



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1445

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : 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 13/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα στο ..... ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός ....., κατά της με αριθμ. .... /16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 16/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Τα από 20/03/2025 και 28/03/2025 συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

Επί της από 13/01/2025 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:

Με την υπ' αριθμ. .... /16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, η ζημία της προσφεύγουσας εταιρείας προσδιορίστηκε στο ποσό των 92.280.082,69 ευρώ, έναντί του δηλωθέντος ποσού 99.382.050,75 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά 7.101.968,06 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 16/12/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. .... /23-04-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με την ορθή έκπτωση δαπανών διαπιστώθηκαν περιπτώσεις δαπανών στην ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, οι οποίες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 και δεν αναγνωρίστηκαν από τον παρόντα έλεγχο, ως εξής:

| Α/Α                                        | Λογαρ. Γ/Λ | Περιγραφή Λογαρ. Γ/Λ                               | Λογιστική Διαφορά Ελέγχου |
|--------------------------------------------|------------|----------------------------------------------------|---------------------------|
| 1                                          | 6190030000 | ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΧΡΗΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ             | 333,33                    |
| 2                                          | 6207020000 | ΜΗΧΑΝ.-ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤ.-ΛΟΙΠΟΥ ΜΗΧΑΝ. ΕΞΟΠΛ.ΚΕΝΤ | 2.808.600,00              |
| 3                                          | 6299620302 | ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΩΝ                              | 21.621,00                 |
| 4                                          | 6398130000 | ΔΕΤΕ-ΔΕΧΕ ΚΕΝΤΡΙΚΑ                                 | 2.319,64                  |
| 5                                          | 639899001  | ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ                                  | 42.395,35                 |
| 6                                          | 6491000000 | ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΠΡΑΞΕΙΣ HEDGING ΚΕΝΤΡΙΚΟ       | 110.355,17                |
| 7                                          | 6602       | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣ.& ΛΟΙΠΟΥ  | 49.580,40                 |
| 8                                          | 7000000011 | ΠΩΛΗΣΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ .....                             | 21.319,20                 |
| 9                                          | 7000000013 | ΠΩΛΗΣΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑ .....                  | 102.466,30                |
| 10                                         | 8100040001 | ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ               | 777,79                    |
| ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ |            |                                                    | 3.159.768,18              |

Β. Περαιτέρω, από τη διενέργεια των επαληθεύσεων που προβλέπονται από το Πρόγραμμα Ελέγχου Ενδοομιλικών Συναλλαγών της ενότητας Ι' του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18-06-

2015, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1067/12-04- 2018, διαπιστώθηκε η μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων για την ενδοομιλική συναλλαγή «πώληση ηλεκτρικής ενέργειας στην ΕΛΠΕ (υψηλή τάση/ζώνη αιχμής)», καθώς οι χρεώσεις που εφαρμόζονται από τη ΔΕΗ είναι σημαντικά υψηλότερες (+31,35% η ελάχιστη τιμή και +28,28% η μέγιστη τιμή) εκείνων που αντίστοιχα εφαρμόζονται από την ..... για την πώληση ηλεκτρικής ενέργειας υψηλής τάση. Ο έλεγχος υπολόγισε λογιστική διαφορά από υποτιμολόγηση των πωλήσεων στην προσφεύγουσα ύψους **3.942.199,88 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 22 περίπτ. β του ν.4172/2013 η οποία προστέθηκε στα δηλωθέντα αποτελέσματα της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2018, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία και την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

|                                                        | Δήλωσης              | Ελέγχου              | Διαφορά              |
|--------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα χρήσης                                | 453.575.722,82       | 453.575.722,82       | 0,00                 |
| Ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης<br>βάσει Δ.Λ.Π.         | 16.947.497,45        | 16.947.497,45        | 0,00                 |
| (+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ<br>Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β. | 6.555.619,80         | 6.555.619,80         | 0,00                 |
| (-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ<br>Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β. | 5.207.330,16         | 5.207.330,16         | 0,00                 |
| Φορολογική ζημία χρήσης                                | 15.599.207,81        | 15.599.207,81        | 0,00                 |
| Μείον: Μη εκπιπόμενες<br>επιχειρηματικές δαπάνες       | 6.988.264,61         | 14.090.232,67        | 7.101.968,06         |
| Πλέον: Ζημία παρελθουσών χρήσεων                       | 90.771.107,55        | 90.771.107,55        | 0,00                 |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ                                      | 0,00                 |                      | 0,00                 |
| <b>ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ</b>                                 | <b>99.382.050,75</b> | <b>92.280.082,69</b> | <b>-7.101.968,06</b> |

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η υπ' αριθμ. ....../16-12-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστεί και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαγραφομένων των αμφισβητούμενων λογιστικών διαφορών ελέγχου και αποκαθισταμένης της φορολογικής ζημίας της εταιρείας (προς μεταφορά στα επόμενα φορολογικά έτη) στο ορθό, νόμιμο και δηλωθέν ποσό, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, καθόσον με αυτή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών, κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων και, πάντως, αναποδείκτως, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας δαπάνες με βάση την εκδοχή ότι δεν αφορούν το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 01.01.2018-31.12.2018.

- Αναφορικά με τον λογαριασμό λογιστικής 66.02 "ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣ. & ΛΟΙΠΟΥ" η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, καθόσον με αυτή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013

(Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ερμηνευομένων υπό το πρίσμα της αρχής της χρηστής διοίκησης, η οποία έχει συνταγματική αναγωγή, ως απορρέουσα από τη συνταγματική αρχή του κράτους δικαίου (άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' Συντ.), καταλογίσθηκαν ως λογιστικές διαφορές ελέγχου διαφορές αποσβέσεων ασήμαντου ύψους.

- Αναφορικά με τον λογαριασμό λογιστικής 62.07.02.00.00 “ΜΗΧΑΝ. – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤ. – ΛΟΙΠΟΥ ΜΗΧΑΝ. ΕΞΟΠΛ. ΚΕΝΤ”, η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, καθόσον με αυτή κατ’ εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ερμηνευομένων τόσο αυτοτελώς όσο και υπό το πρίσμα της συνταγματικής αρχής της φορολόγησης αναλόγως της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας (άρθρο 4 παρ. 5 Συντ.), κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων και, πάντως, αναποδείκτως, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ποσό συνολικού ύψους 2.800.000,00 ευρώ, το οποίο αφορά δαπάνες επισκευής παγίου (μηχανήματος) της εταιρείας και, συγκεκριμένα, δαπάνες αγοράς-μεταφοράς (ύψους 2.500.000,00 ευρώ) και δαπάνες εγκατάστασης (ύψους 300.000,00 ευρώ) ενός νέου ανταλλακτικού-εξαρτήματος (ρότορα) σε αντικατάσταση βλαβέντος ομοίου εξαρτήματος ενταγμένου σε μηχανήμα (ατμοτουρμπίνα) της εταιρείας.

- Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, καθόσον με αυτή κατ’ εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) αναφορικά με την αρχή των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές, κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων και, πάντως, αναποδείκτως, κρίθηκε ότι υπήρξε υποτιμολόγηση εκ μέρους της εταιρείας στην κατηγορία ενδοομιλικών συναλλαγών της “Πώληση ηλεκτρικής ενέργειας υψηλής τάσης προς τη συνδεδεμένη εταιρεία ....., με αποτέλεσμα να προστεθεί στο πλαίσιο φορολογικής αναμόρφωσης/διόρθωσης κέρδους ενδοομιλικής συναλλαγής λογιστική διαφορά ελέγχου ύψους 3.942.199,88 ευρώ.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τα από 20/03/2025 και 28/03/2025 συμπληρωματικά υπομνήματα προσκομίζοντας συμπληρωματικά σχετικά-αποδεικτικά έγγραφα προς περαιτέρω ανάπτυξη και επίρρωση του τρίτου λόγου της ενδικοφανούς της προσφυγής, και συγκεκριμένα:

1. Την από 14.07.2017 συμφωνία συμβιβασμού μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της προμηθεύτριας εταιρείας-μέλους του πολυεθνικού ομίλου ..... με την επωνυμία “.....”.
2. Την από 14.11./04.12.2019 τελική απόδειξη ζημίας καλυπτόμενης από το υπ’ αριθ. .... ασφαλιστικό πρόγραμμα της ασφαλιστικής εταιρείας ....., που υπογράφεται από την προσφεύγουσα εταιρεία ως ασφαλισμένη, από τη συνδεδεμένη εταιρεία ..... Α.Ε. ως ασφαλισμένη, από την ασφαλιστική εταιρεία ..... και από την ασφαλιστική εταιρεία .....
3. Το υπ’ αριθ. ... ασφαλιστικό πρόγραμμα της ασφαλιστικής εταιρείας ..... για την προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο εντάσσεται σε ένα ευρύτερο ασφαλιστικό πρόγραμμα της εν λόγω ασφαλιστικής εταιρείας που καλύπτει όλες τις συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου ..... για όλους τους κινδύνους που σχετίζονται με καταστροφή ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, βλάβη μηχανημάτων και διακοπή λειτουργίας της επιχείρησης.
4. Απόσπασμα του λογιστικού μητρώου παγίων της εταιρείας για το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2018 αναφορικά με τον λογαριασμό λογιστικής 12.00.00.00.00.27.

#### **Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται:

## **Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

.....

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

.....

## **Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

.....»

**Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1113/2.6.2015 με θέμα “κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)” διευκρινίζεται ότι:**

### **«Γενικά**

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που

εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

## **Άρθρο 22**

### **Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος 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, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη

τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης. Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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

**Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.**

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

**Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.**

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

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

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

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

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

.....  
**Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

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

.....  
5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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

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

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

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

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

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

## **Άρθρο 6 Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων**

1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

.....

3. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή

β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

.....

## **Άρθρο 16 Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

.....

## **Άρθρο 17 Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

.....

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται λεπτομερώς στην από 16/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκαν τα παρακάτω ως προς το χρόνο έκπτωσης των δαπανών:

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

#### **1. Λογαριασμός ..... - ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΩΝ**

Στο λογαριασμό αυτό, μεταξύ άλλων, έχει καταχωρηθεί και η παρακάτω εγγραφή/πρόβλεψη:

| Ημερομηνία | Εγγραφή | Αρ.<br>Παραστατικού | Τύπος<br>παρ. | Αιτιολογία       | Ποσό      |
|------------|---------|---------------------|---------------|------------------|-----------|
| 1/12/2018  | .....   | RETAIL 12.2017      | ....          | .....<br>12.2017 | 21.621,00 |

Για την ανωτέρω εγγραφή δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν, τα παραστατικά και τα κατάλληλα δικαιολογητικά στοιχεία, βάσει των οποίων πραγματοποιήθηκε η ανωτέρω εγγραφή/πρόβλεψη στα βιβλία της προσφεύγουσας. Από τα τιθέμενα υπόψη του ελέγχου έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση με τις απόψεις της προέκυψε ότι η ανωτέρω εγγραφή αφορά τακτοποιητική λογιστική εγγραφή που έγινε κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 και συγκεκριμένα στις 01/12/2018, ως αντιλογισμός της λογιστικής εγγραφής πίστωσης του ίδιου ποσού που είχε γίνει στις 31/12/2017 (προηγούμενη χρήση). Δεδομένων των προαναφερόμενων διατάξεων φορολογίας εισοδήματος που καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την ανωτέρω δαπάνη αξίας 21.621,00 ευρώ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περίπτωση α' και γ' του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015, καθώς αφορά την προηγούμενη χρήση και έπρεπε να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής.

## 2. Λογαριασμός 63.98.13.00.00 - ΔΕΤΕ-ΔΕΧΕ ΚΕΝΤΡΙΚΑ

Στο λογαριασμό αυτό, μεταξύ άλλων, έχουν καταχωρηθεί και τα παρακάτω παραστατικά:

| A/A    | Ημερομηνία | Εγγραφή | Αρ. Παραστατικού       | Τύπος παρ. | Αιτιολογία                                  | Ποσό     |
|--------|------------|---------|------------------------|------------|---------------------------------------------|----------|
| 1      | 18/1/2018  | .....   | ΕΦΚ & ΔΕΤΕ<br>..../17  | AB         | ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΦΚ ΚΑΙ<br>ΔΕΤΕ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2017 | 1.159,82 |
| 2      | 18/1/2018  | .....   | ΕΦΚ & ΔΕΤΕ<br>...../17 | AB         | ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΦΚ ΚΑΙ<br>ΔΕΤΕ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2017 | 1.159,82 |
| Σύνολο |            |         |                        |            |                                             | 2.319,64 |

Οι παραπάνω δαπάνες ποσού 2.319,64 ευρώ αφορούν την περίοδο Δεκέμβριος 2017 (προηγούμενη χρήση) και πιο συγκεκριμένα αφορούν ειδικό φόρο κατανάλωσης (1.862,98 ευρώ), ειδικό τέλος 5‰ (214,47 ευρώ) και ΦΠΑ (242,19 ευρώ) για κατανάλωση (ιδιοκατανάλωση) ηλεκτρικής ενέργειας την περίοδο 1/12/2017-31/12/2017.

