



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/05/2025

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

Αριθμός απόφασης: 920

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/19.04.2024 (ΦΕΚ Α' 58),)«Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ.νομίμως εκπροσωπούμενης από τον

διαχειριστή της,, Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της,, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο εκτυπωμένων βιβλίων, φυλλαδίων κάθε είδους και παρόμοιων ειδών, φόρος εισοδήματος ύψους 331.400,09€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 165.700,05€, ήτοι συνολικό ποσό 497.100,14€, κατόπιν προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους α) ποσού 19.879,07€, λόγω μη ορθής μεταφοράς των λογιστικών βιβλίων στην υποβληθείσα δήλωση και β) λογιστικών διαφορών ύψους 1.122.917,33€.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 71.388,72€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 35.694,36€, ήτοι συνολικό ποσό 107.083,08€, κατόπιν προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους α) ποσού 45.860,69€, λόγω μη ορθής μεταφοράς των λογιστικών βιβλίων στην υποβληθείσα δήλωση και β) λογιστικών διαφορών ύψους 251.681,74€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 19.12.2024 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 22 ν.4172/2013- εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 23 ν. 4172/2013 και πλημμελής αιτιολόγηση της καταφυγής στην διάταξη αυτή
2. Εσφαλμένη εφαρμογή άρθρου 38 ν. 4987/2022 - αδυναμία υπαγωγής των ελεγχόμενων πραγματικών περιστατικών στην αόριστη έννοια της «τεχνητής διευθέτησης» - νόμιμες και επιχειρηματικά αναμενόμενες εταιρικές συναλλαγές - αντιστροφή του βάρους απόδειξης
3. Κατάχρηση εξουσίας της φορολογικής αρχής
4. Προσβολή ανθρώπινης αξιοπρέπειας - Παραβίαση το άρθρου 2 παρ. 1 Συντάγματος

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....*».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).*».

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο 83 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «31. Με απόφαση του Διοικητή:..... β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα 33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου».

Επειδή στο άρθρο 84 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος..... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

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

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στα υπό κρίση φορολογικά έτη, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, 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.....».

Ως προς την έκπτωση της δαπάνης για μισθώματα ύψους 8.000,04€ στα φορολογικά έτη 2018 & 2019

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')»: «....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 εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής

αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. 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.....γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε έλεγχο στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας των φορολογικών ετών 2018-2019, βάσει των κείμενων διατάξεων των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), καθώς και των σχετικών Α.Υ.Ο. Π.Ο.Λ. 1124/2015, 1036/2017 και 1067/2018, στο πλαίσιο του οποίου κρίθηκε ότι οι ακόλουθες δαπάνες για μισθώματα, δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, με αποτέλεσμα την μη αναγνώρισή τους προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων ετών.

Λογαριασμός	Περιγραφή	ΑΞΙΑ
62.04.000.00004		3.500,04€
62.04.000.00005		4.500,00€
		8.000,04€

Ειδικότερα, για τα εν λόγω μισθώματα δεν είχαν αναρτηθεί συμφωνητικά μίσθωσης, ενώ παράλληλα δεν αποδεικνυόταν ότι οι συγκεκριμένες εγκαταστάσεις έχουν χρησιμοποιηθεί.

Επειδή από την επισκόπηση των υποβληθεισών δηλώσεων στην ηλεκτρονική υπηρεσία υποβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει ότι για αμφότερα τα ακίνητα είχαν υποβληθεί δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης. Συγκεκριμένα, για το ακίνητο (επαγγελματικό χώρο) 5^{ου} ορόφου εμβαδού 120 τ.μ., επί της οδούστην Θεσσαλονίκη, έχει υποβληθεί η με αρ.εμπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση με εκμισθώτρια την εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ., μισθώτρια την προσφεύγουσα εταιρεία, περίοδο ισχύος από 01/11/2016 έως 31/10/2025 και μηνιαίο μίσθωμα ποσού 291,67€ (3.500,04€ ετησίως). Στην συγκεκριμένη διεύθυνση μάλιστα βρίσκεται και η έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας, στην οποία μετέβη η αρμόδια ελεγκτής της φορολογική αρχής στο πλαίσιο του επιτόπιου ελέγχου, χωρίς από τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτουν δεδομένα, που να επιβεβαιώνουν τον ισχυρισμό ότι το υπό κρίση ακίνητο δεν χρησιμοποιούνταν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Περαιτέρω, αναφορικά με το ακίνητο (υπόγειο επαγγελματικό χώρο) εμβαδού 450 τ.μ. επί της οδού στουςΘεσσαλονίκης από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει έχει υποβληθεί η με αρ./28.12.2016 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση με εκμισθώτρια την εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ., μισθώτρια την προσφεύγουσα εταιρεία περίοδο ισχύος από 01/11/2016 έως 31/10/2025 και μηνιαίο μίσθωμα ποσού 375,00€ (4.500,00€ ετησίως). Ωστόσο, το εν λόγω ακίνητο δεν έχει δηλωθεί ως εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας στο υποσύστημα μητρώου του TAXISNET, αλλά έχει δηλωθεί ως εγκατάσταση της εκμισθώτριας εταιρείας

