



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-10-2019

Αριθμ. Αποφ.: 2099

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.go
v.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ., με διεύθυνση έδρας στο επί της οδούΤ.Κ. 57010 και δραστηριότητα, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αρ.πρωτ.Υπόμνημα πρόσθετων στοιχείων

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

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριος φόρος ύψους 16.212,75 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 8.106,38 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 24.319,13 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους **63.133,29 € στα αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) των τηρούμενων βιβλίων της προσφεύγουσας.**

-Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2019,επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 500,00 €, λόγω της μη ανταπόκρισης της σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων της φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.δ΄ και §2 περ.δ΄ του ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος στο φορολογικό έτος 1/01/2017-31/12/2017 από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, σύμφωνα με τα υπ. αρ. ΔΕΛ Β 1133271 ΕΞ 12-09-2017 και ΔΕΛ Β 1182782 ΕΞ 6-12-2017 έγγραφα του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε δυνάμει της υπ' αριθμ.σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017 (1/1 - 31/12/2017)

α/α	<u>ΚΩΔ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ & ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ-ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ</u>	<u>ΑΞΙΕΣ</u>
1	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	50.086,06
	Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 50.086,06€ για μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Για να αναγνωρισθεί η δαπάνη πρέπει να έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές μέσα στη χρήση. Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.έγγραφο του,..... ΤΟΠΙΚΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η ελεγχόμενη εταιρία δεν κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές ύψους 50.086,06€ στο φορ. έτος 2017. Σημειώνεται ότι από το σύνολο του ως άνω ποσού συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης ποσό 30.484.25€.	
2	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	43.531,48
	Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 43.531,48€ για δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Η ελεγχόμενη εταιρία δεν προσκόμισε όλες τις εξοφλήσεις των δαπανών μισθοδοσίας. Σημειώνεται ότι το σύνολο του ως άνω ποσού δεν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης ή στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης.	
3.	ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ	2.000,00
	Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 2.000,00€ φόρους και τέλη που δεν εκπίπτουν, όπως ορίζεται στην περ. ζ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.	

	Σημειώνεται ότι το σύνολο του ως άνω ποσού συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης.	
4.	ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	602,19
	Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 602,19€ για λοιπές δαπάνες. Σημειώνεται ότι το σύνολο του ως άνω ποσού συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης.	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	96.219,73
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	30.484,25
	ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	2.602,19
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2017	63.133,29

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν από τον έλεγχο **επαρκώς ενημερωμένα** και τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών στα αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) των βιβλίων.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

- 1) Να διαγραφεί το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 καθώς ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής και προσκομίστηκαν στοιχεία και βιβλία απαραίτητα για την διενέργεια του ελέγχου και δεν υπήρξε καμία παράβαση κατά το άρθρο 14 παραγρ.2 του ΚΦΔ.
- 2) Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 43.531,48€ με την αιτιολογία ότι δεν αποδεικνύεται η εξόφληση αυτών εντός της φορολογικής περιόδου 1/1/2017-31/12/2017 καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδείξεις εξόφλησης μισθοδοσίας μέσω τράπεζας. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2007, παρ.6, οι δαπάνες μισθοδοσίας κρίνονται ως προς την εκπεσιμότητά τους ,στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών .Επειδή οι παραπάνω δαπάνες εξοφλήθηκαν σε επόμενη χρήση, και η εκπεσιμότητά τους θα κριθεί οριστικά στα επόμενα έτη, θα έπρεπε να αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών αυτών ,ποσού αξίας 47.684,38 ευρώ όπως προκύπτει από τις μισθοδοτικές καταστάσεις και τα τηρούμενα βιβλία..
- 3) Το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που όφειλε να καταβάλει η εταιρεία και αφορούσαν δεδουλευμένα για το έτος 2017 ανέρχονταν στο ποσό των 45.309,86 ευρώ και όχι των 50.086,06

