

Θεσσαλονίκη, 16-04-2024

Αριθμός Απόφασης: 986

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «....., με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού , κατά: α) της υπ' αριθ./**21-11-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/05/2017 – 31/12/2017, β) της υπ' αριθ./**21-11-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**21-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση (λιανικού εμπορίου πώλησης βιολογικών ειδών υγιεινής διατροφής με αλληλογραφία ή μέσω διαδικτύου), οφειλόμενη διαφορά φόρου 35.276,54€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ ποσού 17.638,27€, πλέον διαφορά φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.049,15€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 58.963,95€

Με την υπ' αριθμ./**21-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/05/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από 15.827,20€ σε 363,58€, ήτοι συνολική μείωση του φόρου για έκπτωση

15.463,62€

Στις 17/12/2019 εκδόθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ Δ' Υποδιεύθυνση η με αριθμό/2019 γενική εντολή ελέγχου, προς εκτέλεση του με αριθμό/2019 πληροφοριακού δελτίου, το οποίο αφορούσε σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο ηλεκτρονικό εμπόριο. Πιο συγκεκριμένα, το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο περιελάμβανε πληροφορίες σχετικές με χρηματικές αντικαταβολές που λάμβανε η προσφεύγουσα για πωλήσεις εμπορευμάτων μετά από παραδόσεις ταχυμεταφορών, κατά τη χρήση 2017. Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του με αρ. πρωτ. ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. 167745 ΕΞ 2019 ΕΜΠ / 03-12-2019 εγγράφου της ΔΙ. Π.Α.Ε.Ε. Τμ. Α' (έλαβε τον αρ. πρωτ./03-12-2019), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα ποσά που εισπράττονται μέσω αντικαταβολών, συμπεριλαμβάνονται στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στη Δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στις δηλωθείσες εκροές στις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβλήθηκαν.

Ο έλεγχος ερευνώντας τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ) διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2017 πραγματοποιούσε συναλλαγές με την «.....». Για το λόγο αυτό με το με αρ. πρωτ./11-02-2020 έγγραφο, ζήτησε πληροφορίες βάσει του άρθρου 15 του ΚΦΔ από την οντότητα «.....». Πιο συγκεκριμένα, ζήτησε τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα και τους αριθμούς αποστολής που πραγματοποίησε για λογαριασμό της, με τα αναλυτικά στοιχεία ανά αποστολή. Επίσης με το ίδιο έγγραφο ζητήθηκε να ενημερωθεί για το πιστωτικό ίδρυμα και τον λογαριασμό στον οποίον πραγματοποιούνταν οι καταθέσεις των αντικαταβολών που εισέπραττε για λογαριασμό της οντότητας. Η «.....» ανταποκρινόμενη στο παραπάνω αίτημα, απέστειλε με ηλεκτρονικό μήνυμα (αρ. πρωτ./14-04-2020), αρχείο excel από το οποίο προκύπτουν οι αναλυτικές κινήσεις – αποστολές που πραγματοποιήθηκαν για το ελεγχόμενο διάστημα. Επίσης ενημέρωσε τον έλεγχο ότι οι καταθέσεις των αντικαταβολών πραγματοποιούνταν στον λογαριασμό “GR” που διατηρούσε στην τράπεζα “ALPHA BANK” η

Στις 12/10/2020, ο έλεγχος στα πλαίσια της με αριθμό/2020 εντολής, μετέβη στις και αναζητούσε την προσφεύγουσα στην έδρα της οντότητας “.....”. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα από τις 05/09/2017 είχε προβεί σε διακοπή της δραστηριότητας των πωλήσεων μέσω διαδικτύου, εμφανίζεται στο σύστημα taxis έως τις 10/04/2019 διαχειρίστρια της, ενώ από 10/04/2019 εργάζεται εκεί ως υπάλληλος. Ο έλεγχος αφού την ενημέρωσε σχετικά, της ζήτησε να θέσει στη διάθεσή του τα λογιστικά αρχεία της ατομικής

επιχείρησης για τις χρήσεις 2017 και 2018. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο εκτυπώσεις βιβλίου εσόδων από 01/04/2017 έως 31/01/2018 και εκτυπώσεις βιβλίου εξόδων από 01/05/2017 έως 31/01/2018. Παράλληλα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου την ΦΤΜ με αριθμό DCM, την οποία είχε στην κατοχή της μετά τη διακοπή εργασιών που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος αφού ενεργοποίησε την ταμειακή μηχανή και έλαβε δελτίο Χ προχώρησε σε ανάκτηση των αρχείων τα οποία και καταγράφηκαν σε οπτικό δίσκο. Όλα τα παραπάνω κατασχέθηκαν από τον έλεγχο προκειμένου να διενεργηθεί περαιτέρω επεξεργασία αυτών. Για το λόγο αυτό συντάχθηκε η με αριθμό/12-10-2020 έκθεση κατάσχεσης και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα. Στις 03-12-2020 εκδόθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, η με αριθμό/2020 εντολή για επεξεργασία των παραπάνω κατασχεμένων με την με αριθμό/12-10-2020 έκθεση κατάσχεσης καθώς και των παραληφθέντων στοιχείων από την «.....»