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η αιτιολογία της φορολογικής αρχής ως προς την μη εκπαισιμότητα της δαπάνης για μισθώματα του ακινήτου επί της οδούστην Θεσσαλονίκη από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2018 και 2019 κρίνεται ανεπαρκής και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται ως προς αυτό αποδεκτός, ενώ απορρίπτεται ως προς τα μισθώματα του έτερου ακινήτου.

Ως προς την έκπτωση της δαπάνης για αγορά αγαθών άνω των 500,00€ στα φορολογικά έτη 2018 & 2019

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')»: «....Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη

εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: ...β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014: «.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή

πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο...10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4987/2022 (ο οποίος κωδικοποίησε τον Ν. 4174/2013), όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του από το άρθρο 13 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65/24-04-2019): «1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «ρύθμιση» νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολό της•
β) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα•

ε) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο ή στις ταμειακές ροές του•

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του υποκείμενου στο φόρο, αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση ή στη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4987/2022, όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του από το άρθρο 13 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου.: «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. 2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. 3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος άρθρου και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2071/2019: «Β4. ΑΡΘΡΟ 13 (Τροποποιήσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας). Με το άρθρο 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων, ο οποίος καταλαμβάνει όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ (σχετ. παρ. 3 του Προοιμίου). Οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της ως άνω Οδηγίας (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, κ.λπ.). 1. Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που μαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. 2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη και όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση, μπορεί να πραγματοποιείται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. 3. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η

Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με την παράγραφο 5 προβλέπεται η έκδοση απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με την οποία καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του άρθρου αυτού και κάθε άλλου σχετικού θέματος.

6. Τέλος, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΦΔ (ν.4174/2013) ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετ. παρ. 11 του Προοιμίου της Οδηγίας)».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2167/2019: «Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019 - ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων

(ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονός που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιαρθρώσεων, κ.λπ.).

3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

Το γεγονός αυτό προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

4. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Σημειώνεται ότι η εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διευκρινίζεται επίσης ότι ο τύπος της συναλλαγής, δράσης, πράξης, συμφωνίας, κ.λπ., δηλαδή το γεγονός εάν αυτή είναι γραπτή ή προφορική, δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της ως διευθέτησης, εφόσον διαπιστώνεται αντικειμενικά ότι υπάρχει.

5. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Περαιτέρω, προκειμένου για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις όπως αυτές περιγράφονται στο κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της.

Αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αν μελετηθούν

μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια, ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος. Εν προκειμένω τα μεμονωμένα στάδια είναι ασυμβίβαστα με τη νομική υπόσταση του συνόλου.

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

Για παράδειγμα, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένη στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία (*conduit company*) στη χώρα Γ, ώστε να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (*treaty shopping*) (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (*back-to-back loan*)).

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Για παράδειγμα, τα σχήματα που επωφελούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου ή από κανόνες οριοθέτησης (*ringfencing rules*), που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές.

6. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 38 του ΚΦΔ ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Ειδικότερα, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4174/2013 ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετική η παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ).

7. Περαιτέρω, για λόγους ασφάλειας δικαίου και προκειμένου να εξασφαλισθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Προοιμίου της Οδηγίας, ότι ο κανόνας του άρθρου 6 της Οδηγίας εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο, για την ερμηνεία της διάταξης ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του ΔΕΕ και η Σύσταση της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ.

