



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **895**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604538  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 06.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, με έδρα, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή της, στη ....., οδός ..... αριθμός ....., νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον ..... του ....., ΑΦΜ ....., κάτοικο ....., οδός ..... αριθμός ....., κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕΝΠ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	...../20	02/10/2020	08/10/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	42.147,98 €
2	...../20	02/10/2020	08/10/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2015 - 31/12/2015	60.744,06 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 02.10.2020 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

\* \* \* \* \*

Επί της από 06.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. ..../2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕΝΠ) φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕΝΠ ποσού 28.098,65 €, πλέον ποσού 14.049,33 € πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ) φορολογικού έτους 2014, ήτοι συνολικό ποσό 42.147,98 €.

2) Με την υπ' αριθμ. ..../2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕΝΠ ποσού 40.496,04 €, πλέον ποσού 20.248,02 € πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕΝΠ φορολογικού έτους 2015, ήτοι συνολικό ποσό 60.744,06 €.

Οι ως άνω διαφορές ΦΕΝΠ προέκυψαν επί τη βάσει της από 02.10.2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν («αναμορφώθηκαν») τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015, αντίστοιχα, με την προσθήκη α) στα συνολικά δηλωθέντα κέρδη της περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 108.071,74 € και β) στα συνολικά δηλωθέντα κέρδη της περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 139.641,54 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων της, την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής και την έντοκη επιστροφή του μέρους του καταλογισθέντος ποσού που έχει τυχόν ήδη καταβάλει, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1.) Εσφαλμένη η μη αποδοχή της έκπτωσης δαπανών.
- 2.) Πλημμελής τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2014 και 2015: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2014 και 2015), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΝΠ είναι η **31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 1 και 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα): «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε. [ήτοι τα άρθρα 21-28], εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. [...]. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 3. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Άρθρο 44: Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4172/2013 ορίζεται το αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του Ν. 4172/2013. Ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47 του ίδιου πιο πάνω νόμου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα κέρδη δε αυτά προσδιορίζονται, σύμφωνα με την παρ. 1 του πιο πάνω άρθρου και νόμου, με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»), ήτοι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Ν. 4172/2013, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο

*Β' του Μέρους Τρίτου, περί φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013. [...].»*

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Άρθρο 47: Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. 1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' («Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα») του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά σε αυτό το Κεφάλαιο. Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Ν. 4172/2013. [...]. 2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως, τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες από κάθε πηγή και αιτία θεωρούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς τα κέρδη τους φορολογούνται με βάση τους συντελεστές του άρθρου 58 παρ. 1 και 2 ή 29 παρ. 1, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία. Στα πάσης φύσεως έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων περιλαμβάνονται όλα τα έσοδα που αναφέρονται στα λοιπά Κεφάλαια του Ν. 4172/2013 (Κεφάλαια Ε' και ΣΤ'), καθώς επίσης και οι κάθε είδους συνδρομές, επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας των πιο πάνω προσώπων, κ.λπ. Διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ **για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαιξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε** (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού). [...]. 3. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα): «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. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα): «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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 23 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα): «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], 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, γ) [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ιγ) [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «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, β) [...] και 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. Γενικότερα, 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 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, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). [...]. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. [...]. Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. [...]. 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. Άρθρο 22Α: [...]. Άρθρο 23: Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες 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.1216/2014 και ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίους μας. γ) [...]. ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [...]. ιγ) [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών αναφορικά με τη διάταξη του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 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 ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. 3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών: [...]. 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. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των € 500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. 6. [...]. 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. 9. [...]. 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά 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. 11. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν περαιτέρω με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1055/2016 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών αναφορικά με τη διάταξη του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013: «5. ...σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, **κατ' εντολή της επιχείρησης**, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο. Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, **κατ' εντολή της επιχείρησης**, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. 6. [...].»

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 145 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα) και ισχύει και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «Κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του [...].»

**Επειδή**, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα)), το βάρος επίκλησης και περαιτέρω και απόδειξης της παραγωγικότητας μιας δαπάνης, δηλαδή του αν μια δαπάνη έχει πραγματοποιηθεί από επιχειρηματικούς λόγους («προς το συμφέρον της επιχείρησης», σύμφωνα με τη διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του



άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα)) και όχι από λόγους ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης (προσωπικούς), το φέρει το φορολογούμενο πρόσωπο (πρβλ. ήδη και την υπ' αριθμ. 3524/2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Αθήνα)), δεδομένου ότι αυτό επικαλείται για τον εαυτό του (την εφαρμογή μιας διάταξης που θεσπίζει) ένα φορολογικό όφελος (βασικός κανόνας στο δίκαιο της απόδειξης, πρβλ. την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 145 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ε-τών 2014 και 2015, αντίστοιχα) και ισχύει και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη).

#### Α. Ως προς τις λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2014

**Επειδή**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **πρώτον**, ότι η δαπάνη ποσού 1.572,51 € για την αγορά tablet και θήκης puo slim (Λογαριασμός 64: «Διάφορα έξοδα») εμπίπτει στην κατηγορία των παραγωγικών δαπανών, δεδομένου ότι είναι απόλυτα συνυφασμένη με τη λειτουργία της επιχείρησής της, αντικείμενο δραστηριότητας της οποίας είναι η παροχή υπηρεσιών μέσω των νέων ψηφιακών τεχνολογιών, η κύρια δε παρεχόμενη υπηρεσία αφορά στον έλεγχο της συμβατότητας των υπηρεσιών ιδεατού τηλεφωνικού κέντρου (virtual pdx), γεγονός που καθιστά απαραίτητη τη χρήση tablet.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα αφενός δε συγκεκριμενοποιεί -αν και έχει, όπως προεκτέθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, το βάρος επίκλησης (και περαιτέρω και απόδειξης)- το γιατί θεωρεί μια φορητή συσκευή, τύπου tablet, ως «απαραίτητη για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού» (σύμφωνα με τα ως άνω διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών) και πώς μια τέτοια συσκευή (μπορεί να) συμβάλλει εν προκειμένω στην επίτευξη του εν λόγω σκοπού της, όπως αυτός καθορίζεται στο άρθρο 3 του καταστατικού της, και αφετέρου δεν προσκομίζει το σχετικό (φορολογικό) παραστατικό της δαπάνης, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί, καταρχήν μεν, η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, δηλαδή το αν η δαπάνη αυτή έχει πραγματοποιηθεί από επιχειρηματικούς λόγους («προς το συμφέρον της επιχείρησης», σύμφωνα με τη διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ν. 4172/2013) και όχι από λόγους ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης (προσωπικούς, πρβλ. ήδη και την υπ' αριθμ. 3524/2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Αθήνα)), και εν συνεχεία το αν πρέπει να αναγνωρισθεί η έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας -είτε εφάπαξ είτε τμηματικά σε περισσότερες της μιας χρήσεις (μέσω του μηχανισμού των αποσβέσεων)-, ενώ εξάλλου ένδειξη για το ότι η σχετική δαπάνη δεν πραγματοποιήθηκε από επιχειρηματικούς λόγους, αλλά από λόγους ξένους προς την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας αποτελεί το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν έχει καταχωρήσει -αν και θα έπρεπε να το είχε κάνει, αν όντως θεωρούσε ότι η σχετική δαπάνη ήταν παραγωγική και έπρεπε να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της- το εν λόγω tablet στο μητρώο παγίων της, όπως προκύπτει σαφώς από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο του μητρώου παγίων της, σε αντίθεση με άλλες ηλεκτρονικές συσκευές που έχει

στην κυριότητά της, οι οποίες εμφανίζονται καταχωρημένες στο μητρώο παγίων της και για τις οποίες έχει διενεργήσει αποσβέσεις. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος.

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1143/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65 Α'28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που **έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.**»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1153/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1143/3.7.2015 εγκύκλιό μας σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται στη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (ΦΕΚ 65 Α'28.06.2015) τραπεζικής αργίας χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ισχύουν και κατά το χρονικό διάστημα ισχύος κάθε μεταγενέστερης παράτασης της διάρκειας της αργίας αυτής.»

