



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 24/09/2024

Αριθμ. Αποφ.: 2046



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου, Β' κατηγορίας και κάτω με εστιατόριο», με έδρα στα, κατά των με αριθμ. **α)..../27-03-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, **β)..../27-03-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και **γ)..../27-03-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την υπ'αριθμ./30-04-2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ./27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, μειώθηκε η ζημία βάσει δήλωσης από 61.779,60€ σε 25.112,94€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 3.587,57€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 1.793,79€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **5.381,36€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 9.095,64€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 4.547,82€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **13.643,46€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στα φορολογικά έτη 2020 - 2022 από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), και του ν. 4987/2022, καθώς και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../07-02-2024 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου. Στις 08-02-2024 κοινοποιήθηκε

ηλεκτρονικά η υπ' αριθμ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018, και η πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς.

Από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α. 1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων τηρεί απλογραφικά αρχεία, απορρίφθηκαν δαπάνες ενοικίου ύψους 36.666,66€ στο έτος 2020, 27.499,98€ στο έτος 2021 και 54.999,96€ στο έτος 2022, λόγω μη εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος.

Στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./26-02-2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αριθμ./19-03-2024 υπόμνημα αντιρρήσεων, που απορρίφθηκε από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **26-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Οι δαπάνες του ως αποζημίωση χρήσης δεν υπόκεινται στον περιορισμό της εξόφλησής τους με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής. Με την .../2018 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Χαλκιδικής διατάχθηκε η αποχώρησή του από το μίσθιο την 31-12-2019. Η παραμονή του σε αυτό τα επόμενα έτη δημιουργεί οφειλή όχι από ενεργή μίσθωση, αλλά από αποζημίωση χρήσης ισόποση με το μίσθωμα. Η αποζημίωση χρήσης ακινήτου αποτελεί έξοδο για την επιχείρηση, αλλά δεν εντάσσεται στην περίπτωση ιε' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), η οποία προβλέπει την εξόφληση των ενοικίων με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής. Αντιθέτως, αν η αποζημίωση χρήσης μετά την 1-1-2020 καταβληθεί με μετρητά δύναται να συμπεριληφθεί στα έξοδα της επιχείρησης.
2. Εξόφληση μισθωμάτων με ισόποσες πληρωμές οφειλών της Ο.Ε. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι ο προσφεύγων δεν οφείλει αποζημίωση χρήσης, αλλά μισθώματα, η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε από την αρχή της μισθωτικής σχέσης με πληρωμή από τον προσφεύγοντα οφειλών της εκμισθώτριας εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε. Τουριστικές Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις», οι οποίες πραγματοποιήθηκαν όλες με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής και συγκεκριμένα με μεταφορά από τον προσωπικό του λογαριασμό μέσω e-banking. Δεν απαιτείται να αναφέρεται στην αιτιολογία ότι η καταβολή πραγματοποιείται ως συμψηφιστική πληρωμή για τα ενοίκια της εκμισθωτριάς του. Η .../2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου επιβεβαιώνει την παραίτηση της εκμισθώτριας εταιρείας από το κονδύλιο καταβολής μισθωμάτων ύψους 73.333,28€, καθώς το ποσό έχει διατεθεί για την απόσβεση των χρεών της ομόρρυθμης εταιρείας. Η εξόφληση των μισθωμάτων πραγματοποιήθηκε προκαταβολικά.
3. Καταχρηστική η συμπεριφορά της Α.Α.Δ.Ε.. Αντιφατικές αιτιολογίες. Η ΑΑΔΕ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επικαλούμενη την ανυπαρξία της μίσθωσης, ενώ στην ανακοπή κατά της δήλωσης τρίτου που ο προσφεύγων υπέβαλε κατόπιν κατάσχεσης μισθωμάτων εις χείρας

του για οφειλές της ομόρρυθμης εκμισθώτριας εταιρείας, αναφέρει μετά βεβαιότητας ότι υφίσταται ενεργή μίσθωση μεταξύ του προσφεύγοντα και της εταιρείας «Αφοί Πετρίδη Ο.Ε. – τουριστικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις».

4. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.