8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (*artificial*) διευθετήσεις», η οποία περιλαμβανόταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, η οποία υιοθέτησε τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04) και «μη γνήσιες (*not-genuine*) διευθετήσεις», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και καθώς και από το άρθρο 38 του ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019

και μετά (ορολογία η οποία τέθηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2015/121/ΕΕ σχετικά με την υιοθέτηση γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων όσον αφορά την Οδηγία Μητρικών - θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), το περιεχόμενο των διατάξεων της οποίας έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις της παραγράφου 41 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013), επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι.....».

Επειδή αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 38 του ν. 4987/2022 (πρώην Κ.Φ.Δ.) η Διοίκηση με τις σχετικές εκδοθείσες αποφάσεις έχει διευκρινίσει ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, δεν λαμβάνεται υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, χαρακτηρίζοντάς αυτές ως μη γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. Συνεπώς η εφαρμογή αυτών των διατάξεων προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης. Επίσης, σύμφωνα με τη θέση της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία αποτυπώνεται στην απόφαση Ε2167/2020 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής ή παρατυπίας πρέπει η φορολογική Αρχή να αποδείξει πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου συνήθων εμπορικών πράξεων, αλλά αποτελούν αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο των λογιστικών αρχείων προέκυψε ότι κατά τα έτη 2018 και 2019 η προσφεύγουσα εταιρεία εξόφλησε το σύνολο των αγορών, που πραγματοποιήθηκαν από το συνδεδεμένο μέρος της με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ:, χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ελάμβανε περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία από τον ίδιο προμηθευτή (την συνδεδεμένη επιχείρηση), κατά την ίδια μέρα, με καθαρή αξία μικρότερη των 500,00€, αθροιστικά όμως με συνολική καθαρή αξία μεγαλύτερη του ορίου των 500,00€. Παρατηρήθηκε δε ότι τα φορολογικά στοιχεία έφεραν συνεχόμενη αρίθμηση, είχαν εκδοθεί την ίδια ημερομηνία και προήλθαν από τον ίδιο προμηθευτή. Λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις η φορολογική αρχή έκρινε ότι επρόκειτο για ενιαίες συναλλαγές αξίας άνω των 500,00 € εκάστη, οι οποίες είχαν καταμνησθεί σε μικρότερες, έτσι ώστε καμία από αυτές να μην υπερβαίνει το όριο των 500,00€. Κατά την κρίση δε του ελέγχου η συγκεκριμένη συμπεριφορά συνιστά τεχνική διευθέτηση κατά την έννοια του 38 του Ν. 3987/2022 (ήδη άρθρο 39 του ν. 5104/2024 – ΚΦΔ) και έγινε προκειμένου να υπάρξει, νομιμοφανής εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καταστρατηγώντας έτσι τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και της ΠΟΛ.1216/1-10-2014, όπως ισχύει, οι οποίες ορίζουν ότι δεν

εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι αγορές, δαπάνες κ.λ.π. άνω των 500,00 €, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω πάροχου υπηρεσιών πληρωμών.

Για τον λόγο αυτό, λογίστηκε ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος 2018 αξία 1.114.917,29€ και για το φορολογικό έτος 2019 αξία 243.681,70€, ήτοι το σύνολο των ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τα κρινόμενα έτη.

Επειδή από τα προαναφερθέντα εναργώς προκύπτει ότι η εν λόγω πρακτική που ακολουθήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία (κατάτμηση των εντός της ίδιας ημέρας συναλλαγών της με την προμηθεύτρια εταιρεία) δεν είχε εμπορικό αλλά φορολογικό έρεισμα, αποβλέποντας αποκλειστικά στην αποφυγή φορολόγησης, η οποία θα συντελούνταν μέσω της απόρριψης των υπό κρίση συναλλαγών από τις εκπιπτόμενες δαπάνες των αντίστοιχων περιόδων. Άλλωστε και η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία, στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής, αποδέχεται ότι ο λόγος για τον οποίο τα τιμολόγια εκδίδονταν με συνολική αξία μικρότερη των 500,00€ δεν ήταν εμπορικός, αλλά φορολογικός, καθώς συντελούνταν προκειμένου να είναι εφικτή η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα, δεδομένου ότι οι τραπεζικοί λογαριασμοί της προμηθεύτριας-συνδεδεμένης εταιρείας ήταν κατεσχεμένοι και ότι η πραγματοποίηση συναλλαγών με μετρητά αποτελούσε τη μοναδική διέξοδο για την διατήρηση της οικονομικής της δραστηριότητας.