**Επειδή**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **δεύτερον**, ότι επίσης απόλυτα συνυφασμένη με τη λειτουργία της επιχείρησής της και παραγωγική είναι η δαπάνη ποσού 30.000,00 € (Λογαριασμός 64.02: «Διάφορα έξοδα προβολής») για δημιουργία video διαφημιστικού υλικού που σκοπό έχει την προώθηση των υπηρεσιών της, εξ αυτού δε του ποσού ποσό ύψους 19.900,00 € καταβλήθηκε τοις μετρητοίς την περίοδο της τραπεζικής αργίας και ως εκ τούτου θα ήταν πρακτικά αδύνατο να καταβληθεί ενδοτραπεζικά, το γεγονός δε αυτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να της στερήσει τη δυνατότητα έκπτωσης της εν λόγω δαπάνης, ενώ σε κάθε περίπτωση και δεδομένου ότι η δαπάνη αυτή είναι παραγωγική θα έπρεπε τουλάχιστον να γίνει δεκτή η έκπτωση του υπόλοιπου ποσού ύψους 10.100,00 € που καταβλήθηκε ενδοτραπεζικά.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί: α) Από κανένα σημείο της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής δεν προκύπτει ότι από την ως άνω δαπάνη συνολικού ποσού 30.000,00 € μέρος της ύψους 10.100,00 € εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, αλλά αντίθετα προκύπτει ότι ολόκληρο το εν λόγω ποσό των 30.000,00 € δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής. β) Αν οποιοδήποτε μέρος του ποσού αυτού των 30.000,00 € έχει εξοφληθεί τοις μετρητοίς, η προσφεύγουσα αφενός δε συγκεκριμενοποιεί -αν και έχει, όπως προεκτέθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, το βάρος επίκλησης (και περαιτέρω και απόδειξης, πρβλ. ήδη και την υπ' αριθμ. 3524/2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Αθήνα))- την/τις ημερομηνία/-ες

καταβολής των εν λόγω μετρητών, προκειμένου να μπορεί να κριθεί με βεβαιότητα το αν η/οι ημερομηνία/-ες αυτή/-ές συμπίπτουν με την περίοδο 28.06.2015-19.07.2015, όσο δηλαδή διήρκεσε η τραπεζική αργία, ώστε σε καταφατική απάντηση να τίθεται, καταρχήν, ζήτημα εφαρμογής των ως άνω διευκρινισθέντων με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1143/2015 και ΠΟΛ.1153/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, και κυρίως δεν προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο (έγγραφο), από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι υπήρξε καταβολή του/των εν λόγω ποσού/-ών τοις μετρητοίς εντός της περιόδου της τραπεζικής αργίας (28.06.2015-19.07.2015), π.χ. συμφωνητικό μεταξύ της ίδιας και της εκδότριας (με ΑΦΜ ..... ) του σχετικού υπ' αριθμ. .... /2014 παραστατικού περί αποδεκτής εξόφλησης του εν λόγω παραστατικού μετά από τόσο μεγάλο διάστημα (άνω των επτάμιση (7½) μηνών) από την ημερομηνία έκδοσής του και εκτύπωση από το Λογαριασμό «Ταμείο» της, από την οποία να προκύπτει ότι ο εν λόγω Λογαριασμός είχε πριν την ημερομηνία της φερόμενης καταβολής των μετρητών υπόλοιπο αντίστοιχο με τα καταβληθέντα μετρητά, μετά δε την ημερομηνία αυτή υπόλοιπο μειωμένο κατά ποσό αντίστοιχο με τα εν λόγω μετρητά, ώστε να μπορεί, καταρχήν, να συναχθεί ότι υπήρχαν τα μετρητά αυτά στο ταμείο της και έγινε ανάληψη τους από το ταμείο της πριν την ημερομηνία της φερόμενης καταβολής τους, ή διαζευκτικά αντίγραφο/-α της/των κίνησης/κινήσεων οποιουδήποτε/οποιασδήποτε λογαριασμού/-ών που τυχόν τηρούσε σε οποιοδήποτε/οποιασδήποτε τραπεζικό/-ά ίδρυμα/ιδρύματα της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, από το/τα οποίο/-α να προκύπτει ανάληψη τουλάχιστον αντίστοιχου με τα καταβληθέντα μετρητά συνολικού ποσού πριν την ημερομηνία της φερόμενης καταβολής τους. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

**Επειδή**, σ' ό,τι αφορά στην ελεγχθείσα περίοδο **01.01.2014-31.12.2014** η προσφεύγουσα **δεν προβάλλει** κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τις ακόλουθες μη αναγνωρισθείσες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της και προστεθείσες στα φορολογητέα κέρδη της ως λογιστικές διαφορές δαπάνες:

Περιγραφή δαπάνης - Λογαριασμός	Ποσό	Παρατηρήσεις
Δαπάνες για έξοδα κινητής τηλεφωνίας (Λογαριασμός 62.03)	800,00 €	Σελ. 11 της από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής
Μεταφερθείσα στην Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα («έντυπο Ε3») διαφορά αποσβέσεων, σε σχέση με τις καταχωρηθείσες στο μητρώο παγίων της αποσβέσεις (Λογαριασμός 66)	3.678,21 €	Σελ. 11 της από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής
Δαπάνες για έξοδα κίνησης Ε.Ι.Χ. (Λογαριασμός 64.00)	1.021,02 €	Σελ. 12 της από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>5.499,23 €</b>	-

Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα **αποδέχεται** την προσθήκη των τριών (3) επιμέρους ως άνω ποσών στα συνολικά δηλωθέντα κέρδη της περιόδου 01.01.2014-

31.12.2014 ως μη αναγνωριζόμενων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπανών («λογιστικών διαφορών»).

#### Β. Ως προς τις λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2015

**Επειδή**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **τρίτον**, ότι οι δαπάνες ταξιδίων ποσού 1.500,00 € (Λογαριασμός 64.01: «Έξοδα ταξιδίων») είναι παραγωγικές, δεδομένου ότι στο πλαίσιο της εργασίας των στελεχών της απαιτείται συχνά η πραγματοποίηση ταξιδιών στο εσωτερικό και στο εξωτερικό, σε κάθε δε περίπτωση θα έπρεπε συγκεκριμένα να αναγραφεί από τη φορολογική αρχή σε τι αφορούν οι επίμαχες δαπάνες, προκειμένου να της δοθεί η δυνατότητα να ανταπαντήσει, αφού σε αντίθετη περίπτωση αποστερείται του δικαιώματός της σε προηγούμενη ακρόαση.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα αφενός δε συγκεκριμενοποιεί -αν και έχει, όπως προεκτέθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, το βάρος επίκλησης (και περαιτέρω και απόδειξης, πρβλ. ήδη και την υπ' αριθμ. 3524/2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Αθήνα))- το σε τι είδους ταξίδι/-α αφορούν οι/η εν λόγω δαπάνες/-η, εξειδικεύοντας την ταυτότητα του/των προσώπου/-ων που ταξίδεψε/-αν, τον/τους προορισμό/-ούς (εσωτερικού ή εξωτερικού και ακριβής/-είς χώρα/-ες), το/τα ακριβές/-ή αεροδρόμιο/-α επιβίβασης και αποβίβασης τόσο κατά την αναχώρηση όσο και κατά την επιστροφή και τις ακριβείς ημερομηνίες αναχώρησης και επιστροφής (ώστε να προκύπτει και η ακριβής διάρκεια του/των ταξιδιού/-ών), αλλά κυρίως την αιτία, για την οποία πραγματοποιήθηκε το/τα εκάστοτε ταξίδι/-α, και τελικά το γιατί θεωρεί ότι το/τα εν λόγω ταξίδι/ ταξίδια ήταν «απαραίτητα για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού» (σύμφωνα με τα ως άνω διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών) και πώς (μπορούσε/-αν να) συμβάλλει/-ουν εν προκειμένω στην επίτευξη του εν λόγω σκοπού της, όπως αυτός καθορίζεται στο άρθρο 3 του καταστατικού της, και αφετέρου δεν προσκομίζει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. το/τα σχετικό/-ά (φορολογικό/-ά) παραστατικό/-ά της/ των δαπάνης/-ανών, την/τις κάρτα/-ες επιβίβασης, φωτοαντίγραφο/-α από τη/τις σχετική/-ές σελίδα/-ες του/των διαβατηρίου/-ων, αν τυχόν επρόκειτο για ταξίδι/-α που αυτό/-ά απαιτούνταν), με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί, καταρχήν μιν, η παραγωγικότητα της/των σχετικής/-ών δαπάνης/-ανών, δηλαδή το αν η/οι δαπάνη/-ες αυτή/-ές έχει/-ουν πραγματοποιηθεί από επιχειρηματικούς λόγους («προς το συμφέρον της επιχείρησης», σύμφωνα με τη διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ν. 4172/2013) και όχι από λόγους ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης (προσωπικούς, πρβλ. ήδη και την υπ' αριθμ. 3524/2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Αθήνα)), και εν συνεχεία το αν πρέπει να αναγνωριστεί η έκπτωσή της/τους από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τρίτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος.