5. Αντισυνταγματική η περίπτωση ιε' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

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 υπόχρεων, 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 του 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 ταιοικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 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 **N.4987/2022** 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.2987/2022)** 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, το άρθρο 22 του **N.4172/2013**, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζει ότι: «*Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:*

α)πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

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

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.4646/12-12-2019 προστέθηκε στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) – Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, η παρ. ιε' που ισχύει από 1-1-2020 και ορίζει ότι: «*Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...], ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.».*

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1113/2015** παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) 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)...., β)...., γ) **εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.**

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

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

[...]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι **οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.** Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

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

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) :

Άρθρο 5 – διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους

συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. **Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».**

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

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία **αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων**, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. [...]

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

Άρθρο 7 – Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.

Επειδή, σύμφωνα με την **Πολ.1003/2014** : «5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της περ. ιε' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. εκδόθηκε η **Ε. 2109/21-5-2021** - Προϋπόθεση για την αναγνώριση δαπάνης ενοικίου - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4646/2019 (Α' 201), σύμφωνα με την οποία: «1. ...με τις υπόψη διατάξεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες των ενοικίων μόνο στην περίπτωση που αυτές εξοφλούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια των περ. ιδ' και ιε' του [άρθρου 62](#) του ν.4446/2016, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις

διατάξεις της περ.11 του [άρθρου 4](#) του ν. [4537/2018](#) (Α' 84). Στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών όπως ορίζονται στην περ. 4 του [άρθρου 4](#) του ν. [4537/2018](#). Πέραν των ανωτέρω ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών ενοικίων νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

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

-η χρήση τραπεζικής επιταγής,

-η έκδοση επιταγής σε διαταγή του εκμισθωτή

-η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής

3. Σε περίπτωση που μέρος της δαπάνης ενοικίου δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα πληρωμής που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης.

4. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι πέραν από τη σχέση μίσθωσης (μισθωτής-εκμισθωτής) είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων και σε περίπτωση που απομένει διαφορά μετά τον συμψηφισμό (υπολειπόμενο μίσθωμα για καταβολή), απαιτείται να εξοφληθεί με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής ανεξάρτητα του ύψους αυτής προκειμένου το ποσό αυτό να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα.

5. Περαιτέρω, στην περίπτωση εξόφλησης από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό, το οποίο κατ' εντολή του μισθωτή καταθέτει το σχετικό ποσό προς απόσβεση ισόποσης δικής του υποχρέωσης προς τον μισθωτή) με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του εκμισθωτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτού, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (π.χ. τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του εκμισθωτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο. Αντιστοίχως με την πιο πάνω περίπτωση, όταν απομένει διαφορά (υπολειπόμενο μίσθωμα για καταβολή) μετά τον συμψηφισμό της απαίτησης του μισθωτή (έναντι του τρίτου) με την οφειλή του προς τον εκμισθωτή, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο της δαπάνης απαιτείται η εξόφλησή της με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής.

6. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 11](#) του [άρθρου 66](#) του ν. [4646/2019](#), για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά. Τυχόν προκαταβολές ενοικίων που αφορούν το φορολογικό έτος 2020 οι οποίες είχαν καταβληθεί μέχρι τις 12-12-2019 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. [4646/2019](#)), αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. Αντίθετα προκαταβολές που καταβλήθηκαν μετά τις 12-12-2019 και αφορούν δαπάνες ενοικίων από 1-1-2020 καταλαμβάνονται από τη νέα διάταξη. Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία η οποία στο φορολογικό έτος 1.1.2019 - 31.12.2019 προκατέβαλε το ενοίκιο του Ιανουαρίου 2020 στις 5 Δεκεμβρίου 2019, θα εκπέσει στο

φορολογικό έτος 2020 την υπόψη δαπάνη, ανεξάρτητα από τον τρόπο εξόφλησής της.

7. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός ενός 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 ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης της ΑΑΔΕ, ο προσφεύγων στις 8-3-2017 προέβη στη σύναψη επαγγελματικής μίσθωσης ακινήτου ιδιοκτησίας της εταιρείας «.....- Ξενοδοχειακές Τουριστικές Επιχειρήσεις Ο.Ε.» με ΑΦΜ: που αφορά σε ξενοδοχειακή μονάδα εξήντα οκτώ δωματίων στο, ισόγειου και 1^{ου} ορόφου, έκτασης 2.353,22τ.μ./1.598,94τ.μ., μαζί με όλο τον εξοπλισμό του ξενοδοχείου, έναντι μηνιαίου μισθώματος ύψους 4.583,33€, για χρονικό διάστημα από 08-03-2017 έως 31-12-2027 (υπ'αριθμ./19-3-2017 σύμβαση μίσθωσης). Η ως άνω σύμβαση τροποποιήθηκε δύο μήνες μετά την υπογραφή της, ως προς την απαρίθμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (υπ'αριθμ./29-5-2017 σύμβαση μίσθωσης). Από τις 23-7-2020 έως τις 2-8-2021, αναρτήθηκαν δέκα τρεις (13) μηνιαίες τροποποιητικές δηλώσεις της ως άνω μίσθωσης λόγω covid, σύμφωνα με τις οποίες ποσοστό 60% του μηνιαίου μισθώματος ύψους 2.750,00€ θα καταβληθεί στον εκμισθωτή από το κράτος. Στις 7-10-2021 αναρτήθηκε η υπ'αριθμ. σύμβαση λύσης της ως άνω μίσθωσης με ημερομηνία λύσης 1-9-2021, την οποία δεν αποδέχθηκε ο προσφεύγων. Στις 1-5-2024 συνάφθηκε σύμβαση παραχώρησης υπαίθριου χώρου 10τ.μ. στο αίθριο της σκεπής του ξενοδοχείου για χρονικό διάστημα από 1-5-2024 μέχρι 31-12-2027, έναντι μηνιαίου μισθώματος 1€.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ενοικίων ύψους 36.666,66€ στο έτος 2020, 27.499,98€ στο έτος 2021 και 54.999,96€ στο έτος 2022. Οι εν λόγω δαπάνες καταχωρήθηκαν στα φορολογικά του βιβλία με αιτιολογία «ενοίκιο» στα έτη 2020 & 2021 και με αιτιολογία «..... Τουριστικά ξενοδοχεία» στο έτος 2022.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν όφειλε στην εκμισθώτρια εταιρεία ενοίκια, επικαλούμενος την υπ'αριθμ./2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής που εκδόθηκε κατόπιν αίτησης ασφαλιστικών μέτρων της εκμισθώτριας κατά του προσφεύγοντα – μισθωτή και κατά του του, ομόρρυθμου μέλους της εκμισθώτριας εταιρείας. Σύμφωνα με τον ισχυρισμό του, μετά την 1-1-2020 δεν οφείλει μισθώματα αλλά αποζημίωση χρήσης. Ως εκ τούτου δεν υποχρεούται στην εξόφληση αυτών μέσω τραπεζικού

