή της θέσης του ακέραιου μέρους που προκύπτει πλέον το γινόμενο του δεκαδικού μέρους επί τη διαφορά της θέσης του ακεραίου από την επόμενη θέση... Επίσης, τονίζεται ότι ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει

να είναι πλήρως αιτιολογημένη. β. Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.1 και 5 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι: «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, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι « 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης **21.12.2023** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας μεταξύ άλλων, για το έτος **01.01.2017-31.12.2017** αποσβέσεις μηχανημάτων ύψους 1.409,03€ (λογαριασμός 66-02-00-000-αποσβέσεις μηχανημάτων), με το αιτιολογικό ότι η αξία κτήσης είχε ήδη αποσβεσθεί σε προηγούμενες χρήσεις και για το έτος **01.01.2018-31.12.2018 α)** μη καταβληθείσες εντός του έτους ασφαλιστικές εισφορές ύψους 433,56€, **β)** τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση ύψους 4.242,34€, που κατά το ποσό αυτό υπερέβαινε το 3% επί της αντικειμενικής δαπάνης των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιούσε, **γ)** τόκους δανείων ύψους 29.026,85€ με το αιτιολογικό ότι δεν προσκόμισε το προσήκον παραστατικό που να αποδεικνύει τι αφορά το εν λόγω δάνειο και να φέρει τον υπολογισμό των τόκων και **δ)** αποσβέσεις παγίων συνολικού ύψους 2.130,71€ και συγκεκριμένα: i) ποσού 529,57€ (λογαριασμός 66-02-00-000-αποσβέσεις μηχανημάτων) που αφορούσε μηχανήματα η αξία κτήσης των οποίων είχε ήδη αποσβεστεί σε προηγούμενες χρήσεις, ii) ποσού 300,00€ (λογαριασμός 66-03-02-000- αποσβέσεις φορτηγών) που αφορούσε φορτηγό που δεν είχε λάβει αριθμό κυκλοφορίας, iii) ποσού 1.056,00€ (λογαριασμός 66-03-09-000-αποσβέσεις λοιπών μέσων μεταφοράς) που αφορούσε μέσα μεταφοράς η αξία κτήσης των οποίων είχε ήδη αποσβεστεί σε προηγούμενες χρήσεις και iv) ποσού 245,14€ (λογαριασμός 66-04-09-000- αποσβέσεις επίπλων) που αφορούσε πλυντήριο που προμηθεύτηκε η επιχείρηση το 2016 την αξία του οποίου δεν είχε δικαίωμα να αποσβέσει στο σύνολό της στο φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστά έσοδά του φορολογικού έτους 2017 αποσβέσεις μηχανημάτων ύψους 1.409,03€, διότι τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης αποσβένονται με συντελεστή 10% και η ίδια ενήργησε εντός των ορίων των ετών απόσβεσής τους.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστά έσοδά του έτους 01.01.2017-31.12.2017 τις κάτωθι αποσβέσεις:

A/A	Περιγραφή	% Απόσβ.	Έναρξη από	Αξία	Αποσβ. Χρήσης Δήλωσης	Αποσβ. Χρήσης Ελέγχου	Διαφορά

1	Αντλία λυμάτων	10,00	25/1/2006	250,00	25,00	0,00	25,00
2	Πακεταριστές αυγών	10,00	6/2/2006	5.000,00	500,00	0,00	500,00
3	Μοτέρ 2HP /1500	10,00	27/7/2006	270,00	27,00	0,00	27,00
4	Μοτέρ 1HP /1500	10,00	27/7/2006	180,00	18,00	0,00	18,00
5	Αντλία 2 CM ΔΙΒ 2 HP	10,00	27/7/2006	90,00	9,00	0,00	9,00
6	Αντλία 3 HP ανοξείδωτη	10,00	27/7/2006	125,00	12,50	0,00	12,50
7	Μοτέρ με μειωτήρα	10,00	27/7/2006	115,00	11,50	0,00	11,50
8	Σκαπτικό HONDA 5 HP	10,00	15/4/2007	504,20	292,49	18,91	273,58
9	Αντλία πολυκυβική	10,00	30/8/2007	630,00	63,00	40,20	22,80
10	Αντλία	10,00	30/8/2007	440,00	44,00	29,34	14,66
11	Καζάνι αφρού INOX SCX 50	10,00	1/11/2016	550,00	549,99	55,00	494,99
					1.552,48	143,45	1.409,03