**Επειδή**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **τέταρτον**, ότι σ' ό,τι αφορά στις δαπάνες α) ποσού 29.500,00 € για διαφημιστική ιστοσελίδα, β) ποσού 2.250,00 € για την αγορά διευθυντικού γραφείου και γ) ποσού 7.500,00 € για μελέτη αγοράς επιχειρηματικού σχεδίου, οι δαπάνες αυτές μπορεί μιν να έχουν πλημμελώς

καταχωρηθεί ως πάγια σε μία μόλις χρήση, σε κάθε όμως περίπτωση αφορούν σε παραγωγικές δαπάνες της, οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις νόμιμης έκπτωσης τους.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, σ' ό,τι μεν αφορά στις ως άνω υπό (β) και (γ) δαπάνες, να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, σ' ό,τι αφορά δε στην ως άνω υπό (α) δαπάνη, να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί σ' ό,τι μεν αφορά στις ως άνω υπό (β) και (γ) δαπάνες, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 02.10.2020 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, η Φορολογική Διοίκηση δεν αμφισβήτησε την παραγωγικότητά τους και γενικότερα τις αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, η μόνη δε αντίρρηση που προέβαλε ήταν σχετικά με την εφάπαξ έκπτωσή τους, ήτοι σε μία μόνο χρήση (2015), ενώ θα έπρεπε κατά νόμον να εκπέσουν-«αποσβεστούν» σε περισσότερες -εν προκειμένω, αμότερες, σε δέκα (10)- και πράγματι αναγνώρισε την έκπτωσή τους κατά το 1/10 για τη χρήση 2015 (αφού ο συντελεστής απόσβεσης και για τις δύο (2) ήταν 10%) και για τον έναν (1) από τους δώδεκα (12) μήνες της χρήσης (1/12) βάσει της αναγραφόμενης στα σχετικά παραστατικά ημερομηνίας, πράγμα με το οποίο όμως συμφωνεί η προσφεύγουσα, όπως συνάγεται από τα ως άνω προβαλλόμενα με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της· σ' ό,τι αφορά δε στην ως άνω υπό (α) δαπάνη, η προσφεύγουσα ούτε προσκόμισε το σχετικό παραστατικό ή/και σχετική σύμβαση ούτε προβάλλει κάποιο συγκεκριμένο ισχυρισμό αναφορικά με το ακριβές είδος αυτής της δαπάνης, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί, καταρχήν μεν, η παραγωγικότητά της και εν συνεχεία το αν πρέπει να αναγνωριστεί η έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδά της -είτε εφάπαξ είτε τμηματικά σε περισσότερες της μιας χρήσεις (μέσω του μηχανισμού των αποσβέσεων). Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τέταρτό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί, σ' ό,τι μεν αφορά στις ως άνω υπό (β) και (γ) δαπάνες, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, σ' ό,τι αφορά δε στην ως άνω υπό (α) δαπάνη, ως αόριστος.

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα): «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', β) [...]. 2. [...]. 4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος, αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5

Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

Ο συντελεστής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ημίχρονο 1 ανά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος. Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος. 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4. 7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.). 8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη. 9. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 2, 5β, 5γ, 5ε, 5στ και 6-8 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «2. [...]. ...ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους. 3. [...]. 5.β. Οι παραπάνω κατηγορίες παγίων που αποσβένονται με τον αντίστοιχο συντελεστή είναι γενικές και ο νομοθέτης, σε αντίθεση με παλαιότερες διατάξεις, δεν υιοθέτησε την αναλυτική ούτε την ειδική κατηγοριοποίηση των παγίων. Κατόπιν αυτού, η ένταξη σε κατηγορία συγκεκριμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί με βάση τη χρήση, το σκοπό και τα ειδικά

χαρακτηριστικά του. Εάν κάποιος πάγιο, παρά τα παραπάνω, δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες του πιο πάνω πίνακα, ο συντελεστής απόσβεσης αυτού θα είναι εκείνος των «λοιπών παγίων στοιχείων», δηλαδή δέκα τοις εκατό (10%), και όχι εκείνος που τυχόν προκύπτει από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου αυτού. 5.γ. Όσον αφορά στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων, αυτά αποσβένονται στο φορολογικό έτος 2014 με συντελεστή 10%, ως περιλαμβανόμενα στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, ανεξάρτητα του χρόνου πραγματοποίησής τους, ήτοι πριν ή μετά την 01.01.2014. Επισημαίνεται, ότι ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης θεωρούνται εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της και εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για περίοδο μεγαλύτερη του ενός έτους. Για φορολογικά έτη με έναρξη από την 01.01.2015, οπότε τίθενται σε ισχύ τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. - ν. 4308/2014), ισχύουν τα ακόλουθα: Καταρχήν, στις διατάξεις των Ε.Λ.Π. δεν ορίζεται η έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς. Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις μέχρι και την 31.12.2014 να συνεχίζουν να εμφανίζονται στις καταστάσεις αυτές μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους (παρ. 5 άρθρου 37 ν. 4308/2014). Επομένως, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που πραγματοποιήθηκαν πριν την 01.01.2015 και δεν έχουν αποσβεσθεί πλήρως έως τις 31.12.2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή 10% και μετά το 2014 μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους. Αντίθετα, προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης δυνάμει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και πραγματοποιούνται από 01.01.2015 και εφεξής, αυτά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. Ειδικότερα, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 για την απόκτηση ενός παγίου οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης αυτού (π.χ. προκειμένου για ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, έξοδα συμβολαιογράφου, μεταγραφής, αμοιβή για εκτίμηση ακινήτου και παράσταση δικηγόρου κ.λπ.). Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα ΕΛΠ ή ΔΛΠ, κατά περίπτωση. [...] 5.δ. [...] 5.ε. Αναφορικά με τις δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα, αυτές προσαυξάνουν την αξία του παγίου που αφορούν και αποσβένονται με βάση το σχετικό πίνακα από τον κύριο του παγίου (εκμισθωτή) και όχι από αυτόν που τις πραγματοποίησε. Αντίθετα, ο μισθωτής δεν θα διενεργεί πλέον αποσβέσεις επί των βελτιώσεων και προσθηκών που πραγματοποίησε σε μισθωμένα ακίνητα αλλά θα εκπίπτει τις σχετικές δαπάνες κατά το έτος πραγματοποίησής τους με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013. [...] 5.στ. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστος κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ. 4 του άρθρου αυτού. 6. Με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ. 4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών

μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο [...]. Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε. [...]. 7. Με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Σε περίπτωση πώλησης του παγίου πριν την ολοσχερή απόσβεσή του, διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι και τον τελευταίο μήνα που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε τον μήνα αυτό. Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (ή σε αδράνεια), γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους. [...]. 8. Με την παρ. 7 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Επομένως, η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση. Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε. [...]. Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυναμική. Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. 9. [...].»



**Επειδή**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **πέμπτον**, ότι πλημμελώς δεν έγινε δεκτή η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της των αποσβέσεων των παγίων της για τη χρήση 2015, δεδομένου ότι η αξία κτήσης κάθε μεμονωμένου παγίου δεν υπερέβαινε το ποσό των 1.500,00 €, ως εκ τούτου τα πάγια αυτά μπορούσαν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση 2015, κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 7 ν.4172/2013, εν προκειμένω δε πλημμελώς ελήφθη υπόψη η συνολική αξία κτήσης των παγίων και όχι ο αριθμός των τεμαχίων και η μεμονωμένη αξία κτήσης καθενός εξ αυτών, όπως αυτά (τα τεμάχια) προκύπτουν τόσο από το μητρώο παγίων της όσο και από τα οικεία τιμολόγια.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, σ' ό,τι μεν αφορά στα άυλα πάγια, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, σ' ό,τι αφορά δε στα ενσώματα πάγια, να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί: **Α)** Ενώ για τα ενσώματα πάγια είναι επιτρεπτή, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 24 παρ. 7 εδ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα)), η εφάπαξ απόσβεσή τους (ήτοι η κατά 100% απόσβεσή τους μέσα στη χρήση, στην οποία αποκτήθηκαν), αν η αποσβέσιμη αξία τους (αξία κτήσης τους) είναι χαμηλότερη των 1.500,00 €, τα άυλα πάγια, επειδή εξ ορισμού αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους, έχουν δηλαδή εξ ορισμού «ωφέλιμη ζωή» μεγαλύτερη του ενός έτους (εκτός αν το φορολογούμενο πρόσωπο αποδεικνύει ότι η ωφέλιμη ζωή συγκεκριμένου άυλου παγίου δεν υπερβαίνει το ένα (1) έτος), δεν επιτρέπεται ήδη εννοιολογικά να αποσβεστούν εφάπαξ εντός μίας μόνο χρήσης. Υπό αυτό το πρίσμα, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να διενεργήσει εφάπαξ αποσβέσεις, αλλά μόνο κατά το προβλεπόμενο κατά περίπτωση ποσοστό (20% ή 10%), για εκείνα από τα αναφερόμενα στον Πίνακα 3 (σελ. 13-14) της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής (και στις σελ. 7-9 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) πάγια που **είναι άυλα -και αναφορικά με τα οποία προβάλλει συναφώς ισχυρισμούς**, δηλαδή για δώδεκα (12) από αυτά-, ήτοι για τα εξής:

α/α	Ημερομηνία κτήσης	Καθαρή αξία	Μη νομίμως διενεργηθείσες αποσβέσεις
1	14.10.2015	1.950,00 €	1.852,50 €
2		5.155,92 €	4.898,12 €
3		1.935,00 €	1.838,25 €
4		4.262,40 €	4.049,28 €
5		1.950,00 €	1.852,50 €
6		1.950,00 €	1.852,50 €
7		7.020,00 €	6.669,00 €

8		15.399,88 €	14.629,89 €
9		6.590,00 €	6.260,50 €
10		1.756,80 €	1.668,96 €
11	18.11.2015	3.490,00 €	3.460,92 €
12		1.650,00 €	1.636,25 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>53.110,00 €</b>	<b>50.668,67 €</b>