συστήματος, καθώς οι διατάξεις της περ. ιε' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζουν την υποχρέωση εξόφλησης των ενοικίων μέσω τραπεζικού συστήματος και όχι της αποζημίωσης χρήσης.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από την έναρξη της μισθωτικής σχέσης με την εκμισθώτρια εταιρεία η εξόφληση των μισθωμάτων πραγματοποιούνταν με την πληρωμή εκ μέρους του ληξιπρόθεσμων χρεών της εκμισθώτριας, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν όλες με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής. Δεδομένου ότι δεν έχει άλλες συναλλαγές με την εκμισθώτρια συνάγεται ότι όλες οι πληρωμές που διενεργήθηκαν από τον ατομικό του τραπεζικό λογαριασμό έναντι οφειλών της εκμισθώτριας αφορούν την καταβολή των ενοικίων ή των αποζημιώσεων χρήσης. Σε ότι αφορά τα μισθώματα έτους 2020 ύψους 36.666,66€ προκαταβλήθηκαν εντός του 2019 με εξόφληση οφειλών της εκμισθώτριας στον ΕΦΚΑ, σε τραπεζικά δάνεια και στο Δήμο. Σε ότι αφορά τα μισθώματα του 2021 ύψους 27.499,98€ προκαταβλήθηκαν με πληρωμές έναντι οφειλών εντός του 2020. Πιο συγκεκριμένα, κατέβαλε στον ΕΦΚΑ συνολικά το ποσό των 13.845,36€ και στο ΚΕΑΟ το ποσό των 12.798,23€, συνολικό ποσό 26.643,59€. Το υπόλοιπο ποσό ύψους 856,39€ κατέβαλε με εξόφληση των δύο πρώτων δόσεων οφειλών ύδρευσης της εκμισθώτριας στο Δήμο Σε ότι αφορά τα μισθώματα έτους 2022 ύψους 54.999,96€ καταβλήθηκαν με εξόφληση οφειλών προς το Δήμο από το Σεπτέμβριο του 2021 μέχρι τον Απρίλιο του 2022 ποσό 3.412,57€, ενώ συνολικό ποσό 8.986,67€ καταβλήθηκαν έναντι βεβαιωμένων οφειλών εκτός ρύθμισης.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει φωτοτυπία ανάλυσης δόσεων ρύθμισης από 31-12-2016 ως 30-04-2021 (σελ. 3 έως 7), χωρίς να αναγράφεται ο φορέας της ρύθμισης, ο αριθμός πρωτοκόλλου, τα στοιχεία του οφειλέτη και τα χρέη που αυτή αφορά.(σχ.6). Επίσης, προσκομίζει επτά Σημειώματα για Πληρωμή που αφορούν διάφορες οφειλές προς τη Δ.Ο.Υ. της εκμισθώτριας εταιρείας «..... Τουριστικοί Ξενοδοχειακοί Επιχειρήσεις» ύψους 8.986,67€, χωρίς παραστατικά εξόφλησης (σχ.7), καθώς και τρία αντίγραφα πληρωμής με μεταφορά λογαριασμού, από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στην ALFA BANK προς το Κ.Ε.Α.Ο., με ημερομηνίες 21-12-2020, 15-01-2021 και 25-11-2020, ύψους 12.978,23€, χωρίς να προκύπτει ότι αφορούν σε χρέη της εκμισθώτριας (σχ.8). Τέλος, προσκομίζει εννέα αντίγραφα μεταφοράς από τον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό της ALFA BANK με εντολέα τον προσφεύγοντα προς το Δήμο έναντι ρύθμισης της εταιρείας Τουριστικοί Ξενοδοχειακοί Επιχειρήσεις», με ημερομηνίες από 9/2021 ως 4/2022, συνολικής αξίας 4.268,96€ (σχ.9).

Επειδή, κατά τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και των Ε.Λ.Π. προκύπτει ότι οι εγγραφές στα φορολογικά βιβλία θα πρέπει να αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, ενώ την ευθύνη για τη διασφάλιση και ταυτοποίηση των συναλλαγών των φορολογικών στοιχείων φέρει ο φορολογούμενος.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων καταχώρησε δαπάνες ενοικίων στα φορολογικά του αρχεία βάσει έννομης σχέσης μίσθωσης υποβληθείσας στην ΑΑΔΕ και εξέπεσε αυτές από τα ακαθάριστα έσοδα μειώνοντας τα κέρδη. Ωστόσο, δεν προσκόμισε τα απαραίτητα στοιχεία που να ταυτίζουν τις συγκεκριμένες φορολογικές εγγραφές με τις αντίστοιχες εξοφλήσεις αυτών μέσω τραπεζικού συστήματος, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 23 περ.ιε' του ν.4172/2013 και της Ε.2109/2021. Η επίκληση της παρ. 4 της Ε.2109/2021 περί συμψηφισμού ανταπαιτήσεων μεταξύ μισθωτών – εκμισθωτών, όταν αυτοί έχουν και σχέση πελάτη – προμηθευτή αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς στην προκειμένη περίπτωση, δεν υφίστανται αμοιβαίες απαιτήσεις μεταξύ του προσφεύγοντα - μισθωτή και της εκμισθώτριας εταιρείας. Εξάλλου, σύμφωνα με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα απόφαση .../2018 του Μονομελούς Πρωτοδικείου Χαλκιδικής ρητά ορίζεται η υποχρέωση του προσφεύγοντα στην καταβολή του μηνιαίου μισθώματος ύψους 4.583,33€ σε τραπεζικό λογαριασμό της εκμισθώτριας εταιρείας αρχής γενομένης από 01-12-2018, ενώ η υποχρέωση αποχώρησης του προσφεύγοντα από το μίσθιο στις 31-12-2019 εφόσον συνταχθεί οριστικό συμβόλαιο μεταβίβασης του ξενοδοχείου και ταυτόχρονα η συμφωνία ότι το ξενοδοχείο θα παραμείνει σε λειτουργία μέχρι την πώλησή του, δεν συνεπάγεται την αποβολή του προσφεύγοντα από το μίσθιο και επομένως, ο ισχυρισμός ότι από 01-01-2020 ο προσφεύγων οφείλει αποζημίωση αυθαίρετου χρήσης είναι αβάσιμος. Μεταγενέστερα της απόφασης του δικαστηρίου είναι τα συμφωνητικά μίσθωσης που έχουν αναρτηθεί στο σχετικό ηλεκτρονικό σύστημα της ΑΑΔΕ, τα οποία καλύπτουν την περίοδο τουλάχιστον από 23/7/2020 έως 02/08/2021, από τα οποία προκύπτει αδιαμφισβήτητα μισθωτική σχέση αποδεκτή εκ των δύο μερών. Περαιτέρω δε, με την ανάρτηση από την εκμισθώτρια εταιρεία της υπ' αριθμ. σύμβασης λύσης της μίσθωσης στις 07/10/2021, ο προσφεύγων δεν την αποδέχθηκε και επομένως συνέχισε να την εκλαμβάνει ως μισθωτική σχέση.

