



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 28.01.2025

Αριθμός απόφασης: 138

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ημερομηνία **30.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: **α)** της με αριθμό/...**08.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2018 - 31.12.2018** και **β)** της με αριθμό/...**08.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2019 -**

31.12.2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό/...**08.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2018 - 31.12.2018** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες ενοικίασης τουριστικού σκάφους, χωρίς πλήρωμα, κύριος φόρος ύψους 5.650,46€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 2.825,23€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **8.475,69€**, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά κέρδη της λογιστικών διαφορών βάσει ελέγχου συνολικού ύψους 36.578,18€. Συγκεκριμένα, από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας, δαπάνες για: α) μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (λογ/μος 60) ύψους 478,06€, β) παροχές τρίτων (λογ/μος 62) ύψους 10.693,19€, γ) φόροι-τέλη (λογ/μος 63) ύψους 3.585,54€ και δ) διάφορα λειτουργικά έξοδα (λογ/μος 64) ύψους 21.821,39€.

-Με την με αριθμό/...**08.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2019 - 31.12.2019** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, κύριος φόρος ύψους 5.553,87€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 2.776,94€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **8.330,81€**, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά κέρδη της λογιστικών διαφορών βάσει ελέγχου συνολικού ύψους 58.675,96€. Συγκεκριμένα, από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας, δαπάνες για: α) μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (λογ/μος 60) ύψους 308,84€, β) παροχές τρίτων (λογ/μος 62) ύψους 34.871,90€, γ) φόροι-τέλη (λογ/μος 63) ύψους 4.789,61€ και δ) διάφορα λειτουργικά έξοδα (λογ/μος 64) ύψους 18.705,61€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης ...**08.2024** έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθμό/...**04.2024** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου: μη συννόμως κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι το βάρος απόδειξης του παραγωγικού χαρακτήρα των επίμαχων δαπανών φέρει η προσφεύγουσα και όχι η ίδια. Παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500€ ουδέποτε καταβλήθηκαν σε μετρητά, αλλά συμψηφίστηκαν δυνάμει σχετικής σύμβασης.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Οι δαπάνες υποδοχής και φιλοξενίας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το άρ. 22 ΚΦΕ.
4. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Η αγορά προϊόντων άμεσης ανάλωσης δεν εντάσσεται στις προσωπικές/καταναλωτικές δαπάνες, καθώς διατίθεντο στους πελάτες και το προσωπικό της εταιρίας, ήτοι αποτελούν παραγωγικές δαπάνες.
5. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Οι δαπάνες ασφαλιστών, επισκευών και τελών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων και λοιπού εξοπλισμού που πραγματοποιήθηκαν για τα ελεγχόμενα έτη εντάσσονται στην κατηγορία των παραγωγικών δαπανών και δεν αποτελούν προσωπικά/καταναλωτικά έξοδα.
6. Έλλειψη αιτιολογίας. Αναπαισολόγητη απόρριψη των ισχυρισμών της προσφεύγουσας περί έκπτωσης των επίμαχων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της.
7. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου. Αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων λόγω αόριστης εκ μέρους του ελέγχου αναφοράς και καταγραφής των μην αναγνωριζόμενων από αυτόν ως παραγωγικών δαπανών.
8. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου - Εσφαλμένος καταλογισμός προστίμου - Το ποσό της διαφοράς μεταξύ της δήλωσης και του ελέγχου για έκαστο ελεγχόμενο φορολογικό έτος δεν υπερβαίνει το 50% του φόρου

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, ως ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 4 και 6 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με το άρθρο 85 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ.6 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....».

Επειδή, με το άρθρο 47 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.....».

Επειδή, με το 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.....».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

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

Επειδή με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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 πληρεί 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.

.....

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.....

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

.....

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

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. γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Ασφαλιστικές εισφορές

που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.... **ιβ)** Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του Ν. 4172/2013 (ΠΟΛ. 1219/2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1219/2014 , παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22. Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 , αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/2014 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.» διευκρινίσθηκε ότι: «....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας. β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 Ν.4172/2013).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τράπεζας,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

9.....