εκ των οποίων τα υπό α/α **1-10** αναφέρονται στο υπ' αριθμ. ....../2015 τιμολόγιο της εταιρείας ..... με έδρα στο ..... της ....., ενώ το υπό α/α **11** αναφέρεται στο υπ' αριθμ. ....../2015 τιμολόγιο της εταιρείας με ΑΦΜ ..... και το υπό α/α **12** αναφέρεται στο υπ' αριθμ. ....../2015 τιμολόγιο της ίδιας εταιρείας (με ΑΦΜ .....), από το οποίο όμως (τιμολόγιο), όπως και από τη σχετική περιγραφή επ' αυτού, προκύπτει σαφώς ότι ολόκληρη η καθαρή αξία (1.650,00 €) αφορά σε ένα (1) τεμάχιο (και όχι σε δέκα (10), όπως ανακριβώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), συνεπώς για το άυλο αυτό πάγιο δεν είναι επιτρεπτή ούτως ή άλλως η εφάπαξ απόσβεση εντός μίας μόνο χρήσης λόγω καθαρής του αξίας υψηλότερης των 1.500,00 €. **Β)** Για τα υπόλοιπα από τα αναφερόμενα στον Πίνακα 3 (σελ. 13-14) της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής (και στις σελ. 7-9 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) πάγια που **δεν είναι άυλα** -και **αναφορικά με τα οποία** η προσφεύγουσα **προβάλλει συναφώς ισχυρισμούς**, δηλαδή για επτά (7) από αυτά-, ήτοι για τα εξής:

α/α	Ημερομηνία κτήσης	Καθαρή αξία	Μη νομίμως διενεργηθείσες αποσβέσεις
13	04.11.2015	1.791,60 €	1.731,88 €
14	10.11.2015	2.361,36 €	2.282,65 €
15	18.11.2015	2.034,00 €	2.017,05 €
16	20.11.2015	2.152,68 €	2.116,80 €
17	01.12.2015	2.439,00 €	2.418,67 €
18	08.12.2015	2.075,00 €	2.057,71 €
19	14.12.2015	2.328,00 €	2.308,60 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>15.181,64 €</b>	<b>14.933,36 €</b>

τα υπό α/α **13** αναφέρονται στο υπ' αριθμ. ....../2015 τιμολόγιο της εταιρείας με ΑΦΜ ....., τα υπό α/α **14** αναφέρονται στο υπ' αριθμ. ....../2015 τιμολόγιο της ίδιας εταιρείας (με ΑΦΜ .....), τα υπό α/α **16** αναφέρονται στο υπ' αριθμ. ....../2015 τιμολόγιο της εταιρείας με ΑΦΜ ....., το υπό α/α **17** αναφέρεται στο υπ' αριθμ.

...../2015 τιμολόγιο της ίδιας εταιρείας (με ΑΦΜ .....), από το οποίο όμως (τιμολόγιο), όπως και από τη σχετική περιγραφή επ' αυτού, προκύπτει σαφώς ότι ολόκληρη η καθαρή αξία (2.439,00 €) αφορά σε ένα (1) τεμάχιο (και όχι σε δέκα (10), όπως ανακριβώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), συνεπώς για το ενσώματο αυτό πάγιο δεν είναι επιτρεπτή ούτως ή άλλως η εφάπαξ απόσβεση εντός μίας μόνο χρήσης λόγω καθαρής του αξίας υψηλότερης των 1.500,00 €, τα υπό α/α **18** αναφέρονται στο υπ' αριθμ. ....../2015 τιμολόγιο της ίδιας εταιρείας (με ΑΦΜ .....), ενώ για το υπό α/α **15** δεν προσκομίζεται τιμολόγιο, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεκμηριωθεί αν η φερόμενη ως καθαρή αξία (2.034,00 €) αφορά όντως σε έξι (6) τεμάχια, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ή όχι, συνεπώς για το ενσώματο αυτό πάγιο δεν είναι επιτρεπτή ούτως ή άλλως η εφάπαξ απόσβεση εντός μίας μόνο χρήσης λόγω μη απόδειξης του γεγονότος ότι πρόκειται για περισσότερα του ενός (πάγια). Για τα υπό α/α **13, 14, 16, 18** και **19** ενσώματα πάγια είναι μεν καταρχήν επιτρεπτή, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 24 παρ. 7 εδ. β' ν. 4172/ 2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΝΠ φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα)), η εφάπαξ απόσβεσή τους (ήτοι η κατά 100% απόσβεσή τους εντός του έτους 2015, κατά το οποίο αποκτήθηκαν), δεδομένου ότι οι ως άνω αναφερόμενες καθαρές αξίες αφορούν σε σύνολο αγορασθέντων πραγμάτων και όχι σε αξία ανά τεμάχιο, η οποία σε όλες αυτές τις περιπτώσεις είναι χαμηλότερη των 1.500,00 €, **πλην όμως**, επειδή η προσφεύγουσα έχει λάβει, κατά τους ισχυρισμούς της, επιχορηγήσεις για τις δαπάνες που αφορούν σ' αυτά (και συγκεκριμένα από το ΕΣΠΑ, μέσω της Ελληνικής Αναπτυξιακής Εταιρείας (ΕΛΑΝΕΤ) του Ενδιάμεσου Φορέα Επιχειρησιακού Προγράμματος «Ανταγωνιστικότητα και Επιχειρηματικότητα» (ΕΦΕΠΑΕ)), είναι αυτονόητο ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση των εν λόγω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδά της οικείας χρήσης (2015), ούτε εφάπαξ κατά το άρθρο 22 ν.4172/2013 ούτε τμηματικά (μέσω του μηχανισμού των αποσβέσεων), αφού λόγω των ληφθεισών επιχορηγήσεων -και δεδομένου ότι δεν προσκομίζει αποδεικτικώς στοιχεία (έγγραφα), από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) η τυχόν καταβολή εκ μέρους της ποσοστού επί των εν λόγω συνολικών δαπανών και άρα ότι οι ληφθείσες επιχορηγήσεις αφορούσαν στο υπολειπόμενο ποσοστό- δεν έχει πράγματι «υποστεί» τις σχετικές δαπάνες, με την έννοια της μείωσης της περιουσίας της (πρβλ. την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1059/ 2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών επί του άρθρου 47 παρ. 2 ν. 4172/2013). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πέμπτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί, σ' ό,τι μεν αφορά στα άυλα πάγια, ως νόμω αβάσιμος, σ' ό,τι αφορά δε στα ενσώματα πάγια, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή**, σ' ό,τι αφορά στην ελεγχθείσα περίοδο **01.01.2015-31.12.2015** η προσφεύγουσα **δεν προβάλλει** κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τις ακόλουθες μη αναγνωρισθείσες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της και προστεθείσες στα φορολογητέα κέρδη της ως λογιστικές διαφορές δαπάνες:

Περιγραφή δαπάνης - Λογαριασμός	Ποσό	Παρατηρήσεις
Δαπάνες για έξοδα κινητής τηλεφωνίας (Λογαριασμός 62.03)	570,00 €	Σελ. 12 της από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής
Μεταφερθείσα στην Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα («έντυπο Ε3») διαφορά αποσβέσεων, σε σχέση με τις καταχωρηθείσες στο μητρώο παγίων της αποσβέσεις (Λογαριασμός 66)	12.617,60 €	Σελ. 15 της από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής
Δαπάνες για έξοδα κίνησης Ε.Ι.Χ. (Λογαριασμός 64.00)	505,00 €	Σελ. 16 της από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής
Διαφορά απόσβεσης διενεργηθείσας εφάπαξ (ήτοι στη χρήση 2015) και όχι περιοδικώς, σε περισσότερες χρήσεις (Λογαριασμός 66)	1.928,50 €	Είδος παγίου: ....., καθαρή αξία 2.030,00 €, ημερομηνία κτήσης: 14.10.2015 - Σελ. 13 της από 02.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής
<b>Σ Υ Ν Ο Λ Ο</b>	<b>15.621,10 €</b>	-

Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα **αποδέχεται** την προσθήκη των τεσσάρων (4) επιμέρους ως άνω ποσών στα συνολικά δηλωθέντα κέρδη της περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 ως μη αναγνωριζόμενων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπανών («λογιστικών διαφορών»).

#### Γ. Ως προς τα τιμολόγια που κρίθηκαν ως εικονικά

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο

148. 4. [...] 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «**Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως**, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, **τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια")**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/ 1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/ 2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη**

έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2066/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «...Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που **εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας** (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015). Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28.6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας. Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.»