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι ορθά η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις αποσβέσεις μηχανημάτων με έτος κτήσης το 2006, διότι ήδη είχαν αποσβεσθεί και επαναπροσδιόρισε τις αποσβέσεις μηχανημάτων με έτος κτήσης 2007 και 2016 στο ορθό ποσό.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστά έσοδά του φορολογικού έτους 2018 αποσβέσεις μηχανημάτων συνολικού ύψους 2.130,71€, διότι είναι εντός των ορίων των ετών, με δεδομένο ότι οι αποσβέσεις ξεκίνησαν από την ημέρα που άρχισαν να χρησιμοποιούνται (σε χρόνο μεταγενέστερο από το χρόνο κτήσης), ενώ τα υπόλοιπα πάγια είναι αξίας κάτω των 1.500,00€ και είχε το δικαίωμα να τα αποσβέσει στο σύνολό τους στο έτος που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγική διαδικασία. Ωστόσο, προς επίρρωση του ισχυρισμού της δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η χρήση των εν λόγω παγίων ξεκίνησε σε μεταγενέστερο έτος από το έτος κτήσης.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστά έσοδά του φορολογικού έτους 2018 τις κάτωθι αποσβέσεις:

A/A	Περιγραφή	% Απόσβ.	Έναρξη από	Αξία	Αποσβ. Χρήσης Δήλωσης	Αποσβ. Χρήσης Ελέγχου	Διαφορά
1	Κεφαλή Αρδευσης 3'' (1) ΥΔΡ.	10,00	20/11/2007	588,24	282,43	0,00	282,43
2	Συγκρότημα Άντλησης	10,00	07/01/2008	2.471,43	247,14	0,00	247,14
					529,57	0,00	529,57
3	Φορτηγό	12,00	31/3/2010	2.500,00	300,00	0,00	300,00
					300,00	0,00	300,00
4	Τρακτέρ	12,00	2/2/2007	8.800,00	1.056,00	0,00	1.056,00
					1.056,00	0,00	1.056,00
5	Πλυντήριο πιάτων	10,00	01/07/2016	306,45	275,79	30,65	245,14
					275,79	30,65	245,14
	ΣΥΝΟΛΟ				2.161,36	30,65	2.130,71

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι ορθά η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις αποσβέσεις με έτος κτήσης το 2007 και 2008, διότι ήδη είχαν αποσβεσθεί και επαναπροσδιόρισε τις αποσβέσεις παγίου (πλυντηρίου) με έτος κτήσης το 2016 στο ορθό ποσό, ενώ απέρριψε τις αποσβέσεις του φορτηγούκαθόσον δεν έχει λάβει αριθμό κυκλοφορίας.

Κατόπιν των προαναφερθέντων, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης απόρριψης των αποσβέσεων των φορολογικών ετών 2017 και 2018 **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του έτους 01.01.2018-31.12.2018 ασφαλιστικές της εισφορές ύψους 433,56€ που αφορούσαν τον μήνα Νοέμβριο του έτους 2018 και καταβλήθηκαν μετά την έκδοση της σχετικής πράξης επιβολής εισφορών την 20.01.2019, από τον οικείο ασφαλιστικό φορέα

Επειδή, οι ασφαλιστικές εισφορές καταβάλλονται έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της απασχόλησης με χρήση της ταυτότητας οφειλών τρεχουσών εισφορών (σχετ. ΓΕ Ε40/907/2015, Ε40/535/2015, Ε40/433/2016 της Διεύθυνσης Ασφάλισης-Εσόδων του τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ).

Επομένως, οι ασφαλιστικές εισφορές μηνός Νοεμβρίου 2018 έπρεπε να καταβληθούν έως 31.12.2018 και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1113/02-06-2015, εφόσον καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα στις 20.01.2019, έπρεπε να εκπέσουν στο έτος που καταβλήθηκαν, ήτοι στο έτος 2019.

