



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 3525

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου  
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα  
Τηλέφωνο : 213 1312413  
E-mail : ded.ath@aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., ΑΦΜ ....., με έδρα ....., οδός ....., κατά των υπ' αριθμ.:

- ...../29.08.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ....,
- ...../29.08.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ....,
- ...../29.08.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ....

**5.** Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., ΑΦΜ ....., η οποία υποβλήθηκε **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:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. .... /29.08.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 260.627,48 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ποσού 130.313,74 € και τελών χαρτοσήμου ποσού 13,13 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **390.954,35 €**.

Με την υπ' αριθμ. .... /29.08.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 187.116,04 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ποσού 93.558,02 € και τελών χαρτοσήμου ποσού 206,28 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **280.880,34 €**.

Με την υπ' αριθμ. .... /29.08.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 499.684,30 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ποσού 249.842,15 € και τελών χαρτοσήμου ποσού 41,03 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **749.567,48 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 29/08/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. .... /09-07-2024 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... (σε αντικατάσταση της αρ. πρωτ. .... /12-01-2022 εντολής).

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, καταλογίστηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές ανά φορολογικό έτος:

#### 2018

Ανάλυση	Ποσά (€)	Προσβολή με προσφυγή
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας	1.798,74	ΝΑΙ
Δαπάνες γενικής διεύθυνσης (μικροποσά)	1.052,02	ΝΑΙ
Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	12.709,05	ΝΑΙ
Μη δηλωθέντα έσοδα	382,50	ΌΧΙ
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	13.203.380,34	ΌΧΙ
Λοιπές διαφορές	3.248,36	ΌΧΙ
<b>Σύνολο</b>	<b>13.222.571,01</b>	

2019

Ανάλυση	Ποσά (€)	Προσβολή με προσφυγή
Καύσιμα	16.935,62	ΝΑΙ
Δαπάνες γενικής διεύθυνσης (μικροποσά)	745,06	ΝΑΙ
Αποσβέσεις ενσώματων αγαθών	4.112,28	ΝΑΙ
Μη δηλωθέντα έσοδα	4.584,00	ΌΧΙ
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	12.323.855,57	ΌΧΙ
Λοιπές διαφορές	5.957,68	ΌΧΙ
<b>Σύνολο</b>	<b>12.356.190,21</b>	

2020

Ανάλυση	Ποσά (€)	Προσβολή με προσφυγή
Καύσιμα	9.042,97	ΝΑΙ
Δαπάνες γενικής διεύθυνσης (μικροποσά)	168,81	ΝΑΙ
Αποσβέσεις κτιρίων .....	667.117,57	ΝΑΙ
Αποσβέσεις κτιρίων ..... προηγούμενων χρήσεων	7.038.480,95	ΌΧΙ
Αποσβέσεις λοιπών ενσώματων αγαθών	1.956,00	ΌΧΙ
Μη δηλωθέντα έσοδα	540,00	ΌΧΙ
Ολοκληρωμένα έργα προηγούμενης χρήσης	11.485.659,43	ΝΑΙ
Τόκοι δανείων ..... προηγούμενων χρήσεων	939.202,97	ΝΑΙ
Λοιπές διαφορές	129.080,83	ΌΧΙ
<b>Σύνολο</b>	<b>20.271.249,53</b>	

Η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι λόγο:

**Μη νόμιμη η προσαύξηση των καθαρών κερδών με λογιστικές διαφορές, λόγω μη αναγνώρισης των οικείων δαπανών ως εκπεστέων από τα ακαθάριστα έσοδα.**

Στη συνέχεια, προβάλλει ειδικότερους περαιτέρω ισχυρισμούς:

- 1) Ως προς τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες
- 2) Ως προς τις δαπάνες που αντιστοιχούν σε φόρο επί της ακίνητης περιουσίας
- 3) Ως προς τις δαπάνες γενικής διεύθυνσης (μικροποσά)
- 4) Ως προς τις φορολογικές αποσβέσεις ενσώματων αγαθών

Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ως άνω επιμέρους ισχυρισμό της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής

- Έξοδο προηγούμενης χρήσης ύψους 12.709,05 € στο φορολογικό έτος 2018

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 25, 51-54), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπάνης ύψους 12.709,05 €, που είχε καταχωρηθεί στον λογ. Γ/Λ 82.00.99.000.000 «Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων», στη βάση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εν λόγω εγγραφή δεν αφορά δαπάνη προγενέστερων χρήσεων που εξέπεσε σε μεταγενέστερη χρήση κατά παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, αλλά σε διαγραφή ισόποσης απαίτησης της απορρωφθείσας κατά το παρελθόν (έτος 2005) ....., η οποία ανέμενε την κάλυψη δαπανών της αυτού του

ύπους στο πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Προγράμματος ..... για τα έτη 1993-1996, γεγονός που ωστόσο ουδέποτε έλαβε χώρα. Σε αυτή τη βάση, ισχυρίζεται ότι δικαιούτο να εκπέσει το σχετικό έξοδο από τα ακαθάριστα έσοδά της, ως καθολικός διάδοχος της εν λόγω οντότητας.

**Επειδή** η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει αντίγραφο του υπ' αριθμόν 31645/15-12-2005 συμβολαιογραφικού εγγράφου συγχώνευσης των δύο εταιρειών του Συμβολαιογράφου ....., στο φύλλο 16 του οποίου αναφέρεται ότι «*Το ποσό αυτό (€ 12.709,05) δεν πρόκειται να εισπραχθεί κατά δήλωση των αρμοδίων και θα πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα*».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014:

«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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

[...].»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ. 1 του ν.4308/2014:

«Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

....

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή **βάσει της αρχής του δουλευμένου** [...].»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, ήδη από τη χρονική στιγμή της κατάρτισης του συμβολαιογραφικού εγγράφου της συγχώνευσης, ήταν γνωστό και παραδεκτό ότι το επίμαχο ποσό δεν επρόκειτο να εισπραχθεί και πως έπρεπε να μεταφερθεί στα αποτελέσματα.

**Επειδή** συνεπώς, τουλάχιστον από το φορολογικό έτος 2015 (έτος έναρξης ισχύος του ν.4308/2014) και εντεύθεν, τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δεν παρουσίαζαν με ορθότητα τα οικονομικά δεδομένα αυτής ως προς το επίμαχο ζήτημα, δεδομένου ότι εμφάνιζαν ως εισπράξιμη μία απαίτηση, η οποία είχε προ πολλού κριθεί ως μη εισπράξιμη. Αυτό σημαίνει ότι το γεγονός της μεταφοράς της εν λόγω απαίτησης στα αποτελέσματα εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018, τελεί κατά παράβαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Δαπάνες καυσίμων ύψους 16.935,62 € στο φορολογικό έτος 2019 και 9.042,97 € στο φορολογικό έτος 2020

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 26-27, 55-58 και 65-68), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών προμήθειας υγρών καυσίμων ύψους 16.935,62 € στο φορολογικό έτος 2019 και 9.042,97 € στο φορολογικό έτος 2020, που είχαν καταχωρηθεί στον λογ. Γ/Λ 64.08.00.001.024 «Καύσιμα-λοιπά υλικά θέρμανσης», λόγω του ότι δε συνοδεύονταν από κατάλληλο δικαιολογητικό. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε πως τα παραστατικά που έλαβε η προσφεύγουσα για την προμήθεια καυσίμων θέρμανσης από τους προμηθευτές της είχαν εκδοθεί χωρίς τη χρήση ΦΗΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρ. 8 και 12 του ν.4308/2014 και των ΠΟΛ 1208/2018 και Ε.2056/2019.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, η έκδοση φορολογικού στοιχείου χωρίς χρήση ΦΗΜ αφορά τον εκδότη και όχι τον λήπτη αυτού, ήτοι εν προκειμένω την ίδια, η οποία είχε στη διάθεσή της τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που αποτύπωναν και αντιστοιχούσαν σε αληθείς και ακριβείς συναλλαγές. Παράλληλα, επικαλείται εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών, χωρίς να προσκομίζει ωστόσο αποδεικτικά πληρωμής παρά μόνο αναλυτικά καθολικά των σχετικών λογαριασμών προμηθευτών (σχετ. 6 & 21).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.  
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**.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/2018 με θέμα «Διαβίβαση δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται από Φ.Η.Μ., που είναι εγκατεστημένες σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, σε βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

«Άρθρο 1

Έκταση εφαρμογής περιεχόμενο υποχρέωσης

Οι οντότητες με αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία καυσίμων μέσω πρατηρίων, την πώληση πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και την προμήθεια υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, υποχρεούνται να διαβιβάζουν, ηλεκτρονικά, τα ακόλουθα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων με τη χρήση Φ.Η.Μ., η έκδοση των οποίων ορίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 12 του ν. 4308/2014:

[...]