Παράλληλα στις 13/04/2021 εκδόθηκε η με αριθμό/2021 εντολή ελέγχου για άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, προκειμένου να διαπιστωθεί αν πέρα από πωλήσεις με αντικαταβολή, πραγματοποιούσε και πωλήσεις οι οποίες εξοφλούνταν με τη χρήση του χρηματοπιστωτικού συστήματος (κατάθεση, μεταφορά, πιστωτική κάρτα κ.α.)

Τέλος στις 27-09-2021 ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της υπηρεσίας, ζήτησε εκ νέου πληροφορίες βάσει του αρ. 15 του ΚΦΔ από την οντότητα «.....» αναφορικά με την ημερομηνία έναρξης και λήξης της σύμβασης με την προσφεύγουσα καθώς και αντίγραφο της σύμβασης μεταξύ τους. Στις 18-10-2021 η ανωτέρω οντότητα απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο αντίγραφο της σύμβασης. Από την επεξεργασία των κατασχεμένων, των παραληφθέντων στοιχείων από την «.....» και την άρση του τραπεζικού απορρήτου, ο έλεγχος διαπίστωσε τα παρακάτω:

- 1) **Αξία πωλήσεων με αντικαταβολή:** Ο έλεγχος από τα προσκομιζόμενα στοιχεία από την «.....», διαπίστωσε ότι η ανωτέρω πραγματοποιούσε μεταφορές για λογαριασμό της προσφεύγουσας μέχρι τις 02/02/2018. Ωστόσο η τελευταία πώληση για λογαριασμό της πραγματοποιήθηκε στις 15/12/2017, ενώ οι υπόλοιπες μεταγενέστερες συναλλαγές αφορούσαν σε επιστροφές προϊόντων και ήταν άνευ αξίας. Βάσει των στοιχείων αυτών, ο έλεγχος προσδιόρισε τη συνολική αξία των πωλήσεων με αντικαταβολή για το χρονικό διάστημα από 09/05/2017 έως 15/12/2017 σε 474.802,62€.
- 2) **Αξία πωλήσεων με εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος:** Σύμφωνα με το με αριθμό/14-04-2020 έγγραφο της «.....» στον λογαριασμό της προσφεύγουσας με αριθμό IBAN GR της ALPHA BANK κατατίθονταν τα ποσά των αντικαταβολών από τις πωλήσεις που πραγματοποιούσε για λογαριασμό της προσφεύγουσας. Από την επεξεργασία του παραπάνω λογαριασμού σε συνδυασμό με τα

στοιχεία της «.....» προέκυψε ότι η προσφεύγουσα πέρα από τις πωλήσεις, οι οποίες εξοφλούνταν με αντικαταβολή, πραγματοποιούσε και πωλήσεις οι οποίες εξοφλούνταν με τη χρήση του χρηματοπιστωτικού συστήματος και συγκεκριμένα με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε στην ALPHA BANK. Τα ποσά των πωλήσεων αφορούν 15 συναλλαγές από 15/06/2017 έως 20/09/2017 συνολικού ποσού 541,00€.

- 3) **Πωλήσεις βάσει εκδοθέντων παραστατικών πώλησης:** από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε μέσω διαδικτύου για τη χρήση 2017, εξέδωσε παραστατικά από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου DCM, καθώς και από χειρόγραφα τιμολόγια, συνολικής αξίας 395.897,06€ . Οι παραπάνω πωλήσεις καταχωρήθηκαν στα βιβλία, συμπεριλήφθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε, καθώς και στις φορολογητέες εκροές στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ. Ωστόσο, από τα στοιχεία που προσκόμισε η «.....» που αναφέρθηκαν ανωτέρω προκύπτει διαφορά μεταξύ των πραγματοποιηθέντων πωλήσεων και των εκδοθέντων παραστατικών που ανέρχεται στο ποσό των 79.446,56€, (475.343,62 - 395.897,06), ήτοι καθαρή αξία σε 64.069,81€ και αξία ΦΠΑ 15.376,75€.

