



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 12/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2630

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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. Την από 24/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό/28-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της με αριθμό/28-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους

2020, της με αριθμό/28-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 και της με αριθμό/28-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 24/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

1. Με την με αριθμό/28-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.337,01 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 1.168,51 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 191,51, ήτοι συνολικό ποσό **3.697,03 €**.

2. Με την με αριθμό/28-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 116.700,35 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 58.350,18 €, ήτοι συνολικό ποσό **175.050,53 €**.

3. Με την με αριθμό/28-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους ποσού **1.018,93 €**, έναντι του δηλωθέντος ποσού 1.081,52 €, ήτοι διαφορά ποσού 62,59 €.

4. Με την με αριθμό/28-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους ποσού **10.835,65 €**, έναντι του δηλωθέντος ποσού 12.575,14 €, ήτοι διαφορά ποσού 1.739,49 €.

Δυνάμει της/23-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2019 και 2020, στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο ελαίων».

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα ακόλουθα :

Ως προς το εισόδημα, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές :

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2019		
Φορολογικό έτος 2019	Ποσό	Αντισυμβαλλόμενος
Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500 € χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθρου 23 ΚΦΕ)	12.127,50 €	 ΑΦΜ:
Διαφορά στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα έναντι των εγγραφών στα λογιστικά αρχεία της φορολογικής περιόδου 2019	260,80 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΛΟΓ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2019	12.388,30 €	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2020		
Φορολογικό έτος 2020	Ποσό	Αντισυμβαλλόμενος
Δαπάνες ενοικίων που η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (περ. ιε' άρθρου 23 ΚΦΕ)	2.300,00 €	 με ΑΦΜ:
Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500 € χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθρου 23 ΚΦΕ)	10.620,00 €	 ΑΦΜ:
	289.960,00 €	 ΑΦΜ:
	510,00 €	
	10.607,19 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2020	313.997,19 ΕΥΡΩ	

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες διαφορές :

Φορολογικό έτος 2019

Υπήρξε διαφορά μεταξύ του συνόλου των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών και των καταχωρήσεων στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα ύψους **260,80 €** με αναλογούντα φόρο εκροών **62,59 €**, ο οποίος και καταλογίστηκε.

Φορολογικό έτος 2020

Σύμφωνα με τα τιμολόγια που προσκομίστηκαν, το σύνολο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για την ελεγχόμενη περίοδο 2020 ανέρχονται στο ποσό των **109.746,00 €**. Στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μεταφέρθηκαν λανθασμένα τα δεδομένα των βιβλίων και ανέρχονται συνολικά στο ποσό των **115.233,07 €**

αντί του ορθού (λιγότερου) **109.746,00 €**. Αντίστοιχα στις δηλώσεις listing μεταφέρθηκαν επίσης λανθασμένα τα δεδομένα των βιβλίων και ανέρχονται στο ποσό των **115.412,40 €** αντί του ορθού των **109.746,00 €**.

Σύμφωνα με τα τιμολόγια που προσκομίστηκαν, το σύνολο των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών για την ελεγχόμενη περίοδο 2020 ανέρχονται στο ποσό των **2.805,00 €**. Στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μεταφέρθηκαν λανθασμένα τα δεδομένα των βιβλίων και ανέρχονται συνολικά στο ποσό των **3.795,00 €**, αντί του ορθού **2.805,00 €**. Αντίστοιχα στις δηλώσεις listing μεταφέρθηκαν επίσης λανθασμένα τα δεδομένα των βιβλίων και ανέρχονται στο ποσό των **3.135,00 €** αντί του ορθού των **2.805,00 €**.

Τέλος καταχωρήθηκε στα λογιστικά αρχεία το υπ' αρ./30-9-2020 τιμολόγιο εκδόσεως καθαρής αξίας **510 €** και αξίας ΦΠΑ **122,40 €**, το οποίο δεν δηλώθηκε από τον στις καταστάσεις ΜΥΦ, δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, συνεπώς δεν μπορεί να αναγνωρισθεί προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτό το φορολογικό στοιχείο αξίας και καταλογίστηκε.