που εσφαλμένα καταλογίστηκαν από τον έλεγχο. Το ποσό αυτό αναλύεται σε 14825,61 ευρώ που αφορούν εισφορές των εργαζομένων και 30.164,25 ευρώ που αφορούν εργοδοτικές εισφορές, καθώς και 320 ευρώ που αφορούν τον ΕΛΠΚ ,και επιβαρύνουν τον εργοδότη ($16 \cdot 20 = 320$). Ο έλεγχος έκανε δεκτό το ποσό των 30.484,25 ευρώ ($30164,25 + 320 = 30484,24$) καθώς το ποσό αυτό είχε συμπεριληφθεί από την επιχείρηση ως λογιστική διαφορά (προσωρινή). Επομένως θα έπρεπε να καταλογιστεί ως λογιστική διαφορά (προσωρινή) το ποσό των 14.825,61 ευρώ και όχι το ποσό των 19.601,81 που εσφαλμένα καταλογίστηκε από τον έλεγχο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται 'ότι της επιδόθηκε αρχικά η εντολή ελέγχου , με την αρχικά οριζόμενη ελέγκτρια , η οποία και επιλήφθηκε της υπόθεσης . Είχε προσκομίσει στοιχεία που είχαν ζητηθεί από τον έλεγχο, άλλα σε έντυπη μορφή και άλλα σε ηλεκτρονική (usb) και περίμεναν την εξέλιξη της υπόθεσης .Σε ενόχλησή της ,για το αν υπήρχε και κάτι άλλο που θα ήθελε να προσκομίσει επιπλέον ,έλαβε την διαβεβαίωση ότι αν χρειαζόταν κάτι θα επικοινωνούσε μαζί της αλλά λόγω φόρτου εργασίας ,καθυστερούσε το πέρας του ελέγχου. Μετά από περίπου 4 μήνες αναμονής, μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με την νέα οριζόμενη ελέγκτρια της γνωστοποίησε την ύπαρξη (νέας) εντολής ελέγχου. Ενημέρωσε την ελέγκτρια ότι βρισκόταν ήδη σε έλεγχο από άλλη συνάδελφο και περίμενε την έκθεση ελέγχου. Με έκπληξη ενημερώθηκε ότι ο έλεγχος δεν έγινε διότι η ελέγκτρια είχε μετατεθεί σε άλλη Δ.Ο.Υ και ότι θα γινόταν ο έλεγχος από εκείνη, με νέα εντολή ελέγχου ,στην οποία και προσκόμισε εκ νέου τα στοιχεία που ζητήθηκαν.

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ.1 και 2 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.
2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε

άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Επειδή, στο άρθρο 54, παρ.1δ, και παρ.2δ του Ν.4174/2013 «ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ», ορίζεται ότι:

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:.....

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:.....

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

Επειδή, στο άρθρο 10§1 του Ν. [2690/1999](#) (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται σαφώς ότι: «Οι προθεσμίες για την υποβολή αίτησης, αναφοράς, δήλωσης ή άλλου εγγράφου του ενδιαφερομένου, καθώς και για οποιαδήποτε άλλη ενέργειά του είναι αποκλειστικές, εκτός αν χαρακτηρίζονται ενδεικτικές από τις διατάξεις που τις προβλέπουν». Υπέρβαση δε των προθεσμιών σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου συγχωρείται μόνο σε περίπτωση ανώτερης βίας, καθώς και όταν ο ενδιαφερόμενος επικαλείται τη συνδρομή γεγονότων γνωστών στην υπηρεσία.

Επειδή, οι προθεσμίες που τάσσονται στους διοικούμενους για να προβούν σε συγκεκριμένες ενέργειες έχουν ανατρεπτικό χαρακτήρα, με την έννοια ότι μετά την πάροδο της τασσόμενης από το νόμο προθεσμίας, χάνεται το δικαίωμα για τη διενέργεια της υπό κρίση πράξης. Αναστολή της προθεσμίας γίνεται δεκτή μόνο λόγω ανώτερης βίας, που εμφανίζεται κατά τη λήξη της προθεσμίας και διαρκεί μετά από αυτήν.

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθούν τα σχετικά πρόστιμα ως αναφορά στις φορολογικές υποχρεώσεις της προσφεύγουσας (να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία, να υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις κλπ), που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμελείας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος

πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά η διοίκηση με ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε τη σχετική δικαστηριακή νομολογία: «Σ.τ.Ε. 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Σ.τ.Ε. 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους.»(Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε. [1076635/16/0015/14.7.2008](#)).