**Επειδή**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **έκτον**, ότι η γνησιότητα των συναλλαγών της, στις οποίες αφορούν τα κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια που έλαβε από το πρόσωπο με ΑΦΜ ....., αποδεικνύεται περίτρανα τόσο από το γεγονός ότι είναι σε θέση να επεξηγήσει επακριβώς τον τρόπο ενός εκάστου των τιμολογίων και πραγματοποίησης των οικείων συναλλαγών όσο και από τα προσκομιζόμενα έγγραφα και συγκεκριμένα την από 17.9.2019 τεχνική έκθεση πιστοποίησης κατασκευαστικών εργασιών του πιστοποιημένου εκτιμητή πολιτικού μηχανικού με ΑΦΜ ....., την υπ' αριθμ. πρωτ. ....../2013 άδεια εκτέλεσης εργασιών της Διεύθυνσης Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου ....., του μητρώου παγίων της, τις φωτογραφίες των γραφείων της, όπου αποτυπώνονται τα αποπερατωμένα κατασκευαστικά έργα, και τον εν γένει εξοπλισμό τους, τα ιδιωτικά συμφωνητικά, τα τιμολόγια με νόμιμη διάτρηση, τα δελτία αποστολής, τις επιταγές, τις αποδείξεις τραπεζικών καταβολών, τις αποδείξεις είσπραξης μετρητών και λοιπά έγγραφα, επισημαίνει δε ότι πέραν της γνησιότητας των συναλλαγών η εκδότρια εταιρεία ήταν υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο, τυχόν δε έκνομη δραστηριότητα της εκδότριας ουδόλως επηρεάζει τη δική της καλή πίστη, δεδομένου ότι η ίδια ήλεγξε όλα όσα θα ήλεγχε ο μέσος φορολογούμενος και συγκεκριμένα ότι η αντισυμβαλλομένη της είχε νόμιμα συσταθεί, ήταν

καταχωρημένη στο ΓΕΜΗ και διέθετε ΑΦΜ από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, ενώ τα υπό κρίση τιμολόγια είχαν νόμιμη διάτρηση και το περιεχόμενό τους ανταποκρινόταν πλήρως σε όσα συμφωνήθηκαν με τα οικεία συμφωνητικά.

**Επειδή**, επί αμφισβήτησης φορολογικού στοιχείου ως εικονικού λόγω εικονικότητας της συναλλαγής, είναι δυσανάλογα επαχθές να απαιτηθεί η πλήρης απόδειξη εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης της εικονικότητας της συναλλαγής με άμεσες αποδείξεις, δηλαδή με αποδεικτικά μέσα που αποδεικνύουν από μόνα τους, με άμεσο τρόπο, τα κρίσιμα προς απόδειξη πραγματικά περιστατικά, χωρίς να απαιτείται η συναγωγή συμπερασμάτων μέσω λογικών διεργασιών και συλλογισμών. Σε τέτοιες περιπτώσεις αρκεί η συναγωγή του συμπεράσματος της εικονικότητας με έμμεσες αποδείξεις (πρβλ. ΣΤΕ 884/2016 (7μ.), σκέψη 8 (ομόφωνα)). Υπό αυτό το πρίσμα, είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση, βασιζόμενη στο σύνολο των πραγματικών περιστατικών που αναφέρονται στην ως άνω από 14.10.2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) και του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής, που αφορά, μεταξύ άλλων, και στα δεκατέσσερα (14) υπό κρίση ληφθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια, και συνεκτιμώντας τα, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα περί εικονικότητας των οικείων υπό κρίση συναλλαγών και των εν λόγω σχετικών φορολογικών παραστατικών, ανταποκρίθηκε στο σχετικό βάρος απόδειξης που φέρει η ίδια, η δε σχετική αιτιολογία της, όπως αυτή αποτυπώνεται στην εν λόγω από 14.10.2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, παρατίθεται κατά τούτο με τρόπο εξειδικευμένο, με σαφήνεια και με πληρότητα. Από όλα δε τα συνεκτιμηθέντα πραγματικά περιστατικά **το πλέον κρίσιμο** είναι η μη απόδειξη με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) της εξόφλησης των υπό κρίση δεκατεσσάρων (14) παραστατικών, **παράλληλα** με **α)** σ' ό,τι μεν αφορά στα δύο (2) παραστατικά με ημερομηνία έκδοσης εντός του 2014, τη συναγόμενη από τη μη δήλωση στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ εξειδικευμένου σε τεχνικές/κατασκευαστικές εργασίες και ικανού σε αριθμό προσωπικού και τη μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών για το διάστημα Οκτώβριος 2014-Μάιος 2015 (δεδομένου ότι το οικείο συμφωνητικό ανάθεσης έργου υπογράφηκε στις 24.10.2014 και από τη συνδυαστική ανάγνωση (ερμηνεία) των άρθρων 2 και 5 αυτού προκύπτει σαφώς ότι ολόκληρη η αμοιβή της εργολάβου έπρεπε να καταβληθεί από την προσφεύγουσα, στο σύνολό της, το αργότερο μέχρι 15.12.2014) ανυπαρξία εξειδικευμένου σε τεχνικές/κατασκευαστικές εργασίες και ικανού σε αριθμό προσωπικού στο πρόσωπο της εκδότριας των εν λόγω παραστατικών και τη μη ανάθεση από την τελευταία των εργασιών αυτών σε υπεργολάβους με τις απαραίτητες γνώσεις/τεχνογνωσία, την απαραίτητη εμπειρία και τον απαιτούμενο αριθμό εμπλεκόμενων ανθρώπων, ενώ **β)** σ' ό,τι αφορά στα δώδεκα (12) παραστατικά με ημερομηνία έκδοσης εντός του 2015, τη μη τεκμηρίωση και τη δι' αυτής συναγόμενη ανυπαρξία, επίσης στο πρόσωπο της εκδότριας των εν λόγω παραστατικών, αγοράς των αγαθών που φέρεται, με τα εν λόγω παραστατικά, πως (μετα)πώλησε η εκδότρια στην προσφεύγουσα (οθόνες υπολογιστών, ερμάρια, συρταριέρες, γραφεία, καναπέδες, καθίσματα και καρέκλες εργασίας-επισκεπτών, σταθερές τηλεφωνικές συσκευές, κινητά τηλέφωνα). Αποδεικνύοντας κατά τα ανωτέρω η Φορολογική Διοίκηση την εικονικότητα των οικείων υπό κρίση συναλλαγών και των σχετικών φορολογικών παραστατικών, μεταφέρει το βάρος απόδειξης στην

προσφεύγουσα, η οποία πλέον φέρει το βάρος να ανταποδείξει ότι οι συναλλαγές αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν και ότι συνεπώς τα σχετικά παραστατικά δεν είναι εικονικά.

Γ.1. Ως προς τα κριθέντα ως εικονικά υπ' αριθμ. ....../2014 και ...../2014 τιμολόγια

**Επειδή**, σ' ό,τι αφορά στην ανυπαρξία, στο πρόσωπο της εκδότριας των υπό κρίση παραστατικών, εξειδικευμένου σε τεχνικές/κατασκευαστικές εργασίες και ικανού σε αριθμό προσωπικού και στη μη ανάθεση των εργασιών αυτών σε υπεργολάβους με τις απαραίτητες γνώσεις/τεχνογνωσία, την απαραίτητη εμπειρία και των απαιτούμενου αριθμό εμπλεκόμενων ανθρώπων, η προσφεύγουσα **δεν προβάλλει κανέναν ειδικό ισχυρισμό**. Σ' ό,τι αφορά στη μη απόδειξη με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) της εξόφλησης των εν λόγω δύο (2) παραστατικών, η προσφεύγουσα **ισχυρίζεται** ότι τα υπ' αριθμ. ....../2014 και ...../2014 (καθαρής αξίας 42.927,00 € και 44.403,00 €, αντίστοιχα, ήτοι καθαρής αξίας συνολικά 87.330,00 €) τιμολόγια εξοφλήθηκαν κατά τις παρακάτω ημερομηνίες ως εξής:

α/α	Ημερομηνία	Τρόπος εξόφλησης	Ποσό
1	26.01.2015	Επιταγή (.....)	4.000,00 €
2	11.05.2015	Επιταγή (.....)	5.000,00 €
3	01.07.2015	Μετρητά	3.950,00 €
4	03.07.2015	Μετρητά	3.800,00 €
5	07.07.2015	Μετρητά	4.850,00 €
6	09.07.2015	Μετρητά	7.300,00 €
7	13.07.2015	Μετρητά	3.900,00 €
8	15.07.2015	Μετρητά	6.550,00 €
9	17.07.2015	Μετρητά	7.300,00 €
10	01.03.2016	Επιταγή (.....)	7.000,00 €
11	04.03.2016	Επιταγή (.....)	7.000,00 €
12	29.03.2016	Επιταγή (.....)	4.900,00 €
13	29.03.2016	Επιταγή (.....)	4.250,00 €
14	14.04.2016	Επιταγή (.....)	9.530,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>79.330,00 €</b>