Συνεπώς η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο (απόδειξη ή τιμολόγιο) από Φ.Μ. ή άλλο παραστατικό πώλησης εκδιδόμενο με χειρόγραφο τρόπο για το διάστημα από 01/06/2017 --15/12/2017, για πώληση εμπορευμάτων συνολικής αξίας 79.446,56€ (καθαρής αξίας 64.069,81€ πλέον ΦΠΑ 24% 15.376,75€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Σε συνέχεια της παραπάνω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθμό/21-02-2023 εντολή ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, προκειμένου να καταλογιστεί η ανωτέρα διαπιστωθείσα παράβαση του αρ. 58^Α του ΚΦΔ.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω εντολής ελέγχου στις 01/03/2023 επιδόθηκε η ανωτέρω έκθεση ελέγχου, καθώς και η υπ' αριθμ./28-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α του ΚΦΔ που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με συνολικό ποσό για καταβολή 7.688,38€ που αντιστοιχεί στο 50% του ΦΠΑ των μη εκδοθέντων παραστατικών.

Η προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 63 ΚΦΔ άσκησε την με αρ. πρωτ. /29-03-2023 ενδικοφανή προσφυγή κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου, η οποία απορρίφθηκε από την υπηρεσία μας σύμφωνα με την με αρ. /26-07-2023 απόφαση.

Με την /14-06-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του φόρου εισοδήματος για το φορ. έτος 2017 και ΦΠΑ για την ελεγχόμενη περίοδο 09/05/2017-31/12/2017

Για τη χρήση 2017 επιπλέον διαπιστώθηκαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ φορολογικού έτους 2017						ΠΟΣΑ σε €
Λογ/μός «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ & ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ»						4.330,00
Η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της το ποσό των 4.330,00 με βάση τα παρακάτω τιμολόγια δαπανών:						
Ημ/νία	Παραστατικό	Εκδότης	Είδος	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	
23/05/2017	TIM ...		Φυλλάδια διαφημιστικά	950,00	228,00	
27/06/2017	TIM ...	...	Φυλλάδια διαφημιστικά	1.580,00	379,00	
01/09/2017	TIM ...	...	Φυλλάδια διαφημιστικά	1.800,00	432,00	
ΣΥΝΟΛΟ				4.330,00	1.039,00	
Από τον έλεγχο προέκυψε ότι ποσό 4.330,00€ αφορά δαπάνη διαφημιστικών, φυλλαδίων, χωρίς να καταβληθεί το αντίστοιχο τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του . αρ. 15 ΒΔ 24.09/20.10.1958 όπως αυτό ισχύει μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις της περ. α΄ της παρ. 6 του αρ. 9 του ν. 2880/2001						
Λογ/σμός «ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΣΤΙΑΣΗΣ» Το σύνολο του ως άνω ποσού αφορά δαπάνη εστίασης, η οποία καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας ως έξοδο και εκπέστηκε από τα ακαθάριστα έσοδά της βάσει του παρακάτω τιμολογίου:						64,12
Ημ/νία	Παραστατικό	Εκδότης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ		
23/06/2017	TIM ...	...	64,12	15,38		
Από τον έλεγχο του παραπάνω παραστατικού προέκυψε ότι αφορά έξοδα εστίασης, τα οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, διότι από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν δεν προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που φιλοξενήθηκαν, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της σχέσεώς τους με την επιχείρηση της προσφεύγουσας.						

Λογ/σμός «ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ Α΄ΥΛΩΝ ΚΑΙ ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ “.....” (ΑΦΜ))»					
Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων, α΄ υλών και υλικών συσκευασίας από την εταιρία “.....”, βάσει των κατωτέρω τιμολογίων					
α/α	Αρ. Τιμ. / Ημερομηνία	Περιγραφή	Καθαρή αξία (€)	ΦΠΑ (€)	Σύνολο (€)
1	../30-06-2017	Διάφορα εμπορεύματα	16.651,55	3.996,37	20.647,92
2	.../30-06-2017	Α΄ ύλες και υλικά συσκευασίας	64.891,48	15.573,96	80.465,44
Βάσει των στοιχείων που επιδείχθηκαν η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πληρωμές προς την εταιρία “.....” με ΑΦΜ με τη χρήση τραπεζικού μέσου ως εξής:					
α/α		Ημερομηνία	Τράπεζα	Ποσό (€)	
1		14/06/2017	Alpha Bank	22.000.00	
2		19/06/2017	Alpha Bank	2.000.00	
ΣΥΝΟΛΟ				24.000,00	
Κατόπιν αυτών, το παρακάτω τιμολόγιο αγοράς					
α/α	Αρ. Τιμ.	Περιγραφή	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	
2	../30-06-2017	Α΄ ύλες και υλικά συσκευασίας	64.891,48	15.573,96	
Δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 23§2β του ν. 4172/2013.					
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ.ΕΤΟΥΣ 2017					69.285,60