Οι ανωτέρω διαφορές αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	0120-1220 Δήλωσης	0120-1220 Ελέγχου	Διαφορά
ΕΙΣΡΟΕΣ			
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	389.509,18 €	388.999,18 €	510,00 €
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	115.233,07 €	109.746,00 €	5.487,07 €
Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών αρ.14.2.α	3.795,00 €	2.805,00 €	990,00 €
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	508.537,25 €	501.550,18 €	6.987,07 €
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	56.737,35 €	56.614,95 €	122,40 €
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών	27.655,94 €	26.339,04 €	1.316,90 €
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών αρ.14.2.α	910,80 €	673,2	237,60 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (από 04/2015)	85.304,09 €	83.627,19 €	1.676,90 €
Π.Υ. προηγούμενης περιόδου	1.081,52€	1.018,93€	62,59€
Συνολικό Ποσό κατά το οποίο μειώνεται το πιστωτικό υπόλοιπο			1.739,49€

Ακολούθως, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία της επίδοσης στον προσφεύγοντα του/28-05-2024 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 παρ. 1 & 65 παρ. 4 του Ν.5104/2024 - κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999, επί του οποίου κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα υπόμνημα με τις απόψεις του, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και στη συνέχεια, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

1. Απόκλιση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτά τα παραστατικά εκδόσεως της εταιρείας «.....» - ΑΦΜ» μεταξύ της 15/03/2020 και 08/12/2020 για ληφθέντα αγαθά χονδρικής πώλησης, αφού από την άλλη έγινε δεκτή η πώληση αυτών των ιδίων αγαθών στους πελάτες του.
3. Εσφαλμένη – νομικά και πραγματικά – η απόρριψη των επιταγών ως μέσο τραπεζικής πληρωμής παραστατικών – Η επιταγή συνιστά τυπικό μέσο πληρωμής.
4. Εσφαλμένα απορρίφθηκε το υποβληθέν αίτημα χορήγησης περαιτέρω προθεσμίας για προσκομιδή επιταγών διά των οποίων έλαβε χώρα διατραπεζική εξόφληση των επίμαχων δαπανών – Ουσιαστική παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και αρχής της χρηστής διοικήσεως.
5. Έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου, στην οποία αυτή στηρίζεται.
6. Εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτές οι αντιρρήσεις του προς την απόρριψη έκπτωσης μέρους των μισθωμάτων που κατέβαλε κατά το φορολογικό έτος 2020.
7. Επικουρικώς επιβάλλεται να εφαρμοστούν ευμενέστερες, για το φορολογούμενο, διατάξεις από το χρόνο της επίμαχης χρήσεως έως σήμερα και όχι απαραίτητα οι σήμερα ισχύουσες.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί αποκλίσεων του Σ.Δ.Ε. και των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή στο άρθρο 33 του Ν.5104/2024 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επέδωσε στον προσφεύγοντα νόμιμα το με αριθμό/28-05-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένες την υπ' αριθμ./28-5-2024 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε./ Προστίμου εισοδήματος φορ. έτους 2019, την υπ' αρ. αριθμ./28-5-2024 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε./ Προστίμου εισοδήματος φορ. έτους 2020, την υπ' αρ./28-5-2024 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 και την υπ' αρ./28-5-2024 Πράξη

Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020, στις οποίες αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει διαφορά στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 μεταξύ του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και της υπ' αριθμ./28-06-2024 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Ωστόσο ο ισχυρισμός του τυγχάνει αβάσιμος, καθώς ο προσφεύγων συγχέει τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. με αυτά του εισοδήματος του ίδιου φορολογικού έτους, τα οποία διέπονται από διαφορετικές διατάξεις νόμου. Εν προκειμένω, στη σελίδα 10 του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου αναφέρεται αναλυτικά ο προσδιορισθείς φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, ο οποίος συμπίπτει με τον προσδιορισθέντα φόρο στην επίμαχη οριστική πράξη και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό σχετικά με τις εξοφλήσεις των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία “..... - ΑΦΜ”.

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

Επειδή στα άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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. [...]