Συνεπώς ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του φορολογικού έτους 2018 το επιπλέον τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση

ύψους 4.242,34€, που κατά το ποσό αυτό υπερέβαινε το 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων που ιδιοχρησιμοποιούσε και η ίδια το προσδιόρισε στο ποσό των 17.021,95€, ενώ η ελεγκτική αρχή το προσδιόρισε στο ποσό των 12.779,61€.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης **21.12.2023** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση-δωρεάν παραχώρηση ύψους 17.021,95€ στο εισόδημά της από ακίνητη περιουσία, ενώ ισόποσα το συμπεριέλαβε στις δαπάνες από ιδιόχρηση-δωρεάν παραχώρηση, που σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/13.03.2015 στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου το αποτέλεσμα είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Συνεπώς ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και **γίνεται δεκτός**.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του φορολογικού έτους 2018 τόκοι δανείων ύψους 29.026,85€, με το αιτιολογικό ότι δεν προσκόμισε το προσήκον παραστατικό που να αποδεικνύει τι αφορά το εν λόγω δάνειο και να φέρει τον υπολογισμό των τόκων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα του ενιαίου ειδικού εκκαθαριστή πιστωτικών ιδρυμάτων «ΡQH», νομίμως εκπροσωπούντος την ΑΤΕ υπό ειδική εκκαθάριση και συγκεκριμένα: α) το από 15.05.2019 έγγραφο υπολοίπου οφειλών στις 13.05.2019, από το οποίο διαφαίνεται ότι το κεφάλαιο είναι ύψους 228.823,97€ και οι τόκοι ύψους 218.386,70€, β) το από 25.07.2019 έγγραφο υπολοίπου οφειλών στις 22.07.2019, από το οποίο διαφαίνεται ότι το κεφάλαιο είναι ύψους 228.823,97€ και οι τόκοι ύψους 226.586,89€ και γ) κατάσταση δανειακών συμβάσεων.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, δεν προκύπτει τι αφορούν οι εν λόγω συμβάσεις, καθώς και το ποσό των τόκων που κατέβαλε η προσφεύγουσα το έτος 2018. Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή αναμόρφωσε τα ακαθάριστα έσοδά της με την προσθήκη των διαφορών που προέκυψαν από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ αυτής και της συνδεδεμένης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

Επειδή, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε συναλλαγές (πωλήσεις) με την συνδεδεμένη εταιρία με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, κατά τη διενέργεια των οποίων δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων με αποτέλεσμα η

καθαρή αξία των εν λόγω πωλήσεων να υπολείπεται κατά το ποσό των **4.916,40€** για το έτος 01.01.2017-31.12.2017 και το ποσό των **50.380,66€** για το έτος 01.01.2018-31.12.2018.

Επειδή, στους «συνοπτικούς πίνακες πληροφοριών του φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών» των φορολογικών ετών 2017 και 2018, που η ίδια η προσφεύγουσα συνέταξε και ανάρτησε στη σχετική ιστοσελίδα και τους φακέλους τεκμηρίωσης τιμών, προκύπτει η μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ αυτής και της συνδεδεμένης επιχείρησης «.....», ακριβώς στα ίδια ποσά στα οποία κατέληξε και η ελεγκτική αρχή, καθόσον έλαβε και στα δύο έτη τα ίδια συγκριτικά στοιχεία με την προσφεύγουσα, ήτοι τρίτες μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις με την «.....» που της πουλούσαν τα ίδια αγαθά, μιας και η προσφεύγουσα πουλούσε αποκλειστικά στην ανωτέρω εταιρία. Περαιτέρω, από την ελεγκτική αρχή επιλέχθηκε η ίδια μέθοδος τεκμηρίωσης τιμών με την προσφεύγουσα, ήτοι η μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής» (παραδοσιακή μέθοδος).