## Άρθρο 2

### Χρόνος διαβίβασης

Τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων, που αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο, διαβιβάζονται από τις υπόχρεες οντότητες αποκλειστικά ηλεκτρονικά, σε βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. ανά Φ.Η.Μ. και για κάθε ένα παραστατικό που εκδίδεται, το αργότερο με το πέρας των διενεργούμενων συναλλαγών, σε ημερήσια βάση. Οι τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για τη διαβίβαση δεδομένων σε βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται στην απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1166/2018 (Β' 3603).

[...].

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2056/2019 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την Απόφαση ΠΟΛ.1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών και την Απόφαση ΠΟΛ. 1218/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.»:

«Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας και προκειμένου να επιλυθούν πρακτικά ζητήματα που έχουν προκύψει μετά την ισχύ της Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1208/2018, καθώς και της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1218/2018, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

**1.** Με την Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1002/2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 3/5.1.2015) ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι για τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης των υπόχρεων οντοτήτων, παρέχεται απαλλαγή από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών αποδείξεων πώλησης μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (παρ. 4β' του άρθρου 1 της ως άνω Απόφασης). Συνεπώς, η χρήση Φ.Η.Μ. (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) είναι προαιρετική για τις ως άνω περιπτώσεις.

**2.** Για τις διενεργούμενες πωλήσεις καυσίμων, του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης, προς άλλες οντότητες (χονδρικές πωλήσεις), στις εγκαταστάσεις του πρατηρίου, τα τιμολόγια εκδίδονται με τη χρήση Φ.Η.Μ. και παρέχονται οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης αυτών:

α) απευθείας έκδοση τιμολογίου μέσω προγράμματος εμπορικής διαχείρισης,

β) έκδοση απόδειξης εσόδου, στην οποία πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, πληκτρολογείτε μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών-εκροών, ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος της αντισυμβαλλόμενης οντότητας, καθώς και ο Α.Φ.Μ. αυτής και αναγράφονται τα υπόψη στοιχεία επί αυτής. Η υπόψη απόδειξη εσόδου επέχει θέση τιμολογίου. Στο αρχείο e.txt αναφέρεται ο ΑΦΜ του λήπτη και ο κωδικός είδος παραστατικού έχει την τιμή 222,

γ) αντικατάσταση της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης εσόδου με πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης και στη συνέχεια έκδοση του τιμολογίου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του παρόντος. Σημειώνεται ότι η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη καθώς και το πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης παραμένουν στην οντότητα-εκδότη, η οποία υποχρεούται να τα διαφυλάσσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4308/2014,

δ) έκδοση τιμολογίου σε αντικατάσταση μόνο μίας ισόποσης απόδειξης εσόδου χωρίς προηγούμενη έκδοση πιστωτικού λιανικής. Σημειώνεται ότι η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου, παραμένει στην οντότητα-εκδότη, η οποία υποχρεούται να τη διαφυλάσσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή στο πεδίο συμπληρωματικών πληροφοριών του αρχείου e.txt τοποθετείται ως πρώτος χαρακτήρας το «R». Επίσης είναι απαραίτητη η ενσωμάτωση της πληροφορίας για την απόδειξη εσόδου που

αντικαθίσταται, ως εξής: μέσα στο πεδίο «σειρά» του τιμολογίου, μετά την σειρά, ακολουθεί: #173#αριθμός απόδειξης εσόδου#σειρά απόδειξης εσόδου. Αν το τιμολόγιο στερείται σειράς, τότε το πεδίο σειρά περιέχει #173#αριθμός απόδειξης εσόδου#σειρά απόδειξης εσόδου. Παράδειγμα πεδίου συμπληρωματικών πληροφοριών: R?20!30.125.