Δεδομένων των προαναφερόμενων διατάξεων φορολογίας εισοδήματος που καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων του άρθρου 22 περίπτωση α' και γ' του ν. 4172/2013 και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης (ΠΟΛ 1113/2015) αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών, επισημαίνεται ότι αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Στο πλαίσιο αυτό 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. Εν προκειμένω τα δικαιολογητικά των ανωτέρω δαπανών που αφορούν στην χρήση 2017 εκδόθηκαν μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και συνεπώς εκπίπτουν στην εν λόγω χρήση και όχι στην υπό κρίση χρήση 2018.

## 3. Λογαριασμός 63.98.99.00.1 - ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ

Στο λογαριασμό αυτό, μεταξύ άλλων, έχει καταχωρηθεί και η παρακάτω εγγραφή/παραστατικό:

| A/A | Ημερομηνία | Εγγραφή    | Αρ. Παραστατικού | Τύπος παρ. | Αιτιολογία                        | Ποσό      |
|-----|------------|------------|------------------|------------|-----------------------------------|-----------|
| 1   | 1/5/2018   | 8100000001 | ΣΗΜΕΙΩΜΑ         | .....      | ΔΗΜΟΤ.ΤΕΛΗ ΔΗΜΟΥ<br>...../17-9/17 | 42.395,35 |

Η παραπάνω δαπάνη ομοίως με την ανωτέρω λογιστική διαφορά αφορά την προηγούμενη χρήση και πιο συγκεκριμένα την περίοδο Ιανουάριος - Σεπτέμβριος 2017 και ως εκ τούτου, δεδομένων των προαναφερόμενων διατάξεων φορολογίας εισοδήματος που καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την ανωτέρω δαπάνη ποσού 42.395,35 ευρώ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περίπτωση α' και γ' του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015, καθώς αφορά την προηγούμενη χρήση 2017 και έπρεπε να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής.

#### 4. Λογαριασμός 64.91.00.00.00 - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΠΡΑΞΕΙΣ .....

Στο λογαριασμό αυτό, μεταξύ άλλων, έχουν καταχωρηθεί και οι παρακάτω εγγραφές/παραστατικά:

| Ημερομηνία    | Εγγραφή    | Αρ. Παραστατικού | Απολογία                               | Ποσό              |
|---------------|------------|------------------|----------------------------------------|-------------------|
| 9/1/2018      | 6500000003 | ΤΡΑΠΕΖΗΣ         | ΖΗΜΙΕΣ.ΑΠΟ ΠΡΑΞ...../17<br>ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ | 15.789,59         |
| 9/1/2018      | 6500000003 | ΤΡΑΠΕΖΗΣ         | ΖΗΜΙΕΣ.ΑΠΟ ΠΡΑΞ...../17<br>ΘΙΣΒΗ       | 13.450,39         |
| 19/1/2018     | 6500000004 | ΤΡΑΠΕΖΗΣ         | ΖΗΜΙΕΣ.ΑΠΟ ΠΡΑΞ...../17<br>ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ | 43.802,21         |
| 19/1/2018     | 6500000004 | ΤΡΑΠΕΖΗΣ         | ΖΗΜΙΕΣ.ΑΠΟ ΠΡΑΞ...../17<br>ΘΙΣΒΗ       | 37.312,98         |
| <b>Σύνολο</b> |            |                  |                                        | <b>110.355,17</b> |

Οι παραπάνω εγγραφές αφορούν πραγματοποιημένες ζημιές από πράξεις ..... συνολικού ποσού 110.355,17 ευρώ για το μήνα Δεκέμβριο 2017. Επίσης στο λογαριασμό αυτό, έχουν καταχωρηθεί και οι παρακάτω εγγραφές:

| Ημερομηνία    | Εγγραφή    | Αρ. Παραστατικού | Απολογία                            | Ποσό               |
|---------------|------------|------------------|-------------------------------------|--------------------|
| 10/1/2018     | 6500000002 | ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΑΚΥΡ    | ΠΡΟΒΛ.ΚΟΣΤ.ΑΠΟ<br>ΠΡΑΞ...../17 ΑΚΥΡ | -58.695,12         |
| 10/1/2018     | 6500000002 | ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΑΚΥΡ    | ΠΡΟΒΛ.ΚΟΣΤ.ΑΠΟ<br>ΠΡΑΞ...../17 ΑΚΥΡ | -49.999,56         |
| <b>Σύνολο</b> |            |                  |                                     | <b>-108.694,68</b> |

Η προσφεύγουσα εταιρεία παρά το γεγονός ότι με την ανωτέρω εγγραφή προκύπτει να μην έχει επιβαρύνει τα αποτελέσματα της υπό κρίση χρήσης 2018 με το ποσό των 108.694,68 ευρώ στη συνέχεια ωστόσο το εν λόγω ποσό με τη με αριθμ. .... /24-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2018 το συμπεριέλαβε στο κωδικό 455 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» με αρνητικό πρόσημο -108.694,68 ευρώ, διότι αναφέρει ότι το εν λόγω ποσό είχε αναμορφωθεί στη χρήση 2017. Ωστόσο λόγω του γεγονότος ότι οι εν λόγω ζημιές κατέστησαν οριστικές και εκκαθαρισμένες και η έκδοση των σχετικών δικαιολογητικών πραγματοποιήθηκε πριν την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της χρήσης 2017, χρόνος έκπτωσης αυτών είναι η χρήση που αφορούν, ήτοι το έτος 2017, και συνεπώς ορθώς και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περίπτωση α' και γ' του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015, ο έλεγχος θεώρησε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 110.355,17 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, και ειδικότερα, με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο, ισχυρίζεται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή

εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 22 του ν.4172/2013 αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών και κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας δαπάνες με βάση την εκδοχή ότι δεν αφορούν το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2018, επαναλαμβάνοντας τους ισχυρισμούς που είχε προβάλει ενώπιον του ελέγχου με το αριθμ. πρωτ. ....../03-12-2024 υπόμνημά της επί του με αριθμ. ....../14-11-2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή, οι ως άνω ισχυρισμοί έχουν τεθεί υπόψη του ελέγχου και έχουν ληφθεί υπόψη, όπως προκύπτει από τις σελίδες 95 έως 97 της οικείας έκθεσης. Από την πλευρά της η προσφεύγουσα εταιρεία, ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το παρόν ενδικοφανές στάδιο, τεκμηριώνει, σύμφωνα με το άρθρο 5 των ΕΛΠ, ότι οι επίμαχες δαπάνες αφορούν το ελεγχόμενο έτος 2018. Ενώ, ως προαναφέρθηκε, αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν και στην περίπτωση που τα δικαιολογητικά αυτών εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση, οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

#### Ως προς το 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται:

##### **«Άρθρο 24 Φορολογικές Αποσβέσεις**

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

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

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

.....