64.891,48

Πέραν των ανωτέρω διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

- 1) Δεν δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα καταβληθέντα δίδακτρα σε ιδιωτικά εκπαιδευτήρια ποσού 5.000,00€ (αρ. 4 ΠΟΛ 1033/2014).
- 2) Από τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και ορθού υπολογισμού των φόρων, τελών και λοιπών επιβαρύνσεων προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές:

Περιγραφή	Ποσό (€)
Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων	365.731,70

Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	362.948,64
Διαφορά	2.783,06

- 3) Προέκυψε διαφορά 2.650,00€ (21.200,00 - 18.550,00) μεταξύ της αξίας του τελικού αποθέματος βάσει ελέγχου και βάσει βιβλίων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/18-12-2023 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Το πόρισμα του ελέγχου είναι παντελώς εσφαλμένο για τους κάτωθι αναλυτικά αναφερόμενους λόγους.

I. Η δραστηριότητά του λιανικού εμπορίου τροφίμων μέσω διαδικτύου άρχισε στις 09.05.2017 και διακόπηκε στις 05.09.2017. Στο διάστημα αυτό καταρτίστηκε η υπ' αρ..... σύμβαση παροχής υπηρεσιών με την ταχυδρομικές υπηρεσίες Α.Ε. - ΑΦΜ, με κωδ. πελάτη και δηλώθηκε ο τραπεζικός λογαριασμός της τράπεζας ALPHA BANK με δικαιούχο την ίδια στον οποίο θα πιστώνονταν οι αντικαταβολές Στις 05.09.2017 συστάθηκε η Μονοπρόσωπη ΙΚΕ με την επωνυμία «.....» η οποία μετονομάστηκε σε «.....» με ΑΦΜ με διαχειρίστρια την ίδια την προσφεύγουσα στις επί της οδού Στις 06.09.2017 καταρτίστηκε η υπ' αρ..... σύμβαση παροχής υπηρεσιών με την «.....» με κωδ. πελάτη και δηλώθηκε ο τραπεζικός λογαριασμός με αρ. της τράπεζας ALPHA BANK, στον οποίο θα πιστώνονταν οι αντικαταβολές με δικαιούχο την ως άνω εταιρία. Συνεπώς, όλες οι συναλλαγές από 05.09.2017 αφορούσαν την «.....» με ΑΦΜ που εξέδιδε φορολογικά στοιχεία από την ΦΤΜ με αριθμό μητρώου και όχι την ατομική επιχείρηση όπως εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε. Για το διάστημα από 05.09.2017 έως 30.09.2017 χρεώθηκαν από την ΑΕ στην ατομική επιχείρηση που διέκοψε τις εργασίες του λιανικού εμπορίου τροφίμων μέσω διαδικτύου στις 05.09.2017, 4.217 αποστολές συνολικού ποσού αντικαταβολών 87.483,57€, ενώ στην εταιρία μόνο 634 αποστολές.

II. Σε σχέση με το ποσό ύψους 4.330,00€: η δαπάνη αυτή δεν υπόκειται σε τέλος διαφήμισης του αρ 15 του β. δ/τος 24-9/20-10-1958, παρά τη γενικότητα της διατύπωσης του

πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του εν λόγω άρθρου, διότι έχει περιοριστικό χαρακτήρα. Συνεπώς δεν υπόκεινται σε τέλος, κατά το άρθρο αυτό, οι διαφημίσεις εκείνες, ο τρόπος διενέργειας των οποίων δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις περιοριστικά αναφερόμενες στον νόμο κατηγορίες.