Επειδή, για τον προσδιορισμό του δείγματος η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη της όλα τα τιμολόγια των ανεξάρτητων προμηθευτών της συνδεδεμένης επιχείρησης «» και για τα δύο έτη (ως αυτά καταγράφονται και στους αντίστοιχους φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών), ήτοι:

Φορολογικό έτος 01.01.2017-31.12.2017

A/A	Επωνυμία	Χώρα	Συνολική Ποσότητα	Συνολική Αξία σε €
1		Πολωνία	8.344.480	599.203,48
2		Πολωνία	7.322.400	520.474,70
3		Βουλγαρία	1.512.000	177.792,00
4		Βουλγαρία	2.116.800	247.434,00
5		Ελλάδα	1.320.336	127.686,00
6		Ελλάδα	1.644.017	147.244,50

Φορολογικό έτος 01.01.2018-31.12.2018

A/A	Επωνυμία	Χώρα	Συνολική Ποσότητα	Συνολική Αξία σε €
1		Πολωνία	4.104.000	240.192,00
2		Πολωνία	928.800	64.368,00
3		Βουλγαρία	12.126.366	1.271.077,45
4		Ελλάδα	5.877.240	462.218,10

5		Ελλάδα	2.025.860	173.560,10
6		Ελλάδα	3.085.200	194.259,00
7		Ελλάδα	2.080.800	142.308,00
8		Ελλάδα	132.480	12.654,28

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι καμία από τις ανεξάρτητες μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν προσομοιάζει με τα χαρακτηριστικά και τους ειδικούς όρους που πουλά η ίδια στην «.....», αποδίδοντας την αυξημένη τιμή πώλησης τωνστην γεωγραφική απόσταση, στη μικρότερη πωλούμενη ποσότητα, στην ιδιότητα εμπόρου και όχι παραγωγού όπως αυτή, χωρίς όμως να υποδεικνύει άλλες επιχειρήσεις που θα έπρεπε να περιληφθούν στο δείγμα ελέγχου για τη διαπίστωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και χωρίς να έχει προβεί σε εύλογη διαφοροποίηση των τιμών, κατόπιν συγκεκριμένων αναφορών που να δικαιολογούν την απόκλιση από τις τιμές τρίτων προμηθευτών, κατά τα προαναφερόμενα στην ΠΟΛ 1097/2014.

Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησης **21.12.2023** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ετών 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018, βάσει των ν.4172/2013, ν.4987/2022 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017, ΠΟΛ. 1067/2018 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εκτίθενται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα οι ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις που αιτιολογούν τον καταλογισθέντα φόρο εισοδήματος

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής σχετικά με την αναμόρφωση των εσόδων της από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, **απορρίπτεται ως αβάσιμος**, καθόσον οι διαφορές προέκυψαν απ' τους φακέλους τεκμηρίωσης που η ίδια συνέταξε.

Κατόπιν των ανωτέρω τα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2018 της προσφεύγουσας επαναπροσδιορίζονται με την παρούσα απόφαση ως εξής:

Καθαρά Κέρδη	Βάσει ελέγχου σε €	Βάσει απόφασης σε €	Διαφορά
Δηλωθείσα ζημία χρήσης	51.533,44	51.533,44	
(+) Μη εκπιπτόμενες επιχειρητικές δαπάνες	3.143,37	3.143,37	
Υπόλοιπο ζημιών δήλωσης	48.390,07	48.390,07	
Πλέον φορολογητέα ύλη (ελέγχου)	51.601,86	51.601,86	
Πλέον λογιστικές διαφορές (ελέγχου)	35.989,21	31.746,87	4.242,34
Καθαρά Κέρδη	39.201,00	34.958,66	4.242,34

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **19.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης και συγκεκριμένα:

- Την τροποποίηση της με αριθμό/21.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

- Την επικύρωση της με αριθμό/21.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

A) Η με αριθμό/21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσά
Διαφορά κύριου φόρου	2.293,31€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	573,33€
Σύνολο για καταβολή	2.866,64€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

B) Η με αριθμό/21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	39.201,00€	34.958,66€	4.242,34€
Διαφορά κύριου φόρου	11.368,29€	10.138,01€	1.230,28€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	5.684,15€	5.069,01€	615,14€
Σύνολο για καταβολή	17.052,44€	15.207,02€	1.845,42€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.