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,...

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:

«....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις 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).

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

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

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

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.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

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. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των

πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές **ρητά ορίζεται** ότι δεν εκπίπτουν:**β)** Κάθε είδους **δαπάνη** που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας **άνω των 500 ευρώ**, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας..... ».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ1216/2014 :

«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. 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».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

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.»

Επειδή στην ΠΟΛ1055/2016 ορίζεται :

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.

3. 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.

6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος».

Επειδή σύμφωνα με την 28/06/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση τριάντα έξι παραστατικά που εκδόθηκαν από την εταιρεία με την επωνυμία “..... - ΑΦΜ” για τη φορολογική περίοδο 15/03/2020 - 08/12/2020, αξίας άνω των 500,00 € έκαστο και συνολικής αξίας 289.960 €, διότι δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των παραστατικών αυτών έλαβε χώρα μέσω τραπεζής και συγκεκριμένα μέσω της οπισθογράφησης στον εκδότη των παραστατικών αυτών, επιταγών πελατείας της επιχείρησής του, τις οποίες εμφάνισε προς πληρωμή στις πληρώτριες τράπεζες (κατά βάση επρόκειτο για την Τράπεζα Πειραιώς Α.Ε.) και πληρώθηκαν πράγματι από τους εκδότες τους - πελάτες της επιχείρησής του. Σε ότι αφορά στις καταβολές του μέσω του λογαριασμού στην Τράπεζα EUROBANK ΑΕ, τα ποσά προέρχονται από τον βασικό του πελάτη «.....».

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει κίνηση του με αριθμό λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς ΑΕ με όνομα πελάτη «..... - ΑΦΜ» όπου φαίνονται εξοφλήσεις επιταγών, χωρίς περαιτέρω στοιχεία και τις καταθέσεις πληρωμών του πελάτη «.....» στην Τράπεζα EUROBANK ΑΕ. Ωστόσο, οι εν λόγω τραπεζικές κινήσεις ουδόλως αποδεικνύουν την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εταιρεία «.....- ΑΦΜ», καθώς δεν αποδεικνύεται ως τελικός αποδέκτης των χρημάτων η ανωτέρω εκδότρια εταιρεία. Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του δεν προσκομίζει τα σώματα των επιταγών, που όπως επικαλείται παραδόθηκαν στην εταιρεία «.....», προκειμένου να αποδειχθεί ο ισχυρισμός του περί οπισθογράφησης και εξόφλησης των επιταγών αυτών.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι δεν είναι δυνατό από τη μία η φορολογική αρχή να αποδέχεται ότι πούλησε τα προϊόντα που έλαβε από την εταιρεία «.....» και από την άλλη να μη δέχεται την αγορά αυτών.

Επειδή από τον νόμο ορίζεται ρητά ότι για την αναγνώριση μιας δαπάνης αξίας άνω των 500 ευρώ θα πρέπει αυτή να εξοφλείται με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Επομένως, ο προσφεύγων όφειλε να αποδείξει την εξόφληση των επίμαχων αγορών με τη χρήση τραπεζικού μέσου. Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και αρχής της χρηστής διοικήσεως

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«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 προφορικά, 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. 3.....4.....».

Επειδή στη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας" εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα εξής αναφορικά με το άρθρο 28, που αναριθμήθηκε με τον νέο Κ.Φ.Δ. σε άρθρο 33 :

«Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και 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, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός 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 τη 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 παρασχεθήκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.

Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των Σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου.»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων εκδόθηκε το με αριθμό/28-05-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση του άρθρου 33 παρ. 1 & 65 παρ. 4 του Ν.5104/2024.

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α' , σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσoglou, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α' , σελ. 762).