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

| Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης                                                                                                                                                                          | Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης) | 4                                                         |
| Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης                                                                   | 5                                                         |
| αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη                                                                                                                                                          | 5                                                         |
| Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού                                                                                                                                                            | 10                                                        |
| Μέσα μεταφοράς ατόμων                                                                                                                                                                                      | 16                                                        |
| Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («.....» )                                                                                                                                                                     | 12                                                        |
| Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης                                                                                                                                                 | 10                                                        |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 20 |
| Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 10 |
| Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α. | 40 |

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

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

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

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

.....»

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

«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.

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:

| <b>Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης</b>                                                                                                                                                                   | <b>Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης) | 4                                                                |
| Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης                                                                   | 5                                                                |
| Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών                                                                                                              | 5                                                                |
| Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού                                                                                                                                                            | 10                                                               |
| Μέσα μεταφοράς ατόμων                                                                                                                                                                                      | 16                                                               |
| Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)                                                                                                                                        | 12                                                               |
| Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης                                                                                                                                                 | 10                                                               |
| Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό                                                                                                                                                     | 20                                                               |
| Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης                                                                                                                                                                       | 10                                                               |

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

5.β. Οι παραπάνω κατηγορίες παγίων που αποσβένονται με τον αντίστοιχο συντελεστή είναι γενικές και ο νομοθέτης, σε αντίθεση με παλαιότερες διατάξεις, δεν υιοθέτησε την αναλυτική ούτε την ειδική κατηγοριοποίηση των παγίων. Κατόπιν αυτού, η ένταξη σε κατηγορία συγκεκριμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί με βάση τη χρήση, το σκοπό και τα ειδικά χαρακτηριστικά του. Εάν κάποιο πάγιο, παρά τα παραπάνω, δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες του πιο πάνω πίνακα, ο συντελεστής απόσβεσης αυτού θα είναι εκείνος των «λοιπών παγίων στοιχείων» δηλαδή δέκα τοις εκατό (10%) και όχι εκείνος που τυχόν προκύπτει από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου αυτού.

.....

6. Με την παρ. 5 του ιδίου 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.

.....

5.στ.Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού.

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.).

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.

Ειδικά στα πάγια τα οποία λόγω της παραγωγικής διαδικασίας λειτουργούν περιοδικά, δηλαδή για μεγάλα χρονικά διαστήματα διακόπτεται η λειτουργία τους, ανάλογα με τα δημιουργούμενα αποθέματα και επανατίθενται σε λειτουργία όταν η αγορά απορροφήσει τα αποθέματα αυτά, οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά, επειδή τα μηχανήματα αυτά κατά το χρόνο διακοπής της λειτουργίας τους είναι συνδεδεμένα στο χώρο τους και πάντα σε ετοιμότητα να λειτουργήσουν.

Τέλος, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε φορολογικού έτους (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων, κ.λπ.), θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση αυτών των παγίων για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους και δεν είναι επιλογή των επιχειρήσεων.

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

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

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

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

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

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 16/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., από τον έλεγχο του λογαριασμού λογιστικής «66.02 - ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣ.& ΛΟΙΠΟΥ» διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διενήργησε μεγαλύτερες αποσβέσεις από αυτές που είχε δικαίωμα να διενεργήσει ποσού 50.184,37 ευρώ για τους παρακάτω κωδικούς παγίων:

|                                                                            | Ποσό             |
|----------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Διαφορά αποσβέσεων παγίου #120600002460<br>(Συνημμένο # 1 έκθεσης ελέγχου) | 23.891,75        |
| Διαφορά αποσβέσεων παγίου #120600002461<br>(Συνημμένο # 2 έκθεσης ελέγχου) | 26.292,62        |
| <b>Συνολικό ποσό</b>                                                       | <b>50.184,37</b> |
| Μείον αναμόρφωση εταιρείας με την αρχική δήλωση Φ.Ε.                       | -603,97          |
| <b>Τελικό ποσό αναμόρφωσης ελέγχου</b>                                     | <b>49.580,40</b> |

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι σε σχέση με το μέγεθος των συνολικά διενεργηθεισών από την εταιρεία φορολογικών αποσβέσεων,

οι διαφορές αποσβέσεων συνολικού ύψους 49.580,40 ευρώ, στις οποίες αναφέρεται η από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., παρίστανται ασήμαντες, έχοντας όλως επουσιώδη επίπτωση στο φορολογικό αποτέλεσμα της εταιρείας, και σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διοίκησης θα έπρεπε να μην καταλογιστούν κατ' έλεγχο και ως εκ τούτου, θα πρέπει να διαγραφεί η συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ελέγχου.

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι έχει διενεργήσει και εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της για το φορολογικό έτος 2018 μεγαλύτερο ποσό αποσβέσεων από αυτό που είχε το δικαίωμα, αλλά επικαλείται λόγους χρηστής διοίκησης. Η φορολογική αρχή, ωστόσο, δεν έχει τη διακριτική ευχέρεια να κρίνει το ύψος της απόκλισης, για το αν αυτό είναι μικρό ή όχι, καθότι δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 και 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Εν προκειμένω, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 και της σχετικής ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ.1073/2015, σύμφωνα με τις οποίες η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους ισχύοντες συντελεστές αποσβέσεων γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική, δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων και σε περίπτωση που διενεργηθούν αποσβέσεις μεγαλύτερες από τις προβλεπόμενες, 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. Με βάση τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εν λόγω λογιστική διαφορά ελέγχου πρέπει να διαγραφεί υπό το πρίσμα της αρχής της χρηστής διοίκησης δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

### **Ως προς τον 3ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, εν προκειμένω, σύμφωνα την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκε ότι στο λογαριασμό λογιστικής «62.07.02.00.00 «ΜΗΧΑΝ. – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤ. – ΛΟΙΠΟΥ ΜΗΧΑΝ. ΕΞΟΠΛ. ΚΕΝΤ» έχουν, μεταξύ άλλων, καταχωρηθεί και οι παρακάτω εγγραφές/παραστατικά:

| A/A | Ημερομηνία | Εγγραφή    | Αρ. Παραστατικού  | Τύπος παρ. | Αιτιολογία | Ποσό         |
|-----|------------|------------|-------------------|------------|------------|--------------|
| 1   | 29/10/2018 | 5400001384 | .....             | .....      |            | 300.000,00   |
| 2   | 20/11/2018 | 5400001458 | .....             | .....      |            | 2.500.000,00 |
| 3   | 31/12/2018 | 9900000571 | ΠΡΟΒΛΕΨΗ<br>..... | ....       | "....."    | 8.600,00     |
|     | Σύνολο     |            |                   |            |            | 2.808.600,00 |