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπνεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική

δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1079/06.04.2015 δόθηκαν διευκρινίσεις επί της αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου, σχετικά με την έκπτωση ή μη δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ ως εξής: «4. Με το άρθρο 1 του Ν.3862/2010 , με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 «για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/EK, 2002/60/EK και 2006/48/EK και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/EK (ΕΕ L 319)», ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παρ.2 του ιδίου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 3601/2007, περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του Ν.3862/2010, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές.....».

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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. 2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης...».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι « 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων, το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών της φορολογικής ενοχής περιστατικών καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή ή περιορίζουν ή αναστέλλουν τη φορολογική υποχρέωση φέρει ο φορολογούμενος (ΣτΕ 61/2010, 2607/2007 , ΣτΕ 2318/2018 Ολομ.). Καταρχάς, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι η φορολογική αρχή όταν επιβάλλει φόρο οφείλει να επικαλεσθεί τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του Δημοσίου και αυτή φέρει και το βάρος της απόδειξης, ο δε ασκήσας την προσφυγή έχει δικαίωμα ανταπόδειξης.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας

του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ...]

Επειδή, με το 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 το άρθρο 33 παρ. 2 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι «2.....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, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους

τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την από ...08.2024 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας για το έτος **2018**, δαπάνες/αγορές συνολικού ύψους **36.578,18€** και συγκεκριμένα: **α)** ασφαλιστικές εισφορές που δεν καταβλήθηκαν εντός του έτους ύψους **478,06€** και

β) δαπάνες άνω των 500,00€ των οποίων η εξόφληση δεν έγινε με τραπεζικό μέσο, ύψους **8.891,55€** ως κάτωθι:

Ημερομηνία	Παρασ/κό	Λογ/μος	Περιγραφή λογαριασμού	Αιτιολογία κίνησης	Χρέωση
06/02/18	ΤΔΑ	64.08.02.0 000	ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ (.....)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	674,86
14/09/18	ΤΙΜ..	62.07.03.0 000	ΕΠΙΣΚ.ΣΥΝΤ.ΜΕΤ.ΜΕΣΩΝ (.....)	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ	887,08
31/12/18	ΤΠΥ	64.02.06		ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	1.640,15
31/12/18	ΤΠΥ	64.02.06		ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	2.623,05
31/12/18	ΤΠΥ	64.02.06		ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	3.066,41
ΣΥΝΟΛΟ					8.891,55

γ) δαπάνες ψυχαγωγίας ύψους **11.706,80€** ως κάτωθι:

Στοιχεία λογαριασμού : 64.02.06.0000 ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ				
Ημερομηνία	Παρασ/κό	Αιτιολογία κίνησης	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
13/06/18	ΤΠΥ.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	1.191,35	0
29/10/18	ΤΠΥ.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	1.438,71	259,9
01/12/18	ΤΠΥ.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	1.186,76	233,62
31/12/18	ΤΠΥ.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	1.640,15	219,14

31/12/18	ΤΠΥ.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	560,37	89,96
31/12/18	ΤΠΥ.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	2.623,05	532,04
31/12/18	ΤΠΥ.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	3.066,41	476,83
ΣΥΝΟΛΟ			11.706,80	1.811,49

Παρατήρηση: τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αριθμό/31.12.2018,/31.12.2018 και/31.12.2018 εκδόσεωςσυνολικής καθαρής αξίας **7.329,61€** πλέον ΦΠΑ **1.228,01€**, απορρίφθηκαν και λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο,

δ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ύψους **26.538,78€**, ως κάτωθι:

Λογαριασμός	Αιτιολογία	Καθαρή αξία
62.05.00.0002	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ	2.010,20
62.07.03.0000	ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ	6.003,06
62.07.04.0090	ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤΗ.ΛΟΙΠ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	2.679,93
63.03.00.0000	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΜΕΤ.ΜΕΣΩΝ	2.865,50
63.98.08.0000	ΦΠΑ ΕΚΠ/ΝΟΣ ΣΕ ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2.865,50
64.08.00	ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ	10.114,59
ΣΥΝΟΛΟ		26.538,78

Παρατήρηση: τα τιμολόγια με αριθμ./06.02.2018 εκδόσεωςκαι/14.09.2018 εκδόσεως, συνολικής καθαρής αξίας **1.561,94€** που απορρίφθηκαν λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, περιέχονται στους λογαριασμούς «ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ» (λογ/μος 64.08.00) και «ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ» (λογ/μος 62.07.03.0000) αντίστοιχα.

Περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας για το έτος **2019**, δαπάνες/αγορές συνολικού ύψους **58.675,96€** και συγκεκριμένα: **α)** ασφαλιστικές εισφορές που δεν καταβλήθηκαν εντός του έτους ύψους **308,84€**, **β)** δαπάνες άνω των 500,00€ των οποίων η εξόφληση δεν έγινε με τραπεζικό μέσο ύψους **3.800,00€** ως κάτωθι:

Ημερομηνία	Παρα/κός	Λογ/μος	Περιγραφή λογαριασμού	Αιτιολογία κίνησης	Χρέωση
12/03/19	ΤΔΑ... ...	62.07.03 .0000	ΕΠΙΣΚ.ΣΥΝΤ.ΜΕΤ.ΜΕΣΩΝ	ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ	3.800,00
ΣΥΝΟΛΟ					3.800,00

γ) δαπάνες ψυχαγωγίας ύψους **8.667,02€** ως κάτωθι:

Στοιχεία λογαριασμού : 64.02.06.0000 ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ				
Ημερομηνία	Παρασ/κό	Αιτιολογία κίνησης	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
16/08/19	ΤΠΥ...	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	4.070,15	0,00
03/09/19	ΤΠΥ...	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	2.421,39	0,00
16/09/19	ΤΠΥ...	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	1.260,30	0,00
30/09/19	ΤΠΥ...	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	280,97	0,00
15/10/19	ΤΠΥ...	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	133,56	0,00

04/11/19	ΤΠΥ...	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ	500,65	0,00
ΣΥΝΟΛΟ			8.667,02	0,00

δ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ύψους **49.700,10€**, ως κάτωθι:

Λογαριασμός	Αιτιολογία	Καθαρή αξία
62.05.00.0002	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ	780,73
62.07.03.0000	ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ	32.026,09
62.07.04.0090	ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤΗ.ΛΟΙΠ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	2.065,08
63.03.00.0000	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΜΕΤ.ΜΕΣΩΝ	2.780,00
63.98.08.0000	ΦΠΑ ΕΚΠ/ΝΟΣ ΣΕ ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2.009,61
64.08.00	ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ	10.038,59
ΣΥΝΟΛΟ		49.700,10

Παρατήρηση: το τιμολόγιο με αριθμ./**12.03.2019** εκδόσεωςκαθακής αξίας **3.800,00€** (λογ/μος 62.07.03.0000) απορρίφθηκε και λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο.