Επειδή ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση κατέθεσε στη φορολογική αρχή το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/18-6-2024 υπόμνημα με τις απόψεις - αντιρρήσεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, ζητώντας παράλληλα προθεσμία τριάντα ημερών (άλλως οποιαδήποτε προθεσμία κρίνεται ως επαρκής), προκειμένου να αιτηθεί από τις πληρώτριες τράπεζες και να προσκομίσει αντίγραφα των σωμάτων των επιταγών αυτών με εκδότες πελάτες της επιχείρησής του, τις οποίες οπισθογράφησε υπέρ της εταιρείας «.....», η οποία με τη σειρά της εξοφλήθηκε αφού τις εμφάνισε προς πληρωμή στις πληρώτριες τράπεζες και καλύφθηκαν από τους εκεί τηρούμενους λογαριασμούς των εκδοτών τους. Το εν λόγω αίτημα δεν έγινε δεκτό από τη φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι η εικοσαήμερη προθεσμία που δίνεται από το νόμο, προκειμένου ο φορολογούμενος να εκθέσει της απόψεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου είναι αποκλειστική. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η άρνηση της φορολογικής αρχής αντίκειται του δικαιώματος της κλήσης προς ακρόαση και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (νέος Κ.Φ.Δ.) : «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την

ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

5, Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος καλείται υποχρεωτικά σε ακρόαση. Με απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι, μεταξύ άλλων, η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής και κατά συνέπεια στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρα 63 επ. Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας).

Επειδή εξάλλου, όπως ήδη έχει κριθεί (ΣΤΕ 4447/2012) «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.»

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης να προσκομίσει με την ενδικοφανή του προσφυγή αντίγραφα των σωμάτων των επιταγών, τις οποίες επικαλείται για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εταιρεία «.....», κατ' εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης, γεγονός που δεν έπραξε.

Επειδή, η Διοίκηση οφείλει να ενεργεί στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ή των χρηστών διοικητικών ηθών, δηλαδή της χρηστότητας της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων προς τους διοικούμενους. Η αρχή αυτή εμφανίζεται ως εκδήλωση της αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης που επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον και να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου και ως εκ τούτου αποτελεί εν τοις πράγμασι εφαρμογή της αρχής της ισότητας των πολιτών

ενώπιον του νόμου υπό την έννοια ότι τους καλύπτει και απέναντι στους εφαρμοστές του νόμου. Η αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης αποτελεί γενική αρχή συνταγματικού επιπέδου ενώ θεωρείται ότι αποτελεί ειδικότερη έκφραση της γενικότερης αρχής του Κράτους Δικαίου που απορρέει από το Σύνταγμα (βλ. Α.Ι.Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελ. 456-458). Εξυπακούεται δε, ότι η δράση της διοίκησης δεν λειτουργεί τιμωρητικά, αλλά ασκεί τις αρμοδιότητες της σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί. Εξάλλου «τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους» (ΣτΕ 1738/2018 Ολομ σκέψη 5^η). Εν προκειμένω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής λειτούργησε στα πλαίσια της νομιμότητας εφαρμόζοντας τις φορολογικές διατάξεις, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί έλλειψης ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου, στην οποία αυτή στηρίζεται.

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα

της επιβολής του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 06/2024 εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παράβασεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό σχετικά με την απόρριψη μέρους καταβληθέντων μισθωμάτων

Επειδή με το άρθρο 13 του Ν.4646/2019 ορίζεται :

«Στο [άρθρο 23 του Ν. 4172/2013](#) προστίθεται νέα περίπτωση *ιε'* ως εξής:

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»

Επειδή στην με αριθμό Ε2109/2021 εγκύκλιο με θέμα «Προϋπόθεση για την αναγνώριση δαπάνης ενοικίου» ορίζεται :

«1 . Με τις διατάξεις του [άρθρου 13](#) του ν. [4646/2019](#) προστέθηκε στο [άρθρο 23](#) του ν. [4172/2013](#) (ΚΦΕ) νέα περίπτωση *ιε'*, σύμφωνα με την οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Πιο συγκεκριμένα, 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 για τη φορολογική περίοδο 2020 δηλώθηκε ότι καταβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα 5.200 € για μισθώματα και προσκομίστηκαν αποδείξεις διατραπεζικής εξόφλησης του ενοικίου μέσω λογαριασμού της Τράπεζας Eurobank, ύψους 2.900,00 €, με αποτέλεσμα η φορολογική αρχή να μην του αναγνωρίσει δαπάνη ενοικίου ύψους 2.300,00 €, η οποία προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα του οικείου έτους. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λόγω του covid19 ίσχυσε ειδικό καθεστώς ως προς τη διευκόλυνση πληρωμής μισθωμάτων, δυνάμει των Π.Ν.Π. που εξεδόθησαν από την 14.03.2020 και στη συνέχεια δόθηκε η δυνατότητα αναστολής πληρωμής μέρους των μισθωμάτων επαγγελματικής χρήσης για τις επιχειρήσεις που επλήγησαν από τα περιοριστικά μέτρα αναγκαστικής εφαρμογής λόγω πανδημίας.