Επειδή η κρίση της φορολογικής αρχής περί τεχνητής διευθέτησης, όπως αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κρίνεται ορθή και επαρκώς αιτιολογημένη, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ο οποίος προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 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.

Επειδή ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί κατάχρησης εξουσίας και προσβολής της ανθρώπινης αξιοπρέπειας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Λαμβάνοντας δε υπόψη την μερική αποδοχή του πρώτου ισχυρισμού της προσφεύγουσας εταιρείας τα καθαρά κέρδη, το φορολογητέο εισόδημα και ο αναλογών φόρος στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019 επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	2018	2019
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	---	---
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)	---	---
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	4.500,00	4.500,00
Φόροι – τέλη (Λ. 63)	1.000,00	---
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	87,95	52,35
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)	---	---
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	---	---
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ. 68)	---	---
Λοιπές λογιστικές διαφορές	1.114.917,29	243.681,70
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.116.005,24	248.234,05
ΜΕΙΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	1.087,95	52,35
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.119.417,29	248.181,70

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"	Δήλωσης	Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ – Δήλωσης
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	2.000,65	21.882,72	21.882,72	19.879,07
ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.				
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β.				
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β.				
Φορολογικά κέρδη χρήσης	2.000,65	21.882,72	21.882,72	19.879,07
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται				
1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	1.087,95	1.087,95	1.087,95	0,00
2. Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 και 13 άρθ. 72 ν. 4172/2013)				
3. Υπόλοιπο λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν. 2238/1994)"				

4.	Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθρ. 27 ν. 4172/2013)				
5.	Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν. 4172/2013)				
Επί πλέον μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες		0,00	1.122.917,33	1.119.417,29	1.119.417,29
Προσδιορισμός εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές					
Σύνολο κερδών		3.091,60	1.145.888,00	1.142.387,96	1.139.296,36
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων		3.129,07	3.129,07	3.129,07	0,00
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ		0,00	1.142.758,93	1.139.258,26	1.139.258,26
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ		37,47	0,00	0,00	37,47

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
					ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			1.142.758,93	1.139.258,26	1.139.258,26
ή ζημιά		37,47			37,47
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			330.348,90	
	Χρεωστικό ποσό		331.400,09		330.348,90
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/22 λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			165.700,05	165.192,45	165.192,45
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Ν. 4987/22 λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.000,00	498.100,14	496.541,35	495.641,35
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"	Δήλωσης	Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Δήλωσης
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0,00	45.718,92	45.718,92	45.718,92
ή ζημιά βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	142,48	0,00	0,00	-148,48
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β.				
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β.				
Φορολογικά κέρδη χρήσης	0,00	45.718,92	45.718,92	45.718,92
Φορολογική ζημιά χρήσης	142,48	0,00	0,00	142,48

Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται					
1.	Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	52,35	52,35	52,35	0,00
2.	Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 και 13 άρθ. 72 ν. 4172/2013)				
3.	Υπόλοιπο λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν. 2238/1994)"				
4.	Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν. 4172/2013)				
5.	Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν. 4172/2013)				
Επί πλέον μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες		0,00	251.681,74	248.181,70	248.181,90
Προσδιορισμός εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές					
Σύνολο κερδών φορολογικού έτους		0,00	297.453,01	293.952,97	293.952,97
Ζημία φορολογικού έτους		90,13	0,00	0,00	-90,13
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων		37,47	0,00	0,00	-37,47
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ		0,00	297.453,01	293.952,97	293.952,97
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ		127,60	0,00	0,00	-127,60

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
					ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			297.453,01	293.952,97	293.952,97
ή ζημιά		127,60			127,60
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			70.548,71	
	Χρεωστικό ποσό	0,00	71.388,72		70.548,71
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/22 λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			35.694,36	35.274,36	35.274,36
ρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Ν. 4987/22 λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.000,00	108.083,08	106.823,07	105.823,07
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής/.....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ.νομίμως

εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της,, Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση των υπ' αρ.&οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018 & 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Ελέγχου
Διαφορά φόρου	331.400,09€	330.348,90€	-1.051,19€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	165.700,05€	165.192,45€	-507,60€
Σύνολο φόρου για καταβολή	497.100,14€	495.641,35€	-1.458,79€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης ΔΕΔ- Ελέγχου
Διαφορά φόρου	71.388,72€	70.548,71€	-840,01 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	35.694,36€	35.274,36	-420,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	107.083,08€	105.823,07€	-1.260,01 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.