Οι με α/α 1 και 2 εγγραφές του παραπάνω πίνακα αφορούν την αγορά «.....» (ρότορας χαμηλής πίεσης) αξίας 2.500.000,00 ευρώ από την εταιρεία ..... (αρ. τιμ. ....../16-11-2018) και την εγκατάσταση του αξίας 300.000,00 ευρώ (αρ. τιμ. ....../26-10-2018) από την ίδια εταιρεία στο εργοστάσιο της προσφεύγουσας εταιρείας στη ..... Ο έλεγχος δεν

αναγνώρισε το ως άνω συνολικό 2.800.000,00 ευρώ που είχε εκπέσει η προσφεύγουσα από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθώς έκρινε ότι οι επίμαχες δαπάνες, δεδομένου του χρονικού διαστήματος για το οποίο προβλέπεται να έχουν επιπτώσεις στη λειτουργία/ωφέλιμη ζωή των παγίων της προσφεύγουσας αλλά και του συνολικού τους ύψους, παραπέμπουν σε βελτιώσεις και έπρεπε να καταχωρηθούν σε λογαριασμό παγίου και να αποσβεσθούν τμηματικά.

Περαιτέρω, για τη με α/α 3 εγγραφή του παραπάνω πίνακα δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν, τα παραστατικά και τα κατάλληλα δικαιολογητικά στοιχεία, βάσει των οποίων πραγματοποιήθηκε η ανωτέρω εγγραφή/πρόβλεψη στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας και ως εκ τούτου δεν αναγνώρισε τη δαπάνη αξίας 8.600,00 ευρώ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περίπτωση α' και γ' του ν. 4172/2013.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και τα συμπληρωματικά της υπομνήματα ισχυρίζεται ότι η ως άνω κρίση του ελέγχου σχετικά με τις δαπάνες αγοράς-μεταφοράς και εγκατάστασης του ανταλλακτικού-εξαρτήματος (ρότορα χαμηλής πίεσης) συνολικού ποσού 2.800.000,00 ευρώ είναι εσφαλμένη, αναφέροντας τα εξής:

- Οι επίμαχες δαπάνες είναι δαπάνες επισκευής, καθόσον ο παλαιός, ενσωματωμένος στην ατμοτουρμπίνα, ρότορας χαμηλής πίεσης, δηλαδή το συστατικό εκείνο μέρος-εξάρτημα του όλου μηχανήματος, το οποίο κινείται-περιστρέφεται και το οποίο είχε υποστεί μη επιδιορθώσιμη βλάβη λόγω κατασκευαστικού ελαττώματος (η οποία είχε ως συνέπεια την προσωρινή διακοπή της λειτουργίας του μηχανήματος/ατμοτουρμπίνας), αντικαταστάθηκε από νέο ρότορα χαμηλής πίεσης με σκοπό την επαναφορά της λειτουργίας του μηχανήματος (ατμοτουρμπίνας) στην ίδια κατάσταση, στην οποία αυτό βρισκόταν προτού υποστεί βλάβη ο παλαιός ρότορας, δηλαδή στη κατάσταση στην οποία βρισκόταν κατά την αρχική αναγνώριση του όλου ενιαίου μηχανήματος (ατμοτουρμπίνας) στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της εταιρείας. Πρόκειται δηλαδή για αντικατάσταση ενός εξαρτήματος του όλου μηχανήματος από νέο ανταλλακτικό αυτού, στο πλαίσιο επισκευής του μηχανήματος, που είχε ως σκοπό την επαναφορά του μηχανήματος στην προτέρα αυτού κατάσταση και δη την αποκατάσταση της λειτουργίας του μηχανήματος σύμφωνα με τις αρχικές εργοστασιακές/τεχνικές του προδιαγραφές (κατάσταση μηχανήματος κατά την αρχική του αναγνώριση στα λογιστικά βιβλία) για την υπολειπόμενη διάρκεια της αρχικώς εκτιμηθείσας ωφέλιμης οικονομικής ζωής του. Η αντικατάσταση του συγκεκριμένου εξαρτήματος από νέο ανταλλακτικό-εξάρτημα δεν αύξησε τον όγκο, το μέγεθος, την ωφελιμότητα, την παραγωγική δυναμικότητα ή την απόδοση του μηχανήματος ούτε βελτίωσε τις συνθήκες χρησιμοποίησής του, σε σχέση με τις αρχικές εργοστασιακές/τεχνικές του προδιαγραφές, ούτε επέφερε παράταση της διάρκειας της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του όλου μηχανήματος, ουδόλως δε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απέδειξε τον περί του αντιθέτου πραγματικό ισχυρισμό του περί δήθεν επιπτώσεων στη λειτουργία/ωφέλιμη ζωή του παγίου που παραπέμπει σε βελτίωση του μηχανήματος (ατμοτουρμπίνας).

-Η αξία αγοράς (κατά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2018) του νέου ανταλλακτικού εξαρτήματος (ρότορα χαμηλής πίεσης), ανερχόμενη σε 2.500.000,00 ευρώ, αντιπροσωπεύει ποσοστό μικρότερο του 10% της αξίας κτήσης του όλου μηχανήματος (ατμοτουρμπίνας), η οποία ανερχόταν 13 χρόνια πριν, δηλαδή κατά τον ιστορικό χρόνο της κεφαλαιοποίησης/παγιοποίησης της δαπάνης κτήσης του όλου μηχανήματος (31.12.2005), σε 25.163.135,00 ευρώ, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο απόσπασμα του φορολογικού μητρώου παγίων της εταιρείας για το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2018 αναφορικά με τον λογαριασμό λογιστικής 12.00.00.00.00.27 που αφορά το όλο ενιαίο μηχανήμα

(ατμοτουρμπίνα), στο οποίο περιλαμβάνεται, ως ενσωματωμένο σε αυτό εξάρτημα, και ο παλαιός ρότορας χαμηλής πίεσης. Επομένως, η δαπάνη επισκευής που αφορά την αγορά του νέου ανταλλακτικού-εξαρτήματος είναι, ως σχετικό οικονομικό μέγεθος, μικρού ύψους σε σχέση με την ιστορική αξία κτήσης του όλου μηχανήματος (ατμοτουρμπίνας), άρα και εξ αυτής της απόψεως δεν ισχύει εκείνο που ισχυρίστηκε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατ' έλεγχον περί δήθεν μεγάλου ύψους της οικείας δαπάνης.