Επειδή, το πρόστιμο επιβλήθηκε γιατί η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό Πρωτ.πρόσκληση για παροχή πληροφοριών βάσει του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013, η οποία κοινοποιήθηκε στον διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρίας ήτοι : να τεθεί στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία) καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ή παραστατικό εγγραφών της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 1/01/2017-31/12/2017. Η ελεγχόμενη εταιρία όμως δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα και έθεσε στην διάθεση του ελέγχου των τηρούμενων βιβλίων και των στοιχείων της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου κατά παράβαση των άρθρων 13,14,23,24 του Ν.4174/2013 και των άρθρων 1,3,5 των Ε.Λ.Π (Ν.4308/2014), όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα κατάλληλο αποδεικτικό στοιχείο (ως πρωτόκολλο παράδοσης παραλαβής βιβλίων και στοιχείων κλπ) που να ανατρέπει και να αντικρούει τους ισχυρισμούς του φορολογικού ελέγχου, αλλά αόριστα επικαλείται την προσκόμιση αυτών.

Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για την μη ανταπόκριση της στο φορολογικό αίτημα της Φορολογικής Αρχής για τη διάθεση των βιβλίων και στοιχείων, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί των εσφαλμένων λογιστικών διαφορών που της καταλογίστηκαν από τον έλεγχο με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου

φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

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

Επειδή στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. 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».

. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι:

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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει 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).**

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.

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

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

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....

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 στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 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:

α)....

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.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.

Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

.....

2. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

«δ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει

πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

***Η παρ.ιδ` προστέθηκε με το [άρθρο 72](#) του Ν.[4446/2016](#) (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016).

Επειδή με την [ΠΟΛ.1061/2017](#), κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν.[4446/2016](#) και παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.[4446/2016](#) προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.[4172/2013](#). Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.[4172/2013](#), ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η **μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ.**, ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.[4446/2016](#) και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.[3862/2010](#). **Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).**

Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,

- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η

σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. [4172/2013](#). Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#) και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#) καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν. [4172/2013](#), εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. **Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.**

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπρεσιμότητά 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 ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

Επειδή με την απόφαση με αριθμό 22528/430/17-05-2017 (ΦΕΚ Β 1721) από 1/6/2017 καθιερώνεται η υποχρεωτική καταβολή από τους εργοδότες των αποδοχών των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα αποκλειστικά στους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών. Η καταβολή των αποδοχών στους λογαριασμούς των δικαιούχων

μισθωτών γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή παρόχων υπηρεσιών πληρωμών.

Επειδή με την Εγκύκλιο **ΠΟΛ 1113/02-06-2015** (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, **ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη 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.

Επειδή, στο **άρθρο 58** του **Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%.....

3. Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ.1 και 5** του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων,

περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύνανται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 17 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «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:

α) ...β)γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. δ) ...ε) **Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.** στ)ζ)η) ...θ) ...8. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Επειδή, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «**Λογιστικό σύστημα (accounting system)**: Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: ...στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών, ..., ιβ) **οι παντός είδους**

συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία. 3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.».

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1003/31-12-2014](#) της ΓΓΔΕ, στην παρ 5 του άρθρου 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία, ορίζεται ότι: «3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

3.5.2 Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20Χ4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20Χ5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20Χ4 είναι μικρότερο κατά 100 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20Χ5 θα συμβεί το αντίστροφο».

Περαιτέρω στην παρ 12 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «**3.4 Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption) κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.**

Επειδή σύμφωνα με την [ΠΟΛ. 1036/27-03-2017](#) (ΦΕΚ 1023 Β'), κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της [ΠΟΛ. 1124/18.6.2015](#). Σύμφωνα δε με το παράρτημα ΙΙ της ως άνω ΠΟΛ, τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη κατά την ελεγκτική διαδικασία από το φορολογικό έλεγχο είναι τα

στοιχεία που λαμβάνονται από το **Δημοσιευμένο Ισολογισμό** και την **κατάσταση του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως**.

Σύμφωνα με την απόφαση με αριθμό 22528/430/17-05-2017 (ΦΕΚ Β 1721) από 1/6/2017 καθιερώνεται η υποχρεωτική καταβολή από τους εργοδότες των αποδοχών των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα αποκλειστικά στους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών. Η καταβολή των αποδοχών στους λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή παρόχων υπηρεσιών πληρωμών.