3. Σε περίπτωση κατά την οποία οι ως άνω οντότητες διενεργούν πωλήσεις καυσίμων προς άλλες οντότητες (χονδρικές πωλήσεις), εκτός των εγκαταστάσεων των πρατηρίων, στο εκδιδόμενο συγκεντρωτικό παραστατικό διακίνησης αναγράφεται και ο αύξων αριθμός της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης εσόδου. Στη συνέχεια για την έκδοση του σχετικού τιμολογίου εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις γ' ή δ' της παραγράφου 2 του παρόντος.

4. Επίσης, για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καυσίμων σε άλλες οντότητες, στο εκδιδόμενο παραστατικό διακίνησης αναγράφεται και ο αύξων αριθμός της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης εσόδου. Στη συνέχεια, για την έκδοση του συγκεντρωτικού τιμολογίου εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του παρόντος.

5. Περαιτέρω, σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος εισροών-εκροών λόγω βλάβης ή σε περίπτωση που υφίστανται τεχνικά προβλήματα του τηλεπικοινωνιακού δικτύου, τα δεδομένα που ορίζονται από την Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/2012 αποστέλλονται το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης μέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος.

6. Τέλος, σημειώνεται ότι στο ίδιο πρατήριο επιτρέπεται η λειτουργία περισσότερων του ενός ΦΗΜ, δηλωμένων στο ίδιο υποκατάστημα».

**Επειδή** στην κρινόμενη υπόθεση, από το σώμα των επίμαχων τιμολογίων προκύπτει ότι αυτά εκδόθηκαν χειρόγραφα, ήτοι χωρίς την χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών κατά παράβαση των κειμένων διατάξεων.

**Επειδή** συνεπώς, η προσφεύγουσα δεν κατέχει κατάλληλα δικαιολογητικά (φορολογικά στοιχεία) για την αναγνώριση των επίμαχων δαπανών, ήτοι δεν πληρούται η προϋπόθεση της περ. (γ') του άρθρου 22 του ν.4172/2022.

**Επειδή** ενισχυτικό στοιχείο περί της μη έκπτωσης των επίμαχων δαπανών είναι το γεγονός ότι, όπως αναφέρεται στη σελ. 68 της Έκθεσης Ελέγχου, ο αντισυμβαλλόμενος ..... με Α.Φ.Μ. .... δεν τις έχει συμπεριλάβει στις υποβληθείσες Καταστάσεις Εσόδων Εξόδων φορολογικών ετών 2019 και 2020 (αποκλίσεις εξόδων).

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

- Έξοδο «Ολοκληρωμένα έργα προηγούμενης χρήσης» ύψους 11.485.659,43 € στο φορολογικό έτος 2020

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ. 1 του ν.4308/2014:

«Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

....

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου [...].»

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 26, 59-64), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπάνης ύψους 11.485.659,43 €, που είχε καταχωρηθεί στον λογ.

Γ/Λ 82.00.00.000.100 «Ολοκληρωμένα έργα προηγούμενης χρήσης», στη βάση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εν λόγω εγγραφή δεν αφορά δαπάνη προγενέστερων χρήσεων που εξέπεσε σε μεταγενέστερη χρήση κατά παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι το έτος ..... ο -κατά ποσοστό 99% μέτοχός της- ....., βάσει της υπ' αριθμόν ...../..... απόφασης ..... (σχετ. 7), αποφάσισε την, κατ' εντολή και για λογαριασμό του, εκτέλεση από την προσφεύγουσα εργασιών ..... Μετά την ολοκλήρωση των έργων και λόγω της απόκτησής τους ως πάγια στοιχεία από τον ....., δε θα καταβαλλόταν μείρισμα προς αυτόν. Ήτοι, η ανάληψη ολόκληρου του κόστους των έργων εκ μέρους της προσφεύγουσας θα στοιχειοθετούσε ένα «οιονεί μείρισμα» προς τον κατά 99% μέτοχό της ..... Σε αυτή τη βάση, η προσφεύγουσα επικαλείται πως, όσο διαρκούσε η κατασκευή των έργων καταχωρούσε τις σχετικές δαπάνες στα δικά της λογιστικά βιβλία σε λογαριασμούς ΓΛ της ομάδας 15 (Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση) και όταν τελικά αυτά ολοκληρώθηκαν και παραλήφθηκαν από τον ..... (σε κάθε περίπτωση το αργότερο εντός του 2020), εξοδοποιήθηκαν. Ως εκ τούτου, ισχυρίζεται ότι δικαιούτο να εκπέσει το σχετικό έξοδο από τα ακαθάριστά έσοδά της.