-Με βάση τα ανωτέρω, οι επίμαχες δαπάνες αποτελούν δαπάνες επισκευής και ως τέτοιες δεν υπόκεινται υπό οιαδήποτε εκδοχή στο μηχανισμό της φορολογικής απόσβεσης για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος κατ' άρθρο 24 ΚΦΕ, αλλά εκπίπτουν εφάπαξ και εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα ως δαπάνες χρήσης και δη του εξεταζόμενου φορολογικού έτους 2018.

-Σε κάθε περίπτωση δεν επιτρέπεται, αναφορικά με τις επίμαχες δαπάνες αγοράς-μεταφοράς και εγκατάστασης του νέου ανταλλακτικού-εξαρτήματος (ρότορα χαμηλής πίεσης), η εφαρμογή του μηχανισμού της απόσβεσης, τόσο λογιστικώς, όσο και φορολογικώς (κατ' άρθρο 24 ΚΦΕ), γιατί αυτή θα οδηγούσε σε ύψος ετήσιας απόσβεσης προφανώς και ουσιωδώς -υπερμέτρως και δυσαναλόγως- μικρότερο σε σχέση με τις οικονομικές ωφέλειες, καθαρά εισοδήματα, χρηματικές εισροές κ.λπ. που συνδέονται με την αντικατάσταση του παλαιού (βλαβέντος) εξαρτήματος από το νέο όμοιο ανταλλακτικό-εξάρτημα και γιατί, συνακόλουθα, σε μια τέτοια περίπτωση δεν απεικονίζεται η πραγματική οικονομική (περιουσιακή, εισοδηματική) κατάσταση της εταιρείας και δεν επιβάλλεται φόρος εισοδήματος αναλόγως της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας της εταιρείας, κατά παραβίαση της σχετικής συνταγματικής επιταγής. Και αυτό γιατί η υιοθέτηση, εν προκειμένω, του μηχανισμού της φορολογικής απόσβεσης κατ' εφαρμογή του άρθρου 24 ΚΦΕ αναφορικά με τις επίμαχες δαπάνες αγοράς-μεταφοράς και εγκατάστασης του νέου ανταλλακτικού-εξαρτήματος (ρότορα χαμηλής πίεσης) θα είχε ως συνέπεια την απεικόνιση ενός δυσανάλογα μικρού ποσού εξόδου χρήσης [και δη εκείνου που θα αντιστοιχούσε στο μέρος της δαπάνης που αφορά την ετήσια φορολογική απόσβεση, ήτοι 2.800.000,00 ευρώ (συνολική αξία κτήσης) : 10 (συντελεστής απόσβεσης 10%) = 280.000,00 ευρώ (ετήσια απόσβεση)], σε σχέση με το έσοδο ύψους 5.500.000,00 ευρώ που προέκυψε για την εταιρεία μας ως άμεση συνέπεια της βλάβης του παλαιού εξαρτήματος (ρότορα χαμηλής πίεσης) και της αντικατάστασής του από το νέο όμοιο ανταλλακτικό-εξάρτημα (ρότορα χαμηλής πίεσης) και που περιελήφθη στο φορολογικό αποτέλεσμα της εταιρείας μας για το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2018, το οποίο αποτελεί το ποσό που πιστώθηκε ως έσοδο χρήσης για το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2018 από το συνολικό ποσό ασφαλιστικής αποζημίωσης, ύψους 8.387.382,00 ευρώ που έλαβε η προσφεύγουσα από την ασφαλιστική εταιρεία .....

**Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του ν. 4308/2014 ορίζεται:**

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

**1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:**

.....

**β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων,**

**γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25,**

.....»

**Επειδή στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ του ν. 4308/2014** ορίζεται ότι βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset) είναι μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

**Επειδή, περαιτέρω, στη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014** “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις” αναφέρονται τα εξής:

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

**18.1.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά ή άυλα - ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση) τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.**

**18.1.7 Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο.**

**18.1.8 Στα πλαίσια της παραγράφου 18.1.7 της παρούσης, κάποια πάγια ενδεχομένως να απαιτούν σημαντικές επιθεωρήσεις/συντηρήσεις σε τακτά διαστήματα, για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή ελαττωμάτων, ανεξαρτήτως του εάν θα λάβει χώρα αντικατάσταση μερών. Το κόστος τέτοιων επιθεωρήσεων/συντηρήσεων ενδέχεται να είναι σημαντικό. Στην περίπτωση αυτή, και με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης, το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω κόστος αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του παγίου κατά την αρχική αναγνώριση και υπόκειται (αυτό το συστατικό) σε απόσβεση στο χρονικό διάστημα που αφορά.»**

**Επειδή, εν προκειμένω, όπως προέκυψε από το τιθέμενο στη διάθεση του ελέγχου απόσπασμα του φορολογικού μητρώου παγίων της προσφεύγουσας για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 αναφορικά με τον λογαριασμό 12.00.00.00.00.27 που αφορά το όλο ενιαίο μηχάνημα (ατμοτουρμπίνα), στο οποίο περιλαμβάνεται και ο παλαιός ρότορας χαμηλής πίεσης, η αξία κτήσης του όλου μηχανήματος (ατμοτουρμπίνας) κατά τον ιστορικό χρόνο της κεφαλαιοποίησης/παγιοποίησης της δαπάνης κτήσης του όλου μηχανήματος (31/12/2005), ήταν 25.163.135,00 ευρώ, ενώ η αναπόσβεστη αξία του την 31 Δεκεμβρίου 2018 ήταν 0,01 ευρώ. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι οι επίμαχες δαπάνες αγοράς-μεταφοράς και εγκατάστασης του νέου ρότορα παραπέμπουν σε βελτιώσεις και έπρεπε να καταχωρηθούν σε λογαριασμό παγίου και να αποσβεσθούν τμηματικά, καθώς αφενός η αγορά του είχε επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου, η ωφέλιμη οικονομική ζωή του οποίου αυξήθηκε, αφετέρου το κόστος αυτού είναι αρκετά σημαντικό. Ήτοι από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εν λόγω παρέμβαση στο ανωτέρω μηχάνημα αναμένεται να αποφέρει οικονομικά οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου και εκ του λόγου αυτού ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι το επίμαχο ποσό υπόκειται σε τμηματική απόσβεση.**

Εξάλλου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αξία αγοράς του νέου ρότορα χαμηλής πίεσης αντιπροσωπεύει ποσοστό μικρότερο του 10% της αξίας κτήσης του όλου μηχανήματος αβασίμως προβάλλεται, καθόσον, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, το συνολικό τίμημα των 2.800.000,00 ευρώ για την κατασκευή, μεταφορά και εγκατάσταση του νέου ρότορα χαμηλής πίεσης προσδιορίστηκε κατόπιν έκπτωσης από την προμηθεύτρια εταιρεία-μέλος του πολυεθνικού ομίλου ..... με την επωνυμία «.....» στο πλαίσιο της από 14/07/2017 συμφωνίας συμβιβασμού μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της προμηθεύτριας εταιρείας-μέλους του πολυεθνικού ομίλου ..... με την επωνυμία «.....», έναντι της οποίας η προσφεύγουσα είχε εγείρει αξίωση αποζημίωσης ύψους 6.420.000,00 ευρώ.