Επειδή περαιτέρω, με την Πολ. 1055/2016 δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους, ως εξής: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β'). 2. Με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, 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.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι 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 εταιρίας 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.

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. 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 [...]**».

Επειδή, από τα προσκομισθέντα σχετικά παραστατικά (σχ.9) προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατέβαλε με μεταφορά από τραπεζικό λογαριασμό της ALPHA BANK με εντολέα τον ίδιο σε τραπεζικό λογαριασμό της Ε.Τ.Ε. που ανήκει στο Δήμο, έναντι χρεών ρύθμισης της εκμισθώτριας εταιρείας, το ποσό των 533,62€ στις 28/01/2022, 01/03/2022, 01/04/2022, 03/05/2022, 30/09/2021, 30/11/2021 & 29/12/2021 και τα ποσά 373,16€ & 160,46€ στις 26/10/2021. Από τα λοιπά προσκομισθέντα παραστατικά (σχετικά 6,7 & 8) δεν προκύπτει η εξόφληση των υποχρεώσεων του προσφεύγοντα με καταβολή έναντι χρεών της εκμισθώτριας.

Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι μέρος των μισθωμάτων εξοφλήθηκε με μεταφορές ποσών από τραπεζικό λογαριασμό του έναντι χρεών της

εκμισθώτριας στο Δήμο Κασσάνδρας και τα καταβληθέντα ποσά εκπίπτουν ως δαπάνη κατά το έτος καταβολής τους, καθώς δεν προκύπτει ότι αυτά αφορούν σε προεξοφλήσεις ενοικίων.

Επειδή, οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου ως ειδικότερες κασιγχύουν έναντι των λοιπών διατάξεων, ενώ η φορολογική διοίκηση κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων ενεργεί με δέσμια αρμοδιότητα, δηλαδή εξετάζει αν συντρέχουν από το νόμο οι νομικές και πραγματικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του κανόνα δικαίου και είναι υποχρεωμένη να εκδώσει ατομική πράξη που θα διέπει την ατομική ρύθμιση που προκαθορίζει ο κανόνας αυτός.

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης ιε' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, διευκρινίζεται ότι ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-03-2024 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **26-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ.... & .../27-3-2024 οριστικών πράξεων φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2021 & 2022.

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

1)Επί της υπ' αριθμ. .../27-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ζημία που αναγνωρίζεται	61.779,60€	25.112,94€	25.112,94€	36.666,66€

2)Επί της υπ' αριθμ. .../27-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

	ΠΟΣΑ	ΠΟΣΑ	ΠΟΣΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
--	------	------	------	---------

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	1.500,00	22.223,46	20.088,98	18.588,98
	Της συζύγου	2.500,00	2.500,00	2.500,00	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	131,26	3.718,83	3.121,17	2.989,91
Προκαταβολή φόρου		74,25	74,25	74,25	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022			1.793,79	1.494,96	1.494,96
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					0,00
Διαφορά συμψηφισμού					0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	205,51	5.586,87	4.690,38	4.484,87
	Για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022.

3)Επί της υπ' αριθμ. .../27-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	0,00	39.336,42	37.201,74	
	Της συζύγου	4.221,42	4.221,42	4.221,42	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό	50,37			
	Χρεωστικό ποσό		9.045,27	8.276,79	8.327,16
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022			4.547,82	4.113,21	4.113,21

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					0,00
Διαφορά συμψηφισμού					0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	599,63	14.243,09	13.040,00	12.440,37
	Για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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