Επειδή, στο άρθρο 65 του **Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αμφισβητεί τις παρακάτω λογιστικές διαφορές του ελέγχου:

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **προσκομίστηκαν** από την προσφεύγουσα περαιτέρω στοιχεία, τα οποία δεν είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο, ήτοι οι υποβληθείσες στο αρμόδιο κατάστημα ΙΚΑ ,Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις (ΑΠΔ) για το 2017, μισθολογική κατάσταση 1/1/2017-31/12/2017, ισοζύγιο λογαριασμών 31/12/2017, αναλυτικές καταστάσεις καρτέλες του λογαριασμού «60».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει** ότι :

ο λογαριασμός 60 «Οι ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» στις 31/12/2017 εμφανίζει τα ακόλουθα ποσά :

Ισοζύγιο περιόδου

Κίνηση περιόδου : Δεκέμβριος 2017										
			Απογραφή		Κίνηση μηνός		Προοδευτικά		Υπόλοιπο	
A.A.	Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση

237	60.00.00.0000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	0,00	0,00	3952,98	0,00	41886,63	0,00	418.86,63	
238	60.00.03.0000	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΔΩΡΩ ΠΑΡΣΧΑ-ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΝΩΝ	0,00	0,00	9149,15	0,00	13579,65	0,00	13579,65	
239	60.00.07.0000	ΕΠΙΔΟΜΑ ΑΔΕΙΑΣ	0,00	0,00	557,00	0,00	3726,00	0,00	3726,00	
240	60.01.00.0000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	0,00	0,00	4186,78	0,00	57277,30	0,00	57277,30	
241	60.01.07.0000	ΕΠΙΔΟΜΑ ΑΔΕΙΑΣ	0,00	0,00	31,42	0,00	2053,12	0,00	2053,12	
243	60.03.00.0000	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	0,00	0,00	3461,45	0,00	15030,34	0,00	15030,34	
244	60.04.00.0000	ΕΡΓΟΔ.ΕΙΣΦΟ.ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΩΝ	0,00	0,00	1075,19	0,00	15453,91	0,00	15453,91	
245	60.07.00.0000	ΑΠΟΖΗΜΕΙΩΣΗ ΑΔΕΙΑΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	198,51	0,00	198,51	
		Σύνολο μισθοδοσίας							149.205,46	

ο λογαριασμός 53.00.00.0000 «ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ» στις 31/12/2017 εμφανίζει τα ακόλουθα ποσά:

			Απογραφή		Κίνηση μηνός		Προοδευτικά		Υπόλοιπο	
A.A.	Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
207	53.00.00.0000	ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ	0,00	0,00	56.012,92	15.593,68	56,012,92	103.697,30	0,00	47.684,38

Η Μισθοδοσία 1/1/2-17-31/12/2017 όπως εμφανίζεται στις μισθοδοτικές καταστάσεις που υπέβαλλε η προσβάλλουσα στον ασφαλιστικό φορέα (ΕΦΚΑ) έχει ως ακολούθως :

01/01/2017 - 31/12/2017				
ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ		103.697,30		
ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ		30.484,25		
ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥ		14.825,61		
ΦΜΥ		198,30		
ΣΥΝΟΛΟ		149.205,46		

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι μη καταβληθείσες δαπάνες μισθοδοσίας στην φορολογική περίοδο 1/1/2017-31/12/2017 ανέρχονται στο ποσό **των 47.684,38€** (103.697,30 -56,012,92) και οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές στο ποσό των 45.309,86€ (30.484,25+14.825,61)

1)Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την συνολική δαπάνη μισθοδοσίας που αφορά το έτος 2017.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το με αρ. πρωτ. 23481/12-4-2019 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί του με αρ. σημειώματος διαπιστώσεων, δέχτηκε εν μέρει τις απόψεις που υπέβαλε η ελεγχόμενη εταιρία και δέχτηκε το ποσό **56.012,92 €** από τις δαπάνες μισθοδοσίας που εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού μέσου, οι οποίες επεδείχθησαν στον έλεγχο. Από τον έλεγχο δεν έγινε δεκτό και δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό **43.531,48€** για δαπάνες που πραγματοποιούνται στο

πλαίσιο της εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Η ελεγχόμενη εταιρία δεν προσκόμισε όλες τις εξοφλήσεις των δαπανών μισθοδοσίας. Επίσης το σύνολο του ως άνω ποσού δεν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης ή στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης.