**Επειδή**, τέλος, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν επιτρέπεται αναφορικά με τις επίμαχες δαπάνες αγοράς-μεταφοράς και εγκατάστασης του νέου ανταλλακτικού-εξαρτήματος (ρότορα χαμηλής πίεσης), η εφαρμογή του μηχανισμού της απόσβεσης, τόσο λογιστικώς, όσο και φορολογικώς (κατ' άρθρο 24 ΚΦΕ), γιατί αυτή θα οδηγούσε σε ύψος ετήσιας απόσβεσης προφανώς και ουσιωδώς - υπερμέτρως και δυσαναλόγως - μικρότερο σε σχέση με τις οικονομικές ωφέλειες, καθαρά εισοδήματα, χρηματικές εισροές κ.λπ που προέκυψε για την εταιρεία ύψους 5.500.000,00 ευρώ, αβασίμως προβάλλεται, καθώς από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) δεν προκύπτει δυνατότητα συσχέτισης της έκπτωσης μιας δαπάνης με την τυχόν μερική ή ολική ασφαλιστική της κάλυψη. Προς επίρρωση της εν λόγω κρίσης του ελέγχου, επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν ακόμη και στην περίπτωση επαναχρέωσης μιας δαπάνης (η οποία έχει και πάλι μηδενική επίπτωση στο αποτέλεσμα), αφού σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ..... ΕΞ 2017/20.07.2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ, «... η έκπτωση των δαπανών που μία εταιρεία επαναχρεώνει είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της) δεν εκπίπτουν λόγω της επαναχρέωσης αυτής και μόνο, αλλά εξαρτάται από το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ή όχι, ...».

**Επειδή** με βάση όλα τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 και λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων και, πάντως, αναποδείκτως, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ποσό συνολικού ύψους 2.800.000,00 ευρώ που αφορά την αγορά-μεταφορά και εγκατάσταση του «.....» (ρότορα χαμηλής πίεσης), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή** στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

##### **«Άρθρο 50 Ενδοομιλικές συναλλαγές**

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

προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

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

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

#### **«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α’**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

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

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους

ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο 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 διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.).

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

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

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

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

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

**Επειδή**, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων σχετικά με τη συναλλαγή «Πώληση ηλεκτρικής ενέργειας (υψηλής τάσης) προς τη συνδεδεμένη ..... (.....). Ειδικότερα, σχετικά με τις πωλήσεις ενέργειας (ηλεκτρικού ρεύματος) στη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση ....., στον προσκομισθέντα φάκελο τεκμηρίωσης η συναλλαγή τεκμηριώθηκε με τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων αγορών της συνδεδεμένης επιχείρησης από τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση (ΔΕΗ). Η

μέθοδος η οποία εφαρμόστηκε ήταν η μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), η οποία αποτελεί παραδοσιακή μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης και είναι ο αμεσότερος τρόπος εξέτασης της αρχής των ίσων αποστάσεων (παρ. 2.4 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση, Ιούλιος 2017). Η μέθοδος εφαρμόστηκε ορθά ωστόσο προέκυψαν διαφορές, καθότι η μέση τιμή πώλησης ηλεκτρικής ενέργειας στη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση ήταν μικρότερη από τις αντίστοιχες χρεώσεις που εφαρμόστηκαν από τρίτο ανεξάρτητο προμηθευτή (ΔΕΗ) στην ΕΛΠΕ κατά τη διαχειριστική χρήση 2018.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος, προέβη σε αναμόρφωση των κερδών της προσφεύγουσας εταιρείας ως εξής:

Λαμβάνοντας υπόψη τις πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας προς τη συνδεδεμένη εταιρεία ΕΛΠΕ (υψηλή τάση) της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 2018, όπως απεικονίζονται στον πίνακα των σελ. 101-102 της σχετικής έκθεσης, οι χρεώσεις ηλεκτρικής ενέργειας (υψηλή τάση) που εφαρμόστηκαν από την εταιρεία προς το εν λόγω συνδεδεμένο μέρος είναι οι εξής:

| Ελάχιστη τιμή (€/kWh) | Μέση τιμή (€/kWh) | Μέγιστη τιμή (€/kWh) |
|-----------------------|-------------------|----------------------|
| 0,0925                | 0,0935            | 0,099                |

Παράλληλα, οι αντίστοιχες χρεώσεις που εφαρμόστηκαν από τη ΔΕΗ στην ΕΛΠΕ κατά τη διαχειριστική χρήση 2018 και για την κάλυψη των αναγκών τα τριών διυλιστηρίων είχαν ως εξής:

| ΔΕΗ - ΕΛΠΕ |                 |             |                  |                               |
|------------|-----------------|-------------|------------------|-------------------------------|
| Σύμβαση    | Αριθμοί Παροχής | Τύπος Τάσης | Τύπος Χρέωσης    | Ζώνη ενέργειας αιχμής (€/kWh) |
| ΥΤ5        | .....           | Υψηλή Τάση  | Χρέωση ενέργειας | 0,05650-0,06200               |
|            | .....           |             | Χρέωση ισχύος    | 0,051                         |
|            | .....           |             | Χρέωση CO2       | 0,014                         |

Με βάση τα ανωτέρω, από τον έλεγχο αθροίστηκαν και οι 3 επιμέρους παράγοντες/τύποι χρεώσεων που εφαρμόζει η ΔΕΗ και αναφέρονται ανωτέρω, και προέκυψαν τα παρακάτω όρια τιμών:

| Ελάχιστη τιμή (€/kWh) | Μέση τιμή (€/kWh) | Μέγιστη τιμή (€/kWh) |
|-----------------------|-------------------|----------------------|
| 0,1215                | 0,1243            | 0,1270               |

Ως εκ τούτου οι χρεώσεις που εφαρμόζαν η ΔΕΗ και η προσφεύγουσα προς τα ΕΛΠΕ για την πώληση ηλεκτρικής ενέργειας υψηλής τάσης κατά τη ζώνη αιχμής κατά τη διαχειριστική χρήση 2018 συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα:

|           | Ελάχιστη τιμή (€/kWh) | Μέση τιμή (€/kWh) | Μέγιστη τιμή (€/kWh) |
|-----------|-----------------------|-------------------|----------------------|
| ΔΕΗ       | 0,1215                | 0,1243            | 0,1270               |
| Elpesidon | 0,0925                | 0,0935            | 0,099                |
| Διαφορά   | 0,0290                | 0,0308            | 0,0280               |
| Διαφορά % | 31,35%                | 32,94% 2          | 28,28%               |