**Επειδή** ωστόσο, από τον Ισολογισμό του ..... της 31/12/2020 και το Προσάρτημα αυτού (σχετ. 13) δεν προκύπτει αντίστοιχη μεταβολή παγίου ενεργητικού, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα, ενώ η προσφεύγουσα αναγνώρισε στα βιβλία της και εξέπεσε έξοδο ύψους 11.485.659,43 €, η αξία κτήσεως των παγίων στοιχείων του ..... αυξήθηκε μόνο κατά 3 εκ. € σε σχέση με το προηγούμενο έτος 2019.

**Επειδή** περαιτέρω, το άρθρο 30 του Καταστατικού της προσφεύγουσας (σχετ. 8) αναφέρεται ρητά σε κανονική διανομή κερδών, χωρίς να αναφέρεται με κανέναν τρόπο σε ανάληψη εξόδων για λογαριασμό του μετόχου της ως «οιονεί μείρισμα».

**Επειδή** εξάλλου, η ίδια η προσφεύγουσα, στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή της, αναφέρει ότι *«Με τη σταδιακή ολοκλήρωση και πάντως εντός του έτους 2020, ..... έχει πλέον αναλάβει πλήρως τα εν λόγω έργα στα λογιστικά του βιβλία [...]»*. Ήτοι, ακόμη και αν γινόταν καταρχήν δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεν προκύπτει ρητά ότι όλα τα έργα ολοκληρώθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2020 (οπότε αναγνωρίστηκε το συνολικό έξοδο των 11 εκ. € από την προσφεύγουσα) και όχι σε προγενέστερες χρήσεις. Άλλωστε ουδέποτε προσκομίστηκαν πρωτόκολλα παράδοσης των ολοκληρωμένων έργων, όπως αυτά απαριθμούνται στην υπ' αριθμόν ....., από τα οποία θα προέκυπτε ο χρόνος ολοκλήρωσης αυτών.

**Επειδή** η ανωτέρω διαπίστωση περιγράφεται και στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή της εταιρείας ΣΟΛ Α.Ε. με ημερομηνία 29/07/2019 που αφορούσε τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους 2018. Σε αυτήν, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι: *«[...] ο λογαριασμός του ενεργητικού «Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή» ποσού 11.485 χιλ. ευρώ αφορά στο κόστος διαφόρων ....., που κατασκευάστηκαν σε προηγούμενες χρήσεις, κατ' εντολή και για λογαριασμό του κυρίου μετόχου .....»*. Το κόστος των ανωτέρω έργων θα έπρεπε να επιβαρύνει τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων, με συνέπεια ο ανωτέρω λογαριασμός, τα ίδια κεφάλαια και τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων να εμφανίζονται ισόποσα αυξημένα [...].

**Επειδή** συνεπώς, υφίσταται ζήτημα παραβίασης της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Έξοδο «Τόκοι δανείων ..... προηγούμενων χρήσεων» ύψους 939.202,97 € στο φορολογικό έτος 2020

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ. 1 του ν.4308/2014:

«Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

....

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου [...].

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 26, 64-65), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπάνης ύψους 939.202,97 €, που είχε καταχωρηθεί στον λογ. Γ/Λ 82.00.99.000.650 «Καταλογισμός τόκων δανείων ..... προηγ. χρήσεων», στη βάση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε κατά το παρελθόν της είχε γνωστοποιηθεί η ύπαρξη της εν λόγω οφειλής από την Τράπεζα και ότι η ίδια προέβη στην εν λόγω εγγραφή στα βιβλία της αμέσως μόλις έλαβε γνώση αυτής, επικαλούμενη την από ..... Εξώδικη Πρόσκληση της ..... (σχετ. 15). Σε αυτή τη βάση, ισχυρίζεται ότι δικαιούτο να εκπέσει το σχετικό έξοδο από τα ακαθάριστά έσοδά της.