Επειδή σύμφωνα με την από 11.3.2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 55) «Ο μισθωτής επαγγελματικής μίσθωσης προς εγκατάσταση επιχείρησης, για την οποία έχουν ληφθεί ειδικά και έκτακτα μέτρα περί αναστολής ή προσωρινής απαγόρευσης λειτουργίας για προληπτικούς ή κατασταλτικούς λόγους που σχετίζονται με τον κορωνοϊό COVID-19, απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής του 40% του συνολικού μισθώματος για τους μήνες Μάρτιο, Απρίλιο, Μάιο 2020 έως και τον Οκτώβριο του 2020, κατά παρέκκλιση των κείμενων διατάξεων περί μισθώσεων». Αντίστοιχα ο εκμισθωτής όφειλε να υποβάλει δήλωση COVID στην πλατφόρμα της ΑΑΔΕ για να δηλώσει τη μείωση του μισθώματος και να επωφεληθεί τα φορολογικά πλεονεκτήματα που αυτό συνεπαγόταν σύμφωνα με τις ΠΟΛ Ε2184/2020 και Ε2060/2021.

Από τη διάταξη του νόμου δεν προκύπτει απαλλαγή του μισθωτή από τη καταβολή των ενοικίων με τη χρήση τραπεζικού μέσου, υποχρέωση που επιβλήθηκε στους μισθωτές επαγγελματικών εγκαταστάσεων από 01/01/2020. Ο προσφεύγων δεν επικαλείται συγκεκριμένη διάταξη νόμου προς επίρρωση του ισχυρισμού του. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αναληθής και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον έβδομο επικουρικός προβαλλόμενο ισχυρισμό περί ευμενέστερης διάταξης.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός των προσαυξήσεων ύψους 58.350,18 € αφορά σε μεταγενέστερο αυστηρότερο τρόπο υπολογισμού που δεν υφίστατο κατά την επίδικη χρήση και ζητά να εφαρμοστεί η ευμενέστερη διάταξη

Επειδή με την με αριθμό/28-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 116.700,35 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 58.350,18 € ($116.700,35 \times 50\%$), ήτοι συνολικό ποσό 175.050,53€.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ν.4174/2013 ως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο (φορολογικά έτη 2019 και 2020), ο οποίος κωδικοποιήθηκε με το Ν.4987/2022, ορίζεται :

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή σύμφωνα με τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024) στο άρθρο 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» ορίζεται :

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή στο άρθρο 85 του ίδιου νόμου ορίζεται :

«Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος».

Επειδή από την επισκόπηση των ανωτέρω διατάξεων, τόσο των παλαιότερων, όσο και του ισχύοντα Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024), προκύπτει ότι για την ανακριβή δήλωση επιβάλλεται πρόστιμο 50% επί της διαφοράς του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. Επομένως δεν τίθεται θέμα ευνοϊκότερης διάταξης που θα πρέπει να εφαρμοστεί προς όφελος του φορολογούμενου, όπως αόριστα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθώς το πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης παραμένει το ίδιο από 17/10/2015 και ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό/28-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	3.697,03 €	3.697,03 €

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

2. Η με αριθμό/28-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	175.050,53 €	175.050,53 €

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

3. Η με αριθμό/28-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.081,52 €	1.018,93 €	1.018,93 €
----------------------------	-------------------	-------------------	-------------------

4. Η με αριθμό/28-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12.575,14 €	10.835,65 €	10.835,65 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

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.