Επειδή, με την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στις **...07.2024** κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα (με ανάρτηση στον προσωπικό λογαριασμό της στο taxisnet) το με αριθμό/**...07.2024** σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος ετών 2018 και 2019, που περιλάμβανε αναλυτικά τα αποτελέσματα του ελέγχου προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών. Η προσφεύγουσα εταιρία στις **....07.2024**, ανταποκρινόμενη υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο υπόμνημα, χωρίς ωστόσο οι ισχυρισμοί της να ανατρέψουν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Στη συνέχεια, η ελεγκτική αρχή συνέταξε την με ημερομηνία θεώρησης **...08.2024** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του φορολογικού έτους **2018** ποσό **8.891,55€** και του φορολογικού έτους **2019** ποσό **3.800,00€** δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500€, διότι ουδέποτε καταβλήθηκαν σε μετρητά και επιπλέον τα τιμολόγια με αριθμό/**31.12.2018**,/**31.12.2018** και/**31.12.2018** εκδόσεως «.....» έτους **2018** συμψηφίστηκαν με οφειλές της εν λόγω εταιρίας προς την προσφεύγουσα, δυνάμει σχετικής σύμβασης.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 51), η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι στις δύο καρτέλες του προμηθευτή «.....» που προσκόμισε η προσφεύγουσα, δεν περιλήφθηκαν τα τιμολόγια με αριθμό/31.12.2018,/31.12.2018 και/31.12.2018, ώστε να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός περί συμψηφισμού τους με τιμολόγια εσόδων. Περαιτέρω, προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε τις παραπάνω καρτέλες, αλλά και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της περί σύννομης εξόφλησης, **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ως μη παραγωγικές, οι δαπάνες υποδοχής και φιλοξενίας, οι οποίες εκπίπτουν κατά το άρθ. 22 ΚΦΕ, διότι αφορούσαν διαμονή και διατροφή του προσωπικού της εταιρίας σε κάποια από τα ξενοδοχεία της εταιρίας «.....» και συγκεκριμένα στα ξενοδοχεία και και σε καμία περίπτωση δεν έπρεπε να κριθούν ως δαπάνες ψυχαγωγίας, καθώς η μαρίνα του ξενοδοχειακού συγκροτήματος αποτελεί τον τόπο δραστηριοποίησης της εταιρίας και το προσωπικό που απασχόλησε έπρεπε να βρίσκεται κοντά στον τόπο παροχής εργασίας, διότι ανά πάσα στιγμή μπορούσε να προγραμματιστεί πλους και το σκάφος να έπρεπε να ετοιμαστεί για αναχώρηση. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της, συνυπέβαλε: **α)** εξοφλητικές αποδείξεις μισθοδοσίας του ως υπαλλήλου της, μηνός Ιανουαρίου του έτους 2018 με πληρωτέες τακτικές αποδοχές ύψους 341,09€, μηνός Φεβρουαρίου του έτους 2018 με πληρωτέες τακτικές αποδοχές ύψους 341,09€, μηνός Μαΐου του έτους 2018 με πληρωτέες τακτικές αποδοχές ύψους 341,09€, μηνός Ιουνίου του έτους 2018 με πληρωτέες τακτικές αποδοχές ύψους 341,09€, μηνός Ιουλίου του έτους 2018 με πληρωτέες τακτικές αποδοχές ύψους 683,83€, μηνός Οκτωβρίου του έτους 2019 με πληρωτέες τακτικές αποδοχές ύψους 35,41€, με δώρο Χριστουγέννων του έτους 2019 ύψους 124,51€, με επίδομα αδειας του έτους 2019 ύψους 70,83€ και αποζημίωση αδειας έτους 2019 ύψους 94,44€, **β)** την από ...10.2019 Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 του ανωτέρω με την οποία δηλώνει ότι για το χρονικό διάστημα από την πρόσληψή του στις ...04.2019 έως την οικειοθελή αποχώρησή του στις ...10.2019 εργάσθηκε χωρίς διακοπή στην προσφεύγουσα εταιρία.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 52), η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της το σύνολο των δαπανών υποδοχής και φιλοξενίας που αφορούν τιμολόγια εκδόσεως της εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, για διαμονή και σίτιση στο ξενοδοχείο Οι εν λόγω δαπάνες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές, με το αιτιολογικό ότι η ξενοδοχειακή μονάδα αποτελεί μια υπερπολυτελή μονάδα, με υψηλή τιμή ενοικίασης δωματίου, συνεπώς είναι πέρα από κάθε συνήθη εμπορική πρακτική, η προσφεύγουσα να μίσθωνε τα εν λόγω δωμάτια για