α) **Αφενός** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατέβαλε στην εκδότρια των δύο (2) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων με ΑΦΜ ..... συνολικό ποσό 41.680,00 € (4.000,00 € + 5.000,00 € + 7.000,00 € + 7.000,00 € + 4.900,00 € + 4.250,00 € + 9.530,00 €) με τις προπαρατεθείσες υπό α/α **1, 2, 10, 11, 12, 13** και **14** επτά (7) **επιταγές**, οι οποίες κατά τους ισχυρισμούς της εμφανίστηκαν προς πληρωμή στα αντίστοιχα πιστωτικά ιδρύματα και εξαργυρώθηκαν, προσκομίζει δε αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα με τις σχετικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε στα εν λόγω πιστωτικά ιδρύματα και, κατά περίπτωση, αποδείξεις είσπραξης που φέρονται να έχουν εκδοθεί από την ως άνω εκδότρια και φωτοαντίγραφα της πρώτης σελίδας των υπό κρίση επιταγών. **Πλην όμως** από τα προσκομιζόμενα αυτά αποδεικτικά μέσα, ακόμα και συνδυαστικά εκτιμώμενα κατά περίπτωση, σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι τις ως άνω επιταγές όντως τις εξαργύρωσε η εκδότρια των δύο (2) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων και πάντως πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της, σε κάθε δε περίπτωση (δηλαδή σε περίπτωση που η εκδότρια τις οπισθογράφησε και τις παρέδωσε σε άλλο πρόσωπο, προμηθευτή ή έστω δανειστή της) πρόσωπα που δεν ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας, ώστε να μπορεί να κριθεί ότι πράγματι η τελευταία υπέστη (προέβη σε) δαπάνη μέσω της μείωσης της περιουσίας της. Ειδικότερα, από τα προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των σχετικών κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η τελευταία στα ως άνω πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής δεν προκύπτει ποιο πρόσωπο προέβη στις σχετικές αναλήψεις ποσών (διά της εξαργύρωσης των ως άνω επιταγών), με αποτέλεσμα να καταλείπεται αμφιβολία ως προς το αν οι αναλήψεις/εξαργυρώσεις έγιναν όντως από πρόσωπα που δεν ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της (π.χ. από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας ή από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό προμηθευτή ή πάντως δανειστή της εκδότριας). Η αμφιβολία αυτή ενισχύεται περισσότερο από το γεγονός ότι για καμία από τις υπό κρίση επιταγές δεν προσκομίζεται φωτοαντίγραφο της δεύτερης σελίδας τους, όπου τίθενται οι υπογραφές των τυχόν οπισθογράφων κατά την παράδοσή τους, ώστε να προκύπτουν τα ακριβή στοιχεία ταυτότητας του τελευταίου οπισθογράφου και παραδόντος την εκάστοτε επιταγή προς πιστωτικό ίδρυμα προς εξαργύρωσή της, ή/και έγγραφο του οικείου πιστωτικού ιδρύματος (χορηγηθέν στα πλαίσια του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου), από το οποίο να προκύπτουν τα ακριβή στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που του παρέδωσε την εκάστοτε επιταγή προς εξαργύρωση, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί αν όντως οι επιταγές αυτές έχουν μεταβιβαστεί ή όχι και, σε καταφατική απάντηση, σε ποια τελικά πρόσωπα και από ποια τελικά πρόσωπα (ήτοι i) από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας σε πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας ή προμηθευτή/δανειστή της ή μήπως ii) από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας σε πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας ή ακόμα iii) από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας σε πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας) και τελικά αν όντως εξαργυρώθηκαν από πρόσωπα που δεν ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας. Από δε τα

προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των αποδείξεων είσπραξης που φέρονται, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, να έχουν εκδοθεί από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας δεν μπορεί βεβαίως σε καμία περίπτωση να αποδειχθεί η εξόφληση της συναλλαγής, στην οποία, επίσης κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αφορούν, ακόμα κι αν εκτιμηθούν συνδυαστικά με τα ως άνω προσκομιζόμενα αποδεικτικά μέσα (έγγραφα), αφού, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 169-171 ν. 2717/1999 (όπως όλες αυτές ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζομένων, αποτελούν ιδιωτικά έγγραφα χωρίς θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων σε αυτά υπογραφών και ως εκ τούτου χωρίς βέβαιη χρονολογία και συνεπώς εκτιμώνται ελεύθερα σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη.

**β) Αφετέρου** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατέβαλε στην εκδότρια των δύο (2) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων με ΑΦΜ ..... συνολικό ποσό 37.650,00 € (3.950,00 € + 3.800,00 € + 4.850,00 € + 7.300,00 € + 3.900,00 € + 6.550,00 € + 7.300,00 €) με **μετρητά**. **Πλην όμως** δεν προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο (έγγραφο), από το οποίο να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι υπήρξε καταβολή των εν λόγω ποσών τοις μετρητοίς εντός της περιόδου της τραπεζικής αργίας (28.06.2015-19.07.2015), π.χ. συμφωνητικό μεταξύ της ίδιας και της εκδότριας (με ΑΦΜ.....) των εν λόγω τιμολογίων περί αποδεκτής εξόφλησής τους μετά από τόσο μεγάλο διάστημα (περίπου επτά (7) μηνών) από την ημερομηνία έκδοσής τους (πολλώ μάλλον που από τη συνδυαστική ανάγνωση (ερμηνεία) των άρθρων 2 και 5 του από 24.10.2014 οικείου συμφωνητικού ανάθεσης έργου μεταξύ τους (φωτοαντίγραφο του οποίου προσκομίζει αποδεικτικώς η προσφεύγουσα) προκύπτει σαφώς ότι ολόκληρη η αμοιβή της εκδότριας θα έπρεπε να είχε καταβληθεί από την προσφεύγουσα, στο σύνολό της, το αργότερο μέχρι 15.12.2014) και εκτύπωση από το Λογαριασμό «Ταμείο» της, από την οποία να προκύπτει ότι ο εν λόγω Λογαριασμός είχε πριν τις ημερομηνίες των φερόμενων καταβολών των μετρητών υπόλοιπο αντίστοιχο με τα εκάστοτε καταβληθέντα μετρητά, μετά δε την εκάστοτε ημερομηνία υπόλοιπο μειωμένο κατά ποσό αντίστοιχο με τα εν λόγω μετρητά, ώστε να μπορεί, καταρχήν, να συναχθεί ότι υπήρχαν τα αντίστοιχα αυτά μετρητά στο ταμείο της και έγινε ανάληψή τους από το ταμείο της πριν την ημερομηνία της εκάστοτε φερόμενης καταβολής τους, ή διαζευκτικά αντίγραφο/-α της/των κίνησης/κινήσεων οποιουδήποτε/ο-ποίωνδήποτε λογαριασμού/-ών που τυχόν τηρούσε σε οποιοδήποτε/οποιαδήποτε τραπεζικό/-ά ίδρυμα/ιδρύματα της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, από το/τα οποίο/-α να προκύπτουν αναλήψεις τουλάχιστον αντίστοιχων με τα εκάστοτε φερόμενα ως καταβληθέντα μετρητά ποσών πριν την ημερομηνία της εκάστοτε φερόμενης καταβολής τους. Από δε τα προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των αποδείξεων είσπραξης που φέρονται, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, να έχουν εκδοθεί από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας δεν μπορεί βεβαίως σε καμία περίπτωση να αποδειχθεί η εξόφληση της συναλλαγής, στην οποία, επίσης κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αφορούν, αφού, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 169-171 ν. 2717/1999 (όπως όλες αυτές ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς

εφαρμοζομένων, αποτελούν ιδιωτικά έγγραφα χωρίς θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων σε αυτά υπογραφών και ως εκ τούτου χωρίς βέβαιη χρονολογία και συνεπώς εκτιμώνται ελεύθερα σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη. Γ) Η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με την τυχόν εξόφληση του υπολειπόμενου ποσού των 8.000,00 € (87.330,00 € - 79.330,00 €), συνεπώς για το ποσό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει εξόφλησή του. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το εδώ εξεταζόμενο του μέρους, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Γ.2. Ως προς τα κριθέντα ως εικονικά υπ' αριθμ. ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015 και ....../2015 τιμολόγια

**Επειδή**, σ' ό,τι αφορά στην ανυπαρξία, στο πρόσωπο της εκδότριας των υπό κρίση παραστατικών, αγοράς των αγαθών που φέρεται πως μεταπώλησε στην προσφεύγουσα, η τελευταία **δεν προβάλλει κανέναν ειδικό ισχυρισμό**. Σ' ό,τι αφορά στη μη απόδειξη με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) της εξόφλησης των εν λόγω δώδεκα (12) παραστατικών, η προσφεύγουσα **ισχυρίζεται** ότι τα υπ' αριθμ. ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015, ....../2015 και ....../2015 τιμολόγια εξοφλήθηκαν κατά τις παρακάτω ημερομηνίες ως εξής:

α/α	Τιμολόγιο	Καθαρή αξία	Ημερομηνία	Τρόπος εξόφλησης	Ποσό
1	...../2015	1.791,60 €	21.12.2015	Μετρητά	2.203,67 €
2	...../2015	1.908,00 €	29.12.2015	Επιταγή (.....)	13.380,80 €
3	...../2015	2.080,00 €			
4	...../2015	1.606,00 €			
5	...../2015	2.435,00 €			
6	...../2015	2.250,00 €			
7	...../2015	599,70 €			
8	...../2015	950,00 €	21.12.2015	Μετρητά	1.168,50 €
9	...../2015	2.361,36 €	21.12.2015	Μετρητά	2.904,47 €
10	...../2015	390,00 €	21.12.2015	Μετρητά	479,70 €
11	...../2015	498,00 €	21.12.2015	Μετρητά	612,54 €