**Επειδή** ωστόσο, από το ανωτέρω έγγραφο προκύπτει σαφώς πρότερη γνώση της προσφεύγουσας για τις οφειλές της έναντι της Τράπεζας, ενώ σκοπός αυτού δεν ήταν η ενημέρωση της προσφεύγουσας για το απαιτητό των οφειλών της, όπως η ίδια ισχυρίζεται, αλλά .....(περιγράφεται ο σκοπός της Εξώδικης Πρόσκλησης).

**Επειδή** παράλληλα, οι Εκθέσεις των Ανεξάρτητων Ορκωτών Ελεγκτών της προσφεύγουσας της εταιρείας ΣΟΛ Α.Ε. για αμφότερα τα έτη 2018 και 2019 περιείχαν Γνώμη με Επιφύλαξη, ενώ μία από τις βάσεις για αυτήν ήταν ότι «ο λογαριασμός των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων «Βραχυπρόθεσμα τραπεζικά δάνεια» αφορά στο σύνολό του ληξιπρόθεσμη υποχρέωση, για την οποία δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη για αναλογούντες τόκους υπερημερίας, με συνέπεια οι υποχρεώσεις να εμφανίζονται ισόποσα μειωμένες, τα ίδια κεφάλαια και τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων ισόποσα αυξημένα».

**Επειδή** οι επίμαχοι τόκοι αφορούν δαπάνες-τόκους υπερημερίας και έξοδα από κεφάλαιο σε καθυστέρηση από 04/11/2013, οπότε και καταγγέλθηκε η σύμβαση του ομολογιακού δανείου, η προσφεύγουσα τελούσε σε πλήρη γνώση αυτού και τα ποσά των τόκων αφορούν προηγούμενες χρήσεις και θα έπρεπε να βαρύνουν τα αποτελέσματα αυτών και όχι τα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2020, με βάση την αρχή του δεδουλευμένου – αυτοτέλειας των χρήσεων.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ως άνω επιμέρους ισχυρισμό της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4172/2013:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

ιβ) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

[...]

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ. Π. Α. εισροών,

[...]

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.)».

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 29-30), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπάνης ύψους 1.798,74 €, που είχε καταχωρηθεί στον λογ. Γ/Λ 63.98.02.000.000 «Φόρος Ακίνητης Περιουσίας» στο φορολογικό έτος 2018, επικαλούμενος αρχικά την ανωτέρω διάταξη της περ. (ζ') του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη και πως η επίμαχη δαπάνη είναι εκπεστέα, επικαλούμενη την ανωτέρω ερμηνεία της ΠΟΛ 1113/2015, σύμφωνα με την οποία ο ΦΑΠ δεν περιλαμβάνεται στην περιοριστική απαρίθμηση των φόρων της διάταξης της περ. (ζ') του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

**Επειδή** ωστόσο, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2018, από τα ακαθάριστα έσοδα του οποίου εξέπεσε η επίμαχη δαπάνη, η προσφεύγουσα κατέβαλε ως «φόρο κατοχής ακινήτων» και εξέπεσε ορθώς, ΕΝΦΙΑ ύψους 44.096,04 €.

**Επειδή** ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) θεσπίστηκε με τον ν.4223/2013, με ισχύ από το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν, έτος από το οποίο άλλωστε εφαρμόζεται και ο ν. 4172/2013 (νέος ΚΦΕ). Στο δε άρθρο 13, παρ. 1 του ν.4223/2013 ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 27 έως και 50 του ν. 3842/2010, με την εξαίρεση του άρθρου 32 του ίδιου νόμου». Ήτοι, από το έτος 2014 και εντεύθεν δεν οφείλεται Φόρος Ακίνητης Περιουσίας, ήτοι ο φόρος κατοχής ακινήτων που προϋπήρχε του ΕΝΦΙΑ.

**Επειδή** συνεπώς, το επίμαχο ποσό των 1.798,74 € δε δύναται να αφορά Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Αντιθέτως, όπως έκρινε τελικά ο έλεγχος μετά τις απόψεις της προσφεύγουσας επί του υπ' αριθμόν ...../15-07-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων (σελ. 69 Έκθεσης Ελέγχου), το επίμαχο ποσό αφορά πρόστιμο, το οποίο δε δύναται να εκπέσει, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. (ε') του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.5104/2024 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή

οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς ουσιαστική αντίκρουση των διαπιστώσεων ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3<sup>ο</sup> ως άνω επιμέρους ισχυρισμό της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4172/2013:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες,

[...].».