το προσωπικό της. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι η προσφεύγουσα κατά την ελεγχόμενη περίοδο, μίσθωνε: **α)** κατοικία στη από τον με **ΑΦΜ** (αστική μίσθωση/κατοικίας, αριθμ. δήλωσης/...**04.2018** με περίοδο ισχύος 01.04.2018 - 30.10.2018 και αριθμ. δήλωσης/ ...**04.2019** με περίοδο ισχύος 01.04.2019 – 30.10.2019), **β)** οικία στη από την με **ΑΦΜ** (αστική μίσθωση/κατοικίας, αριθμ. δήλωσης/...**06.2018**, με περίοδο ισχύος 01.06.2018 - 31.10.2018 και **γ)** μονοκατοικία στα από την με **ΑΦΜ** (επαγγελματική μίσθωση, αριθμ. δήλωσης/...**01.2019**, με περίοδο ισχύος 20.01.2019 - 20.01.2022). Οι παραπάνω κατοικίες χρησιμοποιήθηκαν για παροχή στέγης στο προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης. Επιπλέον, από τα παραστατικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο αναφέρεται το όνομα του διαχειριστή,, στου οποίου το όνομα γινόταν η κράτηση των δωματίων και η χρέωση για την κατανάλωση τροφίμων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα τιμολόγια εκδόσεως «.....» για να διαπιστωθεί ποιες ημερομηνίες αφορούσαν, αριθμούς δωματίων κλπ. αλλά ούτε και οιοδήποτε άλλο στοιχείο (όπως μισθολογικές καταστάσεις από τις οποίες θα προκύπτει το ύψος του μισθολογικού κόστους σε σχέση με τις υπό κρίση δαπάνες, αναρτημένους πίνακες προσωπικού με τις ημερομηνίες και ώρες εργασίας (βάσει του άρθρου 16 του ν.2874/2000), ώστε να δύναται να συσχετισθούν με τις εν λόγω δαπάνες κλπ., ώστε να αποδείξει ότι τα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας αφορούσαν τους εργαζομένους της.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της οι αγορές ειδών άμεσης ανάλωσης, διότι δεν εντάσσονται στις προσωπικές/καταναλωτικές δαπάνες, καθώς διατίθεντο στους πελάτες και το προσωπικό της εταιρίας, ήτοι αποτελούν παραγωγικές δαπάνες διότι στο πλαίσιο της σύμβασης συνεργασίας της με την εταιρία «.....», είναι υποχρεωμένη κατά τη διάρκεια του πλου να είναι εξοπλισμένη με ορισμένα τρόφιμα (snacks), ποτά, νερά και αναψυκτικά τα οποία όφειλε να παρέχει στους πελάτες, εφόσον ζητείτο ή αν κάτι τέτοιο είχε εξαρχής συμφωνηθεί μεταξύ της εταιρίας «.....» και των πελατών της, των οποίων την μεταφορά της ανέθετε. Συγκεκριμένα δε, στους απογευματινούς πλόες η παροχή στους πελάτες ενός μικρού γεύματος (snack) και ενός μπουκαλιού κρασιού ήταν απαραίτητη. Πιο αναλυτικά, στο παράρτημα της εκάστοτε σύμβασης (σελ. 11) με τίτλο «γεύματα και ποτά επί του σκάφους» περιλαμβάνεται ένας κατάλογος με τα απαραίτητα και προαιρετικά ποτά, νερά και αναψυκτικά και τα μικρά γεύματα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε τα ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας με την, τόσο στην φορολογική αρχή όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 54), η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της αγορές υλικών άμεσης ανάλωσης, που κρίθηκαν από τον έλεγχο πως δεν πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης ή δεν συνάδουν με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, με το αιτιολογικό ότι αν και στα ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας με την εταιρία «.....» υπάρχουν ενότητες με τις υποχρεώσεις ευθύνες της προσφεύγουσας (2. Υποχρεώσεις Συνεργάτη και 3. Ευθύνες συνεργάτη), δεν γίνεται καμία αναφορά στην υποχρέωση της για την παροχή γευμάτων και ποτών επί του σκάφους. Επίσης, το Παράρτημα στο οποίο γίνεται αναφορά, αφορά τα δρομολόγια, τη διάρκεια τους και την τιμή για κάθε σκάφος. Στη δε σελίδα 11 του παραρτήματος, με τίτλο «Snacks & drinks on board», δεν παρέχονται πληροφορίες για το αν είναι υποχρεωμένη η προσφεύγουσα να παρέχει τα συγκεκριμένα τρόφιμα και ποτά στους πελάτες ή αν τα τρόφιμα και ποτά αποτελούν δαπάνη της «.....». Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι εφόσον δεν γίνεται αναφορά σε τρόφιμα και ποτά στις «Υποχρεώσεις και τις Ευθύνες του Συνεργάτη» (δηλαδή της προσφεύγουσας), δεν έχει την υποχρέωση η προσφεύγουσα να αναλάβει την συγκεκριμένη δαπάνη, ως εκ τούτου, οι αγορές των ειδών σούπερ μάρκετ δεν αφορούν τα σκάφη και άρα την δραστηριότητα της επιχείρησης «Υπηρεσίες ενοικίασης τουριστικού σκάφους, ΧΩΡΙΣ ΠΛΗΡΩΜΑ». Περαιτέρω, στα υλικά άμεσης ανάλωσης, εκτός από τις αγορές ειδών σούπερ μάρκετ, περιλαμβάνονταν και άλλες δαπάνες όπως αγορές ηλεκτρικών ειδών οικιακής χρήσης. Ενδεικτικά αναφέρεται το **ΤΔΑ.....-06.02.2018**, το οποίο αφορά την αγορά πλυντηρίου ρούχων, το οποίο μάλιστα εξοφλήθηκε με μετρητά, παρά το γεγονός ότι η αξία του είναι μεγαλύτερη των 500,00 ευρώ. Η συγκεκριμένη αγορά δεν σχετίζεται με την δραστηριότητα της προσφεύγουσας και επομένως δεν θεωρείται επιχειρηματική αλλά προσωπική δαπάνη.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι ανωτέρω αγορές αφορούσαν σερβιρισθέντα είδη επί του σκάφους, η δαπάνη των οποίων βάρυνε την ίδια (όπως το φορολογικό παραστατικό που εξέδωσε για τον πελάτη με την αξία του πλου).