Με βάση τα παραπάνω, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς οι χρεώσεις που εφαρμόζονται από τη ΔΕΗ είναι σημαντικά υψηλότερες και όχι οριακές (+31,35% η ελάχιστη τιμή και +28,28% η μέγιστη τιμή) εκείνων που αντίστοιχα εφαρμόζονται από την ..... για την πώληση ηλεκτρικής ενέργειας υψηλής τάσης. Στη συνέχεια ο έλεγχος υπολόγισε λογιστική διαφορά από υποτιμολόγηση των πωλήσεων στην προσφεύγουσα χρησιμοποιώντας την ελάχιστη τιμή του εύρους, καθότι η προσφεύγουσα πωλεί σε συνδεδεμένο μέρος και η πώληση είναι εξασφαλισμένη σε ενδοομιλικό πελάτη, χωρίς να αναλαμβάνεται

κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος, ώστε να μη δικαιολογείται μια πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο της διαμέσου του εύρους. Ως εκ τούτου, η διαφορά που προέκυψε για το φορολογικό έτος 2018, λαμβάνοντας υπόψη την ελάχιστη τιμή του εύρους των χρεώσεων της ΔΕΗ (0,1215 €/kWh) και τη μέση τιμή πώλησης της ελεγχόμενης εταιρείας (0,0935 €/kWh), υπολογίστηκε ως ακολούθως:

|                                     |                 |                |
|-------------------------------------|-----------------|----------------|
| Ελάχιστη τιμή (€/kWh) πώλησης ΔΕΗ   | (Α)             | 0,1215         |
| Μέση τιμή (€/kWh) πώλησης .....     | (Β)             | 0,0935         |
| Διαφορά τιμής                       | (Γ) = (Α) - (Β) | 0,0280         |
| Συνολική πωληθείσα Ενέργεια (kWh)   | (Δ)             | 140.792.853,00 |
| Λογιστική διαφορά από υποτιμολόγηση | (Ε) = (Γ) * (Δ) | 3.942.199,88   |

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι οριακές αποκλίσεις που διαπιστώθηκε ότι υφίστανται μεταξύ των χρεώσεων που εφάρμοσαν στην ..... οι πωλήτριες ΔΕΗ και η ίδια δε θα πρέπει να θεωρηθούν ως ένδειξη εφαρμογής από την εταιρεία μιας πολιτικής χρεώσεων που αποκλίνει από την αρχή των ίσων αποστάσεων (υποτιμολόγηση), αλλά δικαιολογούνται απολύτως με εμπορικούς και οικονομικούς όρους και με αναφορά στα πραγματικά περιστατικά που απηχούν τις επιχειρηματικές δυνατότητες και επιδιώξεις καθεμίας εκ των ΔΕΗ και της προσφεύγουσας όσον αφορά την παροχή ηλεκτρικής ενέργειας υψηλής τάσης στη ζώνη αιχμής, οι οποίες (δυνατότητες και επιδιώξεις) καθορίζουν και την εμπορική πολιτική που είναι σε θέση να παρέχει στην ..... κάθε πάροχος.

Επειδή οι χρεώσεις που εφαρμόζονται από τη ΔΕΗ είναι σημαντικά υψηλότερες (+31,35% η ελάχιστη τιμή και +28,28% η μέγιστη τιμή) από εκείνες που αντίστοιχα εφαρμόζονται από την ..... για την πώληση ηλεκτρικής ενέργειας υψηλής τάσης και όχι οριακές, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Περαιτέρω, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις οι επιχειρηματικές στρατηγικές μπορούν επίσης να περιλαμβάνουν τακτικές διείσδυσης στην αγορά και ειδικότερα, ο φορολογούμενος που επιδιώκει να διεισδύσει σε μια αγορά ή να αυξήσει το μερίδιο αγοράς του μπορεί να χρεώσει προσωρινά μια τιμή για το προϊόν του που είναι χαμηλότερη από την τιμή που χρεώνεται για συγκρίσιμα προϊόντα στην ίδια αγορά, όπως ήδη έχει επισημάνει ο έλεγχος, η συνδεδεμένη εταιρεία ..... (.....) είναι πελάτης της προσφεύγουσας από προηγούμενες χρήσεις, και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα επιδίωξης για διείσδυση σε νέα αγορά. Παρόλα αυτά ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας υπολόγισε τη διαφορά στην ελάχιστη τιμή του εύρους των συγκριτικών στοιχείων, ήτοι την ελάχιστη τιμή (€/kWh) πώλησης της ΔΕΗ.

Επειδή, η φορολογική αρχή, φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά ότι, για τις συναλλαγές της πώλησης ηλεκτρικής ενέργειας (υψηλής τάσης) προς τη συνδεδεμένη επιχείρηση ..... η προσφεύγουσα ακολούθησε τιμολογιακή πολιτική μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η δε προσφεύγουσα, ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου που επικαλείται, δεν προβάλλει κάποιο ισχυρισμό που να ανατρέπει τα πορίσματα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφάσίζουμε**

Την απόρριψη της από 13/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., και την επικύρωση της με αριθμ. ....../16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018.

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

| <b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>           |                  |                  |                  |                |
|----------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|
|                                                          | <b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>   | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>   | <b>ΔΕΔ</b>       | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b> |
|                                                          | <b>(1)</b>       |                  | <b>(2)</b>       | <b>(2)-(1)</b> |
| Φορολογητέα κέρδη                                        |                  |                  |                  |                |
| ή ζημιά                                                  | 99.382.050,75    | 92.280.082,69    | 92.280.082,69    | 7.101.968,06   |
| <b>ΦΟΡΟΣ</b>                                             | Πιστωτικό ποσό   |                  |                  |                |
|                                                          | Χρεωστικό ποσό   | 21.882,80        | 21.882,80        | 21.882,80      |
| Προκαταβολή φόρου                                        |                  |                  |                  |                |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων                      |                  |                  |                  |                |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου            |                  |                  |                  |                |
| Τέλος επιτηδεύματος                                      | 1.000,00         | 1.000,00         | 1.000,00         |                |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή           |                  |                  |                  |                |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ                             |                  |                  |                  |                |
| Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας       |                  |                  |                  |                |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου |                  |                  |                  |                |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>                         |                  |                  |                  |                |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ</b>                        | <b>20.882,80</b> | <b>20.882,80</b> | <b>20.882,80</b> |                |

(ως η με αριθμ. ....../16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

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.