- III. Αναφορικά με το τιμολόγιο ποσού 80.465,44€ : Με το ποσό των 24.000,00€ εξοφλήθηκε το υπ' αριθμ. ../30-06-2017 τιμολόγιο αγοράς που εξέδωσε η εταιρία, το δε υπόλοιπο ποσό 3.353,00€ θα έπρεπε να αφαιρεθεί από τον έλεγχο από το υπ' αριθμ. ../30-06-2017 τιμολόγιο ως μερικό εξόφληση αυτού. Το υπόλοιπο ποσό, ήτοι 77.112,44 € το κατέβαλε, κατόπιν υποδείξεως της ως άνω εταιρίας, σε τρίτους προς εξόφληση των υποχρεώσεων της.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή η προσφεύγουσα προέβαλε τον ίδιο ακριβώς ισχυρισμό στην με ημερομηνία κατάθεσης **29.03.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή της προσφυγή, ο οποίος **εξετάστηκε και απορρίφθηκε** με την υπ' αριθμ./2023 απόφαση της υπηρεσίας μας. Κατά της ως άνω απόφασης έχει ασκηθεί από την προσφεύγουσα η υπ' αριθμ./28-09-2023 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία δεν έχει εκδικαστεί μέχρι σήμερα.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί λογιστικών διαφορών

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 23 του ΚΦΔ: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος,

καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.[...]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται

ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

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

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, 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 το αρ. 23 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε: «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 [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

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

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

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

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣτΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣτΕ 2963/2013](#), [ΣτΕ 1729/2013](#), [ΣτΕ 1604/2011](#), κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

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

[...]

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

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

Επειδή, με το [άρθρο 5 παρ. 5](#) του ν. [4308/2014](#) ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με το [άρθρο 5 παρ. 7](#) του ν. [4308/2014](#) ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, προκειμένου να αναγνωριστεί μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη (ΣΤΕ 939/1992, 810/1982 κ.λπ).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 : «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.[...]

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. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή». [...]

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.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/26.4.2016 με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για την εξόφληση τιμολογίων προμηθευτών από τρίτους, ορίζεται ότι:

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, 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.

Επειδή σύμφωνα με το αρ 9§6 του ν. 2880/2001: 6. α. Η κατηγορία Δ' της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος "περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και Κοινοτήτων" (ΦΕΚ 171 Α'), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

"Κατηγορία Δ'

α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί της δαπάνης διαφήμισης.

Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

[...]

γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες.

Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., καθορίζονται η διαδικασία, ο χρόνος, ο τρόπος, τα κριτήρια και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, για την απόδοση των τελών στους Ο.Τ.Α. α' βαθμίδας.

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις."

Επειδή ο ισχυρισμός ότι εξέπεσαν από τις εκπιπτόμενες δαπάνες έξοδα διαφήμισης που δεν υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης, προβάλλεται αβάσιμα, καθώς από τον έλεγχο προέκυψε ότι ποσό 4.330,00€ αφορά δαπάνη διαφημιστικών φυλλαδίων κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, χωρίς να καταβληθεί το αντίστοιχο τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 1/1/2017-31/12/2017.

Επειδή, τα ποσά που κατατέθηκαν από την προσφεύγουσα για την εξόφληση των αγορών εμπορευμάτων, ά υλών και υλικών συσκευασίας από την εταιρία "....." με ΑΦΜ, ανέρχονται σε 24.000,00€ και αρκούν μόνο για την ολική εξόφληση του αρ. ../30-06-2017 (20.647,92€) συνάγεται ότι ορθώς ο έλεγχος βάσει των διατάξεων του αρ. 23 περ. β ν. 4172/2013 δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενη δαπάνη την αξία του α.ρ ../30-06-2017 τιμολογίου της ως άνω εταιρίας συνολικού ποσού 80.465,44€, καθώς το υπολοιπούμενο ποσό των

καταθέσεων 3.352,08 δεν αρκεί για την ολική εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου. Επιπλέον, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι το ποσό της διαφοράς καταβλήθηκε τραπεζικώς απ' ευθείας από την ίδια σε τρίτους, που είχαν απαιτήσεις απ' την δική της προμηθεύτρια ("....."), δεν αποδεικνύεται, αφού δεν έχει προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία – τραπεζικά παραστατικά (π.χ. ποιους προμηθευτές της εταιρίας εξόφλησε, από ποιους λογαριασμούς και με ποιες τραπεζικές κινήσεις κ.τ.λ.)

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./18-12-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ./20-11-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,

Φορολογικό έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	35.276,54€	35.276,54€
Πρόστιμο του αρ 58 ΚΦΔ	17.638,27€	17.638,27€
Εισφορά αλληλεγγύης	6.049,15€	6.049,15€
Ποσό για καταβολή	58.963,96€	58.963,96€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ:

Με την υπ' αριθμ. /20-11-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/05/2017 - 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	363,58€	363,58€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.