Κατόπιν, των ανωτέρω ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνες ασφαλιστών, επισκευών και τελών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων και λοιπού εξοπλισμού που πραγματοποιήθηκαν για τα ελεγχόμενα έτη, που εντάσσονται στην κατηγορία των παραγωγικών δαπανών και δεν αποτελούν προσωπικά/καταναλωτικά έξοδα, διότι πρόκειται για οχήματα τα οποία η εταιρία απέκτησε, χρησιμοποίησε και ασφάλισε, με σκοπό την προάσπιση του σκοπού της κατά την επίτευξη του οποίου απαιτείται η μεταφορά του προσωπικού, των πελατών της, η ενοικίαση του οχήματος σε τρίτους κ.λπ. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι τα έξοδα που αναφέρονται στους λογαριασμούς 62.07.03.0000 αφορούν δαπάνες επισκευής και

συντήρησης των σκαφών που ναυλώνει η εταιρία και προς επίρρωση τούτου συνυποβάλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για το έτος 2018 το με αριθμό/27.07.2018 τιμολόγιο εκδόσεως της του με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών εμπόριο χρωμάτων και εργαλείων, καθαρής αξίας 118,89€ πλέον Φ.Π.Α. 28,53€ και για το έτος 2019: **1)** το με αριθμό/14.03.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών την πώληση ναυτιλιακών και βιομηχανικών προϊόντων, καθαρής αξίας 1.395,78€ πλέον Φ.Π.Α. 334,99€, **2)** το με αριθμό/21.03.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 463,08€ πλέον Φ.Π.Α. 111,14€, **3)** το με αριθμό/22.03.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 1.881,74€ πλέον Φ.Π.Α. 451,62€, **4)** το με αριθμό/22.03.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 619,28€ πλέον Φ.Π.Α. 148,63€, **5)** το με αριθμό/23.03.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 692,54€ πλέον Φ.Π.Α. 166,21€, **6)** το με αριθμό/26.03.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 1.411,00€ πλέον Φ.Π.Α. 338,64€, **7)** το με αριθμό/30.03.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 1.027,35€ πλέον Φ.Π.Α. 246,56€, **8)** το με αριθμό/01.04.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 908,20€ πλέον Φ.Π.Α. 217,97€, **9)** το με αριθμό/08.04.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 1.186,61€ πλέον Φ.Π.Α. 284,79€, **10)** το με αριθμό/25.04.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 586,43€ πλέον Φ.Π.Α. 140,74€, **11)** το με αριθμό/10.07.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 1.665,00€ πλέον Φ.Π.Α. 399,60€, **12)** το με αριθμό/24.07.2019 δελτίο αποστολής-τιμολόγιο εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 1.387,10€ πλέον Φ.Π.Α. 332,90€.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 53), από την ελεγκτική αρχή απορρίφθηκαν δαπάνες που αφορούσαν έξοδα μισθωμάτων, επισκευών ΙΧΕ αυτοκινήτων και καυσίμων και έτερων υπηρεσιών, που είτε πραγματοποιήθηκαν για κάλυψη προσωπικών αναγκών, είτε από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά εγγραφών δεν προέκυψε η παραγωγικότητα τους (δαπάνη με παραστατικά στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, ή δεν περιγράφεται η ληφθείσα υπηρεσία, ούτε προσκομίστηκε σχετικό συμφωνητικό).