12	...../2015	880,00 €	21.12.2015	Μετρητά	1.082,40 €
<b>Σ Υ Ν Ο Λ Ο</b>		<b>17.749,66 €</b>	<b>Σ Υ Ν Ο Λ Ο</b>		<b>21.832,08 €</b>

**α) Αφενός** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατέβαλε στην εκδότρια των μισών (6) από τα ως άνω υπό κρίση δώδεκα (12) τιμολόγια με ΑΦΜ ..... συνολικό ποσό 13.380,80 € με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. .... **επιταγή**, η οποία κατά τους ισχυρισμούς της εμφανίστηκε προς πληρωμή στην ..... και εξαργυρώθηκε, προσκομίζει δε αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο της πρώτης σελίδας της εν λόγω επιταγής. **Πλην όμως** από το προσκομιζόμενο αυτό αποδεικτικό μέσο σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι την ως άνω επιταγή όντως την εξαργύρωσε η εκδότρια των έξι (6) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων και πάντως πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της, σε κάθε δε περίπτωση (δηλαδή σε περίπτωση που η εκδότρια την οπισθογράφησε και την παρέδωσε σε άλλο πρόσωπο, προμηθευτή ή έστω δανειστή της) πρόσωπα που δεν ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας, ώστε να μπορεί να κριθεί ότι πράγματι η τελευταία υπέστη (προέβη σε) δαπάνη μέσω της μείωσης της περιουσίας της, πολλώ μάλλον που δεν προσκομίζεται παράλληλα και φωτοαντίγραφο με τη σχετική κίνηση του οικείου λογαριασμού που τηρούσε στην ....., αν βεβαίως από αυτό προέκυπτε ότι όντως υπήρξε ανάληψη του σχετικού ποσού από τον εν λόγω λογαριασμό και κυρίως ποιο πρόσωπο προέβη στη σχετική ανάληψη (διά της εξαργύρωσης της ως άνω επιταγής), με αποτέλεσμα να καταλείπεται αμφιβολία ως προς το αν η τυχόν ανάληψη/εξαργύρωση έγινε όντως από πρόσωπο που δεν ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της (π.χ. από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας ή από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό προμηθευτή ή πάντως δανειστή της εκδότριας). Η αμφιβολία αυτή ενισχύεται περισσότερο από το γεγονός ότι δεν προσκομίζεται για την υπό κρίση επιταγή φωτοαντίγραφο της δεύτερης σελίδας της, όπου τίθενται οι υπογραφές των τυχόν οπισθογράφων κατά την παράδοσή της, ώστε να προκύπτουν τα ακριβή στοιχεία ταυτότητας του τελευταίου οπισθογράφου και παραδόντος αυτήν προς πιστωτικό ίδρυμα προς εξαργύρωσή της, ή/και έγγραφο του οικείου πιστωτικού ιδρύματος (χορηγηθέν στα πλαίσια του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου), από το οποίο να προκύπτουν τα ακριβή στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που του παρέδωσε την επιταγή προς εξαργύρωση, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί αν όντως η επιταγή αυτή έχει μεταβιβαστεί ή όχι και, σε καταφατική απάντηση, σε ποιο τελικά πρόσωπο και από ποιο τελικά πρόσωπο (ήτοι **i**) από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας σε πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας ή προμηθευτή/δανειστή της ή μη πως **ii**) από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας σε πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας ή ακόμα **iii**) από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας σε πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας) και τελικά αν όντως εξαργυρώθηκε από πρόσωπο που δεν ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας. **β) Αφετέρου**

η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατέβαλε στην εκδότρια των άλλων μισών (6) από τα ως άνω υπό κρίση δώδεκα (12) τιμολόγια με (ίδιο) ΑΦΜ ..... συνολικό ποσό 8.451,28 € (2.203,67 € + 1.168,50 € + 2.904,47 € + 479,70 € + 612,54 € + 1.082,40 €) με **μετρητά**. **Πλην όμως** δεν προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο (έγγραφο), από το οποίο να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι υπήρξε καταβολή των εν λόγω ποσών τοις μετρητοίς κατά τη φερόμενη ως ημερομηνία καταβολής τους (21.12.2015), π.χ. εκτύπωση από το Λογαριασμό «Ταμείο» της, από την οποία να προκύπτει ότι ο εν λόγω Λογαριασμός είχε πριν την ημερομηνία της φερόμενης καταβολής των μετρητών υπόλοιπο αντίστοιχο με τα καταβληθέντα μετρητά, μετά δε την ημερομηνία υπόλοιπο μειωμένο κατά ποσό αντίστοιχο με τα εν λόγω μετρητά, ώστε να μπορεί, καταρχήν, να συναχθεί ότι υπήρχαν τα αντίστοιχα αυτά μετρητά στο ταμείο της και έγινε ανάληψή τους από το ταμείο της πριν την ημερομηνία της φερόμενης καταβολής τους, ή διαζευκτικά αντίγραφο/-α της/των κίνησης/κινήσεων οποιουδήποτε/οποιασδήποτε λογαριασμού/-ών που τυχόν τηρούσε σε οποιοδήποτε/οποιαδήποτε τραπεζικό/-ά ίδρυμα/ιδρύματα της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, από το/τα οποίο/-α να προκύπτουν αναλήψεις τουλάχιστον αντίστοιχων με τα φερόμενα ως καταβληθέντα μετρητά ποσών πριν την ημερομηνία της φερόμενης καταβολής τους. Από δε τα ως άνω διευκρινισθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1143/2015 και ΠΟΛ.1153/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών και την υπ' αριθμ. Ε.2066/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ προκύπτει σαφώς ότι τα περί έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των εξοφληθισών χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δαπανών κατά παρέκκλιση της διάταξης του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/ 2013, εφόσον η εξόφληση έγινε στη διάρκεια της τραπεζικής αργίας το καλοκαίρι του 2015 (28.06.2015-19.07.2015), ισχύουν μόνο για παραστατικά που είχαν εκδοθεί πριν την περίοδο αυτή ή εκδόθηκαν κατά τη διάρκειά της, όχι δε και για παραστατικά που εκδόθηκαν μετά από την περίοδο αυτή (όπως εν προκειμένω) -όπως αβασίμως (νόμω αβασίμα) υπονοεί η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι οι εξοφλήσεις των ως άνω έξι (6) υπό κρίση τιμολογίων με μετρητά έγινε λόγω των capital controls-, έστω κι αν συγκεκριμένοι περιορισμοί στην κίνηση κεφαλαίων ("capital controls") ίσχυαν (και) μετά την περίοδο της τραπεζικής αργίας. Εξάλλου, από τα προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των αποδείξεων είσπραξης που φέρονται, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, να έχουν εκδοθεί από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας δεν μπορεί βεβαίως σε καμία περίπτωση να αποδειχθεί η εξόφληση των συναλλαγών, στις οποίες, επίσης κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αφορούν, αφού, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 169-171 ν. 2717/1999 (όπως όλες αυτές ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζομένων, αποτελούν ιδιωτικά έγγραφα χωρίς θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων σε αυτά υπογραφών και ως εκ τούτου χωρίς βέβαιη χρονολογία και συνεπώς εκτιμώνται ελεύθερα σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη.

**Επειδή**, από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα, μη προσκομίζοντας επαρκή αποδεικτικά στοιχεία προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση κριθέντα ως εικονικά, δεκατέσσερα (14) συνολικά, τιμολόγια -

