



Αθήνα, 24/03/2025

Αριθμός απόφασης: 721

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου  
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα  
Τηλέφωνο : 213 1312349

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από 28/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα στο ..... ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός ....., κατά της με ημερομηνία θεώρησης 06/11/2024 και ID ...../6-11-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, κατά το μέρος που απέρριψε τη με αριθμ. πρωτ.

...../26-07-2019 επιφύλαξη του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα συνημμένη στη με αριθμό καταχώρισης TaxisNet ..... και ημερομηνία 26/07/2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2018 στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τη με αριθμ. .... /2019 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους 365.789.241,63 ευρώ και φορολογητέα κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση ύψους 23.017.370,14 ευρώ. Με την ως άνω δήλωση η προσφεύγουσα υπέβαλε ταυτόχρονα τη με αριθμ. πρωτ. .... /16-07-2019 επιφύλαξη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), με την οποία επικαλέσθηκε ότι η δαπάνη που αφορά την καταβληθείσα αποζημίωση πελατείας προς την εταιρεία ..... ύψους 1.000.000,00 ευρώ συνιστά επιχειρηματική δαπάνη, η οποία πληροί σωρευτικά όλα τα επιμέρους κριτήρια του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και συνεπώς το ποσό φόρου εισοδήματος που αντιστοιχεί στη δαπάνη αυτή ύψους 290.000,00 ευρώ καταβλήθηκε αχρεωστήτως στο Ελληνικό Δημόσιο και πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως.

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η ως άνω επιφύλαξη και κατά της εν λόγω απόρριψης η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ. .... /20-11-2019 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. .... /17-03-2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση, δεδομένου ότι κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση από την αρμόδια ελεγκτική αρχή με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής, έγινε δεκτή η προσφυγή της προσφεύγουσας και ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη, προκειμένου η αρμόδια φορολογική αρχή να ασκήσει την εξελεγκτική της αρμοδιότητα και να διαπιστωθεί με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, εάν η υπό κρίση δαπάνη πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ.

Στη συνέχεια η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής (ως διαδόχου υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών) με τη με αριθμ. πρωτ. .... /26-09-2024 προσβαλλόμενη απάντηση απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ. .... /26-07-2019 επιφύλαξη κατ' άρθρο 20 του ν. 4174/2013 κρίνοντας ότι δε συντρέχει η περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Περαιτέρω, για την προσφεύγουσα εταιρεία εκδόθηκε στις 09/02/2024 από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η με αριθμ. .... /2024 εντολή ελέγχου για μερικό έλεγχο όλων των φορολογικών αντικειμένων για το φορολογικό έτος 2018. Διαρκούντος του ως άνω ελέγχου η προσφεύγουσα υπέβαλε στο αρμόδιο για την φορολογία εισοδήματος Κ.Ε.ΦΟ.ΔΕ. τη με αριθμ. .... /15-10-2024 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

αναμορφώνοντας επί πλέον λογιστικές διαφορές, χωρίς να θιγούν οι αναμορφωθείσες δαπάνες που είχαν συμπεριληφθεί στην αρχική και 1<sup>η</sup> τροποποιητική με επιφύλαξη δηλώσεις συμπεριλαμβανομένης και της επίμαχης δαπάνης ύψους 1.000.000,00 ευρώ. Στη συνέχεια στις 16/10/2024, η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτημα περί αποδοχής πράξεων στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 75 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), δηλαδή αποδέχθηκε τα ποσά φόρου και το αναλογούν πρόστιμο που προέκυψαν από την παραπάνω οικειοθελώς υποβληθείσα 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018. Μετά το πέρας του ελέγχου στις 07/11/2024 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η από 06/11/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος χωρίς διαφορές φόρου, αφού οι όποιες διαφορές διαπιστώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου έγιναν αποδεκτές από την προσφεύγουσα, καθώς η ίδια προέβη πέραν της αρχικής και 1<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης και σε υποβολή συμπληρωματικά της 2<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά της με ημερομηνία θεώρησης 06/11/2024 και ID ...../6-11-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, κατά το μέρος που απέρριψε τη με αριθμ. πρωτ. ....../26-07-2019 επιφύλαξη του άρθρου 20 του ν.4174/2013 που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα συνημμένη στη με αριθμό καταχώρισης TaxisNet ..... και ημερομηνία 26/07/2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018, ισχυριζόμενη ότι η απόρριψη της επιφύλαξης της και του συναφούς αιτήματος επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είναι εσφαλμένη, πλημμελώς αιτιολογημένη, και μη νόμιμη, καθώς η καταβληθείσα αποζημίωση πελατείας συνιστά επιχειρηματική δαπάνη η οποία πληροί σωρευτικά όλα τα επιμέρους κριτήρια που θέτει το άρθρο 22 ΚΦΕ και, άρα, θα πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018.

**Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 ορίζεται:**

**«Άρθρο 23 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης**

**1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.**

**2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.**

**3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.**

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

**γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από**

**την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.**

δ) Για την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζονται η περ. α) της παρ. 1 και οι παρ. 3 έως 5 του άρθρου 75.

ε) **Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ) δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»**

**Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 5104/2024 ορίζεται:**

**«Άρθρο 75 Αποδοχή πράξεων στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου**

1. Τα πρόστιμα που οφείλονται δυνάμει του παρόντος μειώνονται, αν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την κύρια οφειλή του, κατά ποσοστά, τα οποία διαμορφώνονται σύμφωνα με τα παρακάτω στάδια:

α) μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και έως την παρέλευση της προθεσμίας για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης από την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με βάση την περ. δ) της παρ. 1 του άρθρου 22 ή την περ. γ) της παρ. 3 του άρθρου 23 του παρόντος, κατά περίπτωση, τα πρόστιμα μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%),

β) μετά την κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και ενόσω διαρκεί η προθεσμία για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ., τα πρόστιμα μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%),

γ) μετά την κοινοποίηση της απόφασης της Δ.Ε.Δ. ή την πάροδο της προθεσμίας για τη σιωπηρή απόρριψη και ενόσω διαρκεί η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής ενώπιον αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού, τα πρόστιμα μειώνονται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), και

δ) μετά την άσκηση δικαστικής προσφυγής και έως την προηγούμενη ημέρα της αρχικά ορισθείσας ημερομηνίας για την εισαγωγή της υπόθεσης προς συζήτηση ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, τα πρόστιμα μειώνονται κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)

2. Στην περ. β) της παρ. 1, εφόσον έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, η αποδοχή της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θεωρείται αυτοδίκαιη παραίτηση από την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή. Προϋπόθεση για την εφαρμογή της περ. γ) της παρ. 1 είναι να μην έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον αρμόδιου Δικαστηρίου. Προϋπόθεση για την εφαρμογή της περ. δ) της παρ. 1 είναι η παραίτηση από την ήδη ασκηθείσα προσφυγή.

3. Η καταβολή του ποσού της συνολικής προκύπτουσας οφειλής του φορολογουμένου μετά τη μείωση του προστίμου με βάση την παρ. 1 δύναται να ολοκληρωθεί σε έως δώδεκα (12) δόσεις. Ο αριθμός των δόσεων προσδιορίζεται με τη δήλωση της παρ. 4. Το ποσό της προκύπτουσας

οφειλής μετά την αφαίρεση του ποσού αυτής που καταβάλλεται με βάση το πρώτο εδάφιο της παρ. 4 επιβαρύνεται, μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της δήλωσης και έως την πλήρη εξόφληση με επιτόκιο ίσο με το επιτόκιο αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας κατά τον χρόνο υποβολής της, προσαυξημένο κατά πέντε (5) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως υπολογισμένο.

4. Το δικαίωμα της παρ. 1 ασκείται με δήλωση του φορολογούμενου προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων που υποβάλλεται ψηφιακά και παράγει αποτελέσματα αν ο φορολογούμενος καταβάλει ποσό που αντιστοιχεί σε ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του κύριου φόρου εντός τριών (3) ημερών από την υποβολή της. Η δήλωση έχει ως συνέπεια την ανέκκλητη αποδοχή των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και της εξ αυτού προκύπτουσας οφειλής ή της απόφασης της Δ.Ε.Δ.

5. Η μη εμπρόθεσμη καταβολή δόσης ή η μη εξόφληση στην περίπτωση εφάπαξ καταβολής συνεπάγεται άρση της έκπτωσης με βάση τις διατάξεις του παρόντος και καθιστά τη συνολική οφειλή, ως είχε πριν τη μείωση του αναλογικού προστίμου, ληξιπρόθεσμη, αφαιρουμένου τυχόν ποσού που καταβλήθηκε προηγουμένως με βάση την παρ. 4 κατ' εφαρμογή της διαδικασίας που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο της παρ. 1.

6. Τα πρόστιμα που εμπίπτουν στο παρόν καταλαμβάνουν:

α) τους πρόσθετους φόρους του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 (Α' 179), και

β) τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 και της παρ. 6 του άρθρου 53.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα διαθέσιμα στοιχεία στην Υπηρεσία μας και αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης, για την προσφεύγουσα εταιρεία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η με αριθμ. ..../2024 εντολή ελέγχου για μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος του επίμαχου φορολογικού έτους 2018. Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελίδα 23 της συνταχθείσας με id ..... έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος συμπέρανε ότι το επίμαχο ποσό ύψους 1.000.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% δεν αποτελεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 παραγωγική δαπάνη που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του επιχειρηματικού σκοπού της επιφυλασσόμενης, καθότι δόθηκε στην αποζημιωθείσα σε αντίθεση των όρων της από 02/05/2017 μεταξύ τους σύμβασης (άρθ. 4. 3), η δε αιτιολογία αυτής είναι αόριστη και δε στηρίζεται σε σχετικά στοιχεία και συνεπώς η δαπάνη αυτή δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2018. Περαιτέρω, διαρκούντος του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση σημειώματος ελέγχου επί των διαφορών, η προσφεύγουσα κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΔ, υπέβαλε οικειοθελώς στο αρμόδιο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2018 και συγκεκριμένα τη με αριθμ. ..../15-10-2024 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικού περιεχομένου, με την οποία αναμόρφωσε επιπλέον ποσό 1.128.971,63 ευρώ λογιστικών διαφορών, ήτοι το σύνολο των λογιστικών διαφορών 1<sup>ης</sup> και 2<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης διαμορφώθηκε στο ποσό των 2.689.378,72 ευρώ. Με βάση την παραπάνω δήλωση, βεβαιώθηκε διαφορά φόρου ύψους 327.401,77 ευρώ και ο έλεγχος αποδέχθηκε τελικώς ως ειλικρινή τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και τα λογιστικώς προσδιορισθέντα οικονομικά αποτελέσματα, όπως αυτά προέκυψαν από τα λογιστικά αρχεία συν τις δηλωθείσες μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στην υποβληθείσα αρχική, 1<sup>η</sup> και 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και προσδιόρισε τα οριστικά αποτελέσματα, όπως αυτά περιγράφονται στη με id ...../2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. χωρίς να προσδιορισθούν διαφορές φόρων και να εκδοθούν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων.

Περαιτέρω, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου υποβλήθηκε στις 16/10/2024 στο TAXIS δήλωση αποδοχής πράξεων στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου και μείωσης των προστίμων, σύμφωνα με το άρθρο 75 του ν.5104/2024. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εξόφλησε στο σύνολό του εμπρόθεσμα το φόρο που προέκυψε, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 75 του ν.5104/2024.

**Επειδή**, το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας για αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ....../26-07-2019 επιφύλαξης επί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μετά την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 και μετά την οριστικοποίηση του ελέγχου, **απαραδέκτως προβάλλεται**, καθώς, με βάση τις εν λόγω διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 3 περ. γ' του ν.5104/2024, υποβολή δήλωσης με επιφύλαξη δεν επιτρέπεται, ενώ επιπλέον σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' του ίδιου άρθρου και παραγράφου πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ' δε διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Εξάλλου, σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις του άρθρου 75 παρ. 4 εδάφιο β' του ν.5104/2024, η τροποποιητική δήλωση έχει ως συνέπεια την ανέκκλητη αποδοχή των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και της εξ αυτού προκύπτουσας οφειλής.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα τελικώς αποδέχθηκε τις λογιστικές διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος, μεταξύ των οποίων και αυτή για την οποία είχε δηλώσει την υπό κρίση επιφύλαξη, και στο πλαίσιο αυτό άλλωστε δήλωσε τις συνολικές λογιστικές διαφορές υποβάλλοντας την 2<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση με τρόπο που να συμπληρώνει τις λογιστικές διαφορές που είχαν δηλωθεί με την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση. Με την υποβολή από την πλευρά της τελευταίας τροποποιητικής δήλωσης στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. 3 περ. γ' του ν.5104/2024 οριστικοποιήθηκε ο έλεγχος και τελικώς δεν καταλογίσθηκαν διαφορές. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 3 περ. γ' του ν. 5104/2024, υποβολή δήλωσης με επιφύλαξη δεν επιτρέπεται, ενώ επιπλέον σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' του ίδιου άρθρου και παραγράφου πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ' δε διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Εξάλλου, σύμφωνα και με τις οριζόμενες στις διατάξεις του άρθρου 75 παρ. 4 εδάφιο β' του ν. 5104/2024, η τροποποιητική δήλωση έχει ως συνέπεια την ανέκκλητη αποδοχή των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και της εξ αυτού προκύπτουσας οφειλής.

Κατόπιν των ανωτέρω δεδομένων η προσφεύγουσα **απαραδέκτως** προσφεύγει κατά της με τη με ημερομηνία θεώρησης 06/11/2024 και ID ...../6-11-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, αφενός γιατί η ίδια έχει προβεί στη διαμόρφωση των λογιστικών διαφορών υποβάλλοντας τις ανωτέρω δηλώσεις χωρίς πλέον δυνατότητα επιφύλαξης και αμφισβήτησης τους, και αφετέρου γιατί η έκθεση ελέγχου αποτελεί προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης η οποία στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣΤΕ 1809/2010).

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από 28/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., ως απαράδεκτης.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.