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 31 & 69-70), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών ύψους:

- 1.052,02 € στο φορολογικό έτος 2018
- 745,06 € στο φορολογικό έτος 2019 και
- 168,81 € στο φορολογικό έτος 2020

που είχαν καταχωρηθεί στον λογ. Γ/Λ 64.98.00.100.000 «Δαπάνες γενικής διεύθυνσης (μικροποσά)», επικαλούμενος την ανωτέρω διάταξη της περ. (ιβ') του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη και ότι οι επίμαχες δαπάνες είναι εκπεστές, δεδομένου ότι αφορούν σε αγορά τροφίμων-ποτών από εργαζομένους της, ενίοτε και για λογαριασμό πελατών της.

**Επειδή** η προσφεύγουσα, με το με αριθμ. πρωτ. ....../05.08.2024 υπόμνημά της επί του υπ' αριθμόν ...../15-07-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσκόμισε **καταστάσεις** των δαπανών (μικροποσών) ανά μήνα για τα κρινόμενα φορολογικά έτη. Από τις καταστάσεις αυτές προκύπτει ότι το σύνολο των δαπανών αφορούν διόδια, εισιτήρια λεωφορείων, καφέδες, σνακ, ψιλικά, βιβλιοχαρτικά, αγαθά φαρμακείου, δίχως ωστόσο να προσκομισθούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά – φορολογικά στοιχεία. Από τα στοιχεία που ετέθησαν στην διάθεση του ελέγχου δεν προκύπτουν είτε οι λήπτες είτε η σχέση τους με την προσφεύγουσα, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η απόδειξη ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της κατ' άρθρο 22 του ν.4172/2013 και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών μη σχετιζόμενων με τις δραστηριότητες της.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4<sup>ο</sup> ως άνω επιμέρους ισχυρισμό της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

**Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, 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».**

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4308/2014:**

«1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

2. **Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.** Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

[...]

10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο **δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».**

**Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 36-37 & 71-73), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων, μεταξύ άλλων, ύψους:**

- 4.112,28 € στο φορολογικό έτος 2019 και
- 667.117,57 € στο φορολογικό έτος 2020

που καταχωρήθηκαν στον λογ. Γ/Λ 66 «Αποσβέσεις», διότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε αναλυτικό αρχείο πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4308/2014, από το οποίο να προκύπτουν τα επίμαχα ποσά. Παράλληλα, ο έλεγχος αναφέρει ότι, σύμφωνα με το αρ. πρωτ. ....../04-11-2021 Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά τη διάρκεια επιτόπιου ελέγχου για τη διαπίστωση της νόμιμης καταβολής επιδοτήσεων για πραγματοποίηση επένδυσης, σε αντιπαράβολή με την αρ. πρωτ. ....../14-07-2011 Τελική Έκθεση ....., δε βρέθηκε μέρος του κινητού εξοπλισμού .....

**Επειδή** αναφορικά με το ποσό αποσβέσεων των 4.112,28 € στο φορολογικό έτος 2019, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αντιστοιχεί σε ενσώματα πάγια αξίας χαμηλότερης των 1.500,00 € και ως εκ τούτου, ορθώς προέβη σε εφάπαξ απόσβεση της αξίας αυτών.

**Επειδή** ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται με κανέναν τρόπο, εφόσον ουδέποτε προσκόμισε αναλυτικό αρχείο παρακολούθησης των ενσώματων παγίων στοιχείων της, από το οποίο να προκύπτει το κόστος κτήσης αυτών.

**Επειδή** αναφορικά με το ποσό αποσβέσεων των 667.117,57 € στο φορολογικό έτος 2020, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά σε ετήσια απόσβεση κτιριακής εγκατάστασης και ειδικότερα του ....., το οποίο παρακολουθείται στον λογ. Γ/Λ 11.00.000.000.100 «Κτίρια-Τεχνικές Εγκαταστάσεις .....,» και για το οποίο έλαβε την προαναφερθείσα επιδότηση με αριθμό φακέλου ..... Επίσης, ισχυρίζεται ότι, αν και κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 δεν τήρησε αναλυτικό αρχείο πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εντούτοις ο τρόπος υπολογισμού της επίμαχης απόσβεσης προκύπτει από το προσκομιζόμενο Μητρώο Παγίων στοιχείων της για το φορολογικό έτος 2014 (σχετ. 27), όπου ήδη από εκείνη την περίοδο υπολογιζόταν ισόποση απόσβεση επί του εν λόγω παγίου.