πράγμα το οποίο μπορούσε να το κάνει, αφού αυτή έχει πλήρη και σαφή εικόνα του ιστορικού και των λεπτομερειών της υπόθεσης ως αφορώντων (του ιστορικού και των λεπτομερειών) την ίδια, και ευλόγως κατά νόμον απαιτείτο να το κάνει, χωρίς κάτι τέτοιο να αποτελεί δυσανάλογα επαχθή απαίτηση σε βάρος της στα πλαίσια της κατανομής του βάρους απόδειξης (υπό το πρίσμα της στάθμισης αφενός του δικαιώματός της για μη αυτοενοχοποίησή της και αφετέρου της υποχρέωσής της για συνεργασία της με τη Φορολογική Διοίκηση ενόψει του υπέρτερου σκοπού δημοσίου συμφέροντος της αποτελεσματικής καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, πρβλ. ΣΤΕ 884/2016 (7μ.), σκέψεις 7 και 8 (ομόφωνα))-, δεν ανταποκρίθηκε στο δικό της βάρος να ανταποδείξει τη μη εικονικότητα, άλλως την πραγματοποίηση, των υπό κρίση συναλλαγών. Στο πλαίσιο αυτό, α) το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../2013 έγγραφο δεν αποτελεί άδεια εκτέλεσης εργασιών, όπως αβασίμως (ανακριβώς) ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά δήλωση-ενημέρωση της αρμόδιας Υπηρεσίας Δόμησης (σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 3 ν. 4067/2012) περί εκτέλεσης συγκεκριμένων εργασιών στα γραφεία της έδρας της, β) οι φωτογραφίες των γραφείων της αποτελούν ιδιωτικά έγγραφα και εκτιμώνται όπως κάθε ιδιωτικό έγγραφο, ήτοι ελεύθερα, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη, κατά τούτο δε δεν μπορούν -όπως είναι ευνόητο-, ούτε και συνδυαστικά με τα υπόλοιπα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς έγγραφα εκτιμώμενες, να ανατρέψουν το ως άνω συμπέρασμα περί μη πραγματοποίησης των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια, και τη συνακόλουθη αξιολόγηση των εν λόγω τιμολογίων ως εικονικών, πολλώ μάλλον αφού είναι αδύνατο να συσχετιστούν με βεβαιότητα με τα γραφεία της προσφεύγουσας στην έδρα της, ενώ δεν προκύπτει και ο χρόνος λήψης των φωτογραφιών, και γ) η από 17.9.2019 τεχνική έκθεση πιστοποίησης κατασκευαστικών εργασιών του πολιτικού μηχανικού με ΑΦΜ ..... (φωτοαντίγραφο της οποίας προσκομίζεται αποδεικτικώς από την προσφεύγουσα), ανεξαρτήτως του ότι αποτελεί ιδιωτικό έγγραφο χωρίς θεώρηση του γνησίου της τεθειμένης σε αυτό υπογραφής και ως εκ τούτου χωρίς βέβαιη χρονολογία, εκτιμάται όπως κάθε ιδιωτικό έγγραφο, ήτοι ελεύθερα, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη, κατά τούτο δε δεν μπορεί, ούτε και συνδυαστικά με τα υπόλοιπα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς έγγραφα εκτιμώμενη (ιδιωτικά συμφωνητικά, δελτία αποστολής, πρώτη σελίδα επιταγών, αποδείξεις είσπραξης, φωτογραφίες), να ανατρέψει το ως άνω συμπέρασμα περί μη πραγματοποίησης των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια, και τη συνακόλουθη αξιολόγηση των εν λόγω τιμολογίων ως εικονικών, αφού παραμένουν αναπόδεικτα τα δύο κρίσιμα και ουσιώδη πραγματικά περιστατικά, ήτοι η εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων και τα πρόσωπα (ως εξειδικευμένο προσωπικό και ως πλήθος) που χρησιμοποιήθηκαν για τη φερόμενη πραγματοποίηση των υπό κρίση τεχνικών/κατασκευαστικών εργασιών. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **έκτο** του εξεταζόμενο μέρος, ήτοι κατά το μέρος του που αφορά στα τιμολόγια που κρίθηκαν ως εικονικά, να απορριφθεί, κατά περίπτωση, ως νόμω και ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

**Επειδή**, ειδικά σ' ό,τι αφορά στα κριθέντα ως εικονικά δώδεκα (12) παραστατικά που εκδόθηκαν εντός του 2015, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητάς τους πρέπει σε κάθε περίπτωση να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί, αφού η προσφεύγουσα έχει λάβει, κατά τους ισχυρισμούς της, επιχορηγήσεις για τις δαπάνες που αφορούν σ' αυτά (και συγκεκριμένα από το ΕΣΠΑ, μέσω της Ελληνικής Αναπτυξιακής Εταιρείας (ΕΛΑΝΕΤ) του Ενδιάμεσου Φορέα Επιχειρησιακού Προγράμματος «Ανταγωνιστικότητα και Επιχειρηματικότητα» (ΕΦΕΠΑΕ)), είναι αυτονόητο ότι δεν είναι ούτως ή άλλως (δηλαδή ακόμα κι αν υποθετικά κρίνονταν ως πραγματικές οι οικείες συναλλαγές) επιτρεπτή η έκπτωση των εν λόγω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδά της οικείας χρήσης (2015), ούτε εφάπαξ κατά το άρθρο 22 ν.4172/2013 ούτε τμηματικά (μέσω του μηχανισμού των αποσβέσεων), αφού δεδομένων των ληφθεισών επιχορηγήσεων -και δεδομένου ότι δεν προσκομίζει αποδεικτικώς στοιχεία (έγγραφα), από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) η τυχόν καταβολή εκ μέρους της ποσοστού επί των εν λόγω συνολικών δαπανών και άρα ότι οι ληφθείσες επιχορηγήσεις αφορούσαν στο υπολειπόμενο ποσοστό- δεν έχει πράγματι «υποστεί» τις σχετικές δαπάνες, με την έννοια της μείωσης της περιουσίας της (πρβλ. την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών επί του άρθρου 47 παρ. 2 ν. 4172/2013). Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **έκτο** του εξεταζόμενο μέρος, ήτοι κατά το μέρος του που αφορά στα τιμολόγια που κρίθηκαν ως εικονικά, να απορριφθεί σε κάθε περίπτωση ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή**, εξάλλου, από τη στιγμή που οι ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας βασίζονται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τις σχετικές συναλλαγές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής τους, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής»)) να τεθεί ζήτημα καλής πίστης του λήπτη τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 336/2018 (5μ.), 3399/2015 (5μ.), 1404/2015 (5μ.), 223/2015 (5μ.), 4629/2014 (5μ.), 722/2014 (5μ.), 116/2013 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ούτε φυσικά και καλής πίστης του λήπτη ως προς την εικονικότητα ή μη γνώσης αυτής ή μη υπαιτιότητάς του ως προς αυτή, **παρέλκει** η εξέταση του ειδικότερου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι σε κάθε περίπτωση η ίδια τελούσε σε καλή πίστη και ως εκ τούτου δεν μπορεί να φέρει καμιά ευθύνη για την τυχόν έκνομη δραστηριότητα της εκδότριας των υπό κρίση κριθέντων ως εικονικών παραστατικών, συγκεκριμένα δε ότι αφενός, προτού ξεκινήσει να συναλλάσσεται με την εκδότρια, φρόντισε να ελέγξει ότι η τελευταία ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, αφετέρου οι υπό κρίση συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τα συμφωνηθέντα, η ίδια δε παρέλαβε τα οικεία παραστατικά, τα οποία έφεραν εξωτερικά όλα τα νόμιμα χαρακτηριστικά, ήτοι τη σφραγίδα της εκδότριας με τα ορθά στοιχεία, ακριβή περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών και κυρίως νόμιμη θεώρηση (διάτρηση).

#### Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων

(08.10.2020): «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020): «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020): «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020): «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο **σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου**, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να **διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. [...]. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση **πριν** τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα



αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να **διατυπώσει τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης), «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), **δεν υπάρχει δε παράλειψη του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογούμενου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου (πρβλ ΣτΕ 4505/1995).»**

**Επειδή**, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι σε κάθε περίπτωση ο καταλογισμός σε βάρος της φόρου εισοδήματος λόγω μη έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της των κριθεισών ως εικονικών δαπανών της επί τη βάσει έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ, ήτοι από έτερη Υπηρεσία, χωρίς να διενεργηθεί έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, συνιστά παραβίαση του δικαιώματός της σε προηγούμενη ακρόαση.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί εν προκειμένω ο Προϊστάμενος της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του ελέγχου του περί των ως άνω κριθέντων

ως εικονικών παραστατικών που έλαβε από το πρόσωπο με ΑΦΜ ..... με το υπ' αριθμ. ....../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επί του οποίου η προσφεύγουσα τοποθετήθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../2019 υπόμνημά της, ασκώντας το κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 28 παρ. 1 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020)) δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση, στη συνέχεια δε, αφού έλαβε υπόψη του το εν λόγω υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε και της κοινοποίησε την από 14.10.2019 έκθεση ελέγχου του, την οποία παράλληλα διαβίβασε με το υπ' αριθμ. πρωτ. .... ΕΞ 2019 ΕΜΠ. δελτίο πληροφοριών του στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Η Προϊσταμένη της τελευταίας εξέδωσε την υπ' αριθμ. ....../2019 εντολή της περί ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, στην οποία και κοινοποίησε μετά το πέρας του ελέγχου, στις 02.09.2020, το υπ' αριθμ. ....../...../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ, επ' αυτού δε η προσφεύγουσα τοποθετήθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../2020 υπόμνημά της, ασκώντας το κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 28 παρ. 1 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020)) δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση. Στη συνέχεια, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, αφού έλαβε υπόψη το εν λόγω υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε και της κοινοποίησε, μαζί με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της, τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 02.10.2020 οικεία έκθεση ελέγχου της, όπως προκύπτει δε σαφώς από την εν λόγω έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα από τις σελ. 10-13 και 26 αυτής, έλαβε υπόψη της, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της ως άνω από 14.10.2019 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό της νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την από 14.10.2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ως εικονικών παραστατικών πέραν του ήδη διενεργηθέντος συναφώς από την ΥΕΔΔΕ Αττικής (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)). Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της από 06.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	...../20	02/10/2020	08/10/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014

2	...../20	02/10/2020	08/10/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2015 - 31/12/2015
---	----------	------------	------------	----------------------	----------------------------

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

**Φορολογικό έτος 2014**

Διαφορά κύριου φόρου	28.098,65 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΝΠ φορολογικού έτους 2014	14.049,33 €
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<b><u>42.147,98 €</u></b>

**Φορολογικό έτος 2015**

Διαφορά κύριου φόρου	40.496,04 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΝΠ φορολογικού έτους 2015	20.248,02 €
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<b><u>60.744,06 €</u></b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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