Ο έλεγχος εκ παραδρομής δεν υπολόγισε ορθά το ποσό των δαπανών μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκε μέσα στην υπό κρίση περίοδο ούτε προσκομίστηκαν δικαιολογητικά για την εξόφλησή του σε **43.531,48€ αντί του ορθού 47.684,38 €**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

1. Για την αναγνώριση της ως άνω δαπάνης αρκεί να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, προϋποθέσεις που δεν αμφισβητούνται από τον έλεγχο ότι πληρούνται.
2. Με βάση της περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν.4446/2016 και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1061/2017, 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.
3. Επειδή με βάση την περίοδο που καλύφθηκε ελεγκτικά από το διενεργηθέντα έλεγχο (μόνο η χρήση 2017) δεν προκύπτει η καταβολή της μισθοδοσίας, προς τους απασχολούμενους της προσφεύγουσας με μη προβλέψιμο τρόπο / μέσο, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και της Πολ. 1061/2017 Η αιτιολογία του ελέγχου για την προσθήκη των επίμαχων ποσών στις λογιστικές διαφορές κατόπιν ελέγχου στηρίζεται αποκλειστικά στη μη καταβολή της μισθοδοσίας.

Επειδή από τους λόγους και τις εξηγήσεις που παραθέτει η προσφεύγουσα γίνεται αναφορά ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας καταβλήθηκαν στους απασχολούμενους εντός των επόμενων ετών, εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να διαπιστώσει μελλοντικά, ως θέμα πραγματικό, αν ο τρόπος εξόφλησης δίνει ή όχι το δικαίωμα, κατά τις κείμενες διατάξεις, στην προσφεύγουσα να αναγνωρίσει ως εκπιπτόμενη ή μη δαπάνη κατά το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1113/2015](#) εγκύκλιό της ΑΑΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εκπίπτει όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό **43.531,48€** (καταχωρηθέν στον λογαριασμό 60.00 ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ, που δεν προκύπτει να εξοφλήθηκε μέσα στη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017 και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί .

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε ως δαπάνη το ποσό των 50.086,06 ως προερχόμενο από μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν την χρήση 2017 και ότι το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που όφειλε να καταβάλει η προσφεύγουσα και αφορούσαν δεδουλευμένα για το έτος 2017 και ανέρχονταν στο ποσό των 45.309,86€

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 19-04-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης και, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών και όσα αναλυτικά αναφέρουμε παραπάνω, προκύπτει** ότι ο έλεγχος εκ παραδρομής δεν υπολόγισε ορθά το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που δεν εξοφλήθηκαν μέσα στην υπό κρίση περίοδο σε **50.086,06 € αντί του ορθού 45.309,86€**

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ως προς τις λογιστικές διαφορές των ασφαλιστικών εισφορών γίνεται δεκτός με την παρούσα ως βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/22-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ.**, καθώς και:

α) **Την τροποποίηση** της αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) **Την επικύρωση** της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Ως προς το φόρο Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 01/01/2017-31/12/2017

α/α	ΚΩΔ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ & ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ-ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	50.086,06	45.309,86	-4.776,20
2	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	43.531,48	0,00	-43.531,48
3.	ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ	2.000,00	2.000,00	0,00
4.	ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	602,19	602,19	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	96.219,73	47.912,05	-48.307,68
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ	30.484,25	30.484,25	0,00
	ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	2.602,19	2.602,19	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2017	63.133,29	14.825,61	-48.307,68

Καθαρές αμοιβές (κέρδη) βιβλίων βάσει δήλωσης	0,00
Ζημία χρήσης βάσει Δ.Λ.Π/ Ε.Λ.Π	40.313,71
Πλέον προσωρινές διαφορές Δ.Λ.Π/Ε.Λ.Π –Φ.Β	30.484,,25
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	9.829,46
Μείον μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ελέγχου	65.735,48
Σύνολο καθαρών αμοιβών (κερδών) λογιστικού προσδιορισμού	55.906,02
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	-48,307,68
Φορολογητέα Κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	7.598,34

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		55.906,02	7.598,34	7.598,34
ή ζημιά	7.227,27			7.227,27
Φόρος που αναλογεί	0,00	16.212,75	2.203,52	2.203,52

Φόρος που προκαταβλήθηκε		20.695,07	20.695,07	20.695,07	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε		40,00	40,00	40,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	20.735,07	4.522,32	18.531,55	2.203,52
	Χρεωστικό ποσό				
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)		2.000,00	2.000,00	2.000,00	0,00
Πιστωτικό ποσό		18.735,07	2.522,32	16.531,55	2.203,52
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του		18.735,07	18.735,07	18.735,07	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			8.106,38	220,35	220,35
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		24.319,13	2.423,87	2.423,87
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

Β. την επικύρωση της με αριθμό **335/80/22-04-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2019
	500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής
Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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