**Επειδή** από το ανωτέρω προσκομιζόμενο στοιχείο, προκύπτει ότι ήδη από το φορολογικό έτος 2014, είχε αναγνωριστεί στον λογ Γ/Λ 11.00.000.000.100 «Κτίρια-Τεχνικές Εγκαταστάσεις .....,» το εν λόγω κτίριο αξίας 16.677.939,16 €, επί της οποίας και είχε υπολογιστεί ετήσια απόσβεση ύψους 667.117,57 €, ήτοι ισόποση με την απόσβεση του κρινόμενου φορολογικού έτους 2020.

**Επειδή** το ποσό των 667.117,57 € προκύπτει με εφαρμογή του συντελεστή απόσβεσης 4%, που προβλέπεται στο άρθρο 24, παρ. 4 του ν.4172/2013, επί της αξίας κτήσης των 16.677.939,16 €.

**Επειδή** όπως προκύπτει από την με α/α 1244/31.12.2020 λογιστική εγγραφή (σχετ. 28), η προσφεύγουσα **καταχώρησε ως δαπάνη** αφενός συγκεντρωτικά αναλογούν ποσό αποσβέσεων παρελθόντων ετών ύψους 7.038.480,95 € (το οποίο αναμορφώνεται στη βάση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων) και αφετέρου το ποσό των 667.117,57 € που αφορά στην αναλογούσα ετήσια απόσβεση για το κρινόμενο έτος 2020.

**Επειδή** ωστόσο, στο αρ. πρωτ. ....../04-11-2021 Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται, μεταξύ άλλων ότι: «Ο έλεγχος προσπάθησε, μέσω του μητρώου παγίων που μας προσκόμισε η ελεγχόμενη με το υπ' αρ. πρωτ. .... ΕΜΠ/31-08-2020 έγγραφό της, να διαπιστώσει τότε ο εξοπλισμός που δε βρέθηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο σταμάτησε να αποσβένεται, ωστόσο αυτό δεν είναι εφικτό καθώς το μητρώο παγίων δεν τηρείται ανά πάγιο στοιχείο αλλά συγκεντρωτικά ανά τιμολόγιο (δηλ. στην ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ αναγράφεται 1<sup>η</sup> ΕΝΤΟΛΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ...../01-06-2007, 2<sup>η</sup> ΕΝΤΟΛΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ...../03-07-2007 κ.ο.κ) και το σύνολο της αξίας του έργου ..... στις 31/12/2019 παρουσιάζεται στον λογαριασμό 11.00.000.000.100 Κτίρια-Τεχνικές Εγκαταστάσεις ..... με απομένουσα αξία βιβλίων την 31/12/2019 ποσού 16.677.939,16 €».

**Επειδή** συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, δε δύναται να εξακριβωθεί η ορθότητα του ποσού της διενεργηθείσας απόσβεσης κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2020, εφόσον ο λογ. Γ/Λ 11.00 που θα αναμενόταν να περιλαμβάνει την αξία μόνο των κτιριακών εγκαταστάσεων,

περιλαμβάνει ταυτόχρονα και την αξία λοιπού κινητού εξοπλισμού, που υπόκειται σε διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης και του οποίου η ύπαρξη αμφισβητείται βασίμως.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των υπ' αριθμ. ....-/29.08.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ....

A) ...../29.08.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
Φόρος	260.627,48
Τέλος χαρτοσήμου μισθωμάτων & εισφορά υπέρ ΟΓΑ	13,13
Πρόστιμο άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	130.313,74
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>390.954,35</b>

B) ...../29.08.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
Φόρος	187.116,04
Τέλος χαρτοσήμου μισθωμάτων & εισφορά υπέρ ΟΓΑ	165,02
Πρόστιμο άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	93.558,02
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	41,26
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>280.880,34</b>

Γ) ...../29.08.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
Φόρος	499.684,30
Τέλος χαρτοσήμου μισθωμάτων & εισφορά υπέρ ΟΓΑ	37,30
Πρόστιμο άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	249.842,15
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	3,73

<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>749.567,48</b>
----------------------------	-------------------

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ  
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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