Ειδικότερα, ο λογαριασμός 62.05.00.0002 αφορούσε ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων, και όχι των πλωτών μέσων, τα οποία παρακολουθούντο στο λογαριασμό 62.05.00.0001. Τα οχήματα που ασφαλιζόνταν ήταν επιβατικά οχήματα και όχι οχήματα επαγγελματικής χρήσης. Από την προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο που να τεκμηριώνει τη θέση της ότι τα επιβατικά μεταφορικά μέσα που ασφαλιζόνταν χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των εργασιών της.

Στο λογαριασμό 62.07.03.0000 παρακολουθούνταν δαπάνες επισκευής – συντηρήσεις επιβατικών μέσων (π.χ. αγορές ελαστικών για επιβατικά οχήματα κτλ.), αγορές ειδών οικιακής χρήσης (από την εταιρία), ενώ εντοπίστηκε και ένα τιμολόγιο αξίας 887,08 ευρώ (συγκεκριμένα το TIM... – 14/09/2018), το οποίο εξοφλήθηκε με μετρητά. Από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι παραπάνω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών δαπανών μη σχετιζόμενων με τις εμπορικές δραστηριότητες της.

Το ίδιο ισχύει και τις δαπάνες επισκευής – συντηρήσεις λοιπού εξοπλισμού, αγορές ειδών οικιακής χρήσης (από την εταιρία) που παρακολουθούνταν στο λογαριασμό 62.07.04.0090.

Τα τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων που παρακολουθούνταν στο λογαριασμό 63.03.00.0000 αφορούσαν στο σύνολό τους επιβατικά οχήματα, εκ των οποίων μάλιστα μόνο τα 85,50 ευρώ αφορούσαν όχημα που ανήκε στην επιχείρηση.

Κατόπιν τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό του προστίμου επί του φόρου εισοδήματος που της επιβλήθηκε είναι λανθασμένο, διότι το ποσό της διαφοράς μεταξύ της δήλωσης και του ελέγχου για έκαστο ελεγχόμενο φορολογικό έτος δεν υπερβαίνει το 50% του φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 58 του ν.4987/2022, ως ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι «. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:.... 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 τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος Ν.Π. που υπέβαλε για τα υπό κρίση έτη η προσφεύγουσα εμφάνισε ζημίες ύψους **17.093,84€** για το έτος 2018 και **52.628,69€** για το έτος 2019 και ως εκ τούτου δεν επιβλήθηκε φόρος.

Συνεπώς, η διαφορά φόρου μεταξύ ελέγχου και δήλωσης είναι μεγαλύτερη του 50%, επομένως ορθά της επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.5104/2024, 50% επί του φόρου ελέγχου.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησης ...**08.2024** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 φορολογικών ετών **01.01.2018 - 31.12.2018** και **01.01.2019 - 31.12.2019** του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εκτίθενται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα οι ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις που αιτιολογούν τον καταλογισθέντα φόρο εισοδήματος.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου και παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **30.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης.

A) Η με αριθμό/...**08.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2018 - 31.12.2018** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσά
Κύριος φόρος	5.650,46€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	2.825,23€
Σύνολο για καταβολή	8.475,69€

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

B) Η με αριθμό/...**08.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **01.01.2019 - 31.12.2019** του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσά
Κύριος φόρος	5.553,87€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	2.776,94€
Σύνολο για καταβολή	8.330,81€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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