



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19-05-2025

Αριθμός Απόφασης: 905

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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. Τη με ημερομηνία **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και τον διακριτικό τίτλο «.....» με έδρα στο Κιλκίς επί της οδού κατά της με αριθμ. /24-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /24-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 169.938,39€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4987/2022 ύψους 84.969,20€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 254.907,59€.

Πρόκειται για ανώνυμη εταιρία, η οποία συστάθηκε νόμιμα με την υπ' αριθμ. /23-03-2007 συμβολαιογραφική συστατική πράξη και καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων εταιριών με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και τον διακριτικό τίτλο «.....» και πήρε αριθμό μητρώου Κύριο αντικείμενο δραστηριοτήτων της

είναι οι «δραστηριότητες επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών διαχείρισης» και τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με την υπ' αριθμ./4/9875/2024 έγγραφη εντολή του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ και αφορά τον έλεγχο της επιστροφής εισοδήματος Νομικού Προσώπου βάσει δείγματος ΔΕΛ Γ 151285 ΕΞ 2022 της φορολογίας εισοδήματος για το φορ. έτος 2020 με ποσό επιστροφής 21.981,84€.

Ο έλεγχος διαπίστωσε πληθώρα παραβάσεων και υπολόγισε λογιστικές διαφορές ύψους 763.581,10€. Στη συνέχεια συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αρ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων αρ. 33 ΚΦΔ με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος αναγράφοντας τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής. Το σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 28-11-2024, δίνοντας προθεσμία είκοσι ημερών ώστε η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της.

Η προσφεύγουσα απέστειλε στη φορολογική αρχή το με αρ. πρωτ./12-12-2024 μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της , το οποίο έγινε εν μέρει δεκτό.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε και αφού λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις της προσφεύγουσας, οι διαπιστωθείσες διαφορές μετά τη θέση του ελέγχου επί του έγγραφου υπομνήματος της προσφεύγουσας με αρ. πρωτ./12/12/2024 συγκεντρωτικά έχουν ως κάτωθι:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Ποσό μη εκπιπτόμενης δαπάνης
69.60.00.0000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	68.518,74
69.60.00.1000	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΜΗ ΧΟΡΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΑΔΕΙΩΝ	1.750,64
69.60.00.3000	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	9.826,13
69.60.00.7000	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	3.763,84
60.02.04.0000	ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	1.000,00
60.02.99.0000	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	4,00
69.60.00.0300	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	17.914,36
66.04.00.0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ	15.542,66

66.04.03.0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΗΛΕΚΤΡΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	385,82
82.00.99.0000	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	43.964,27
81.00.00.0000	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	5.188,68
81.00.01.0000	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ	445,14
64.98.05.1000	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	60.000,00
62.04.01.0000	ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	621,60
69.62.04.0001	ΕΝΟΙΚΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ	2.114,17
61.00.03.0087	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝΩΤΩΝ- ΜΕΛΕΤΗΤΩΝ-ΕΡΕΥΝΗΤΩΝ ΦΠΑ 24%	35.000,00
61.90.00.0087	ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΜΕΛΕΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΦΠΑ 24%	175.000,00
61.01.01.0087	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΦΠΑ 24%	131.000,00
61.00.08.3087	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΡΓΟ «.....» ΦΠΑ 24%	38.080,58
61.00.08.4000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΡΓΟ «.....» ΑΝΕΥ ΦΠΑ	9.850,00
61.90.00.0087	ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΜΕΛΕΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΦΠΑ 24%	5.000,00
61.00.08.7087	ΑΜΟΙΒΕΣ ΦΠΑ 24%	4.000,00
61.00.08.1000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΡΓΟ «.....»	1.000,00
61.00.08.1087	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΡΓΟ «.....» ΦΠΑ 24%	48.000,00
61.01.01.0087	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΦΠΑ 24%	70.000,00
64.98.05.1087	ΕΞΟΔΑ Η/Υ ΜΕ ΦΠΑ 24%	591,00
64.01.00.0000	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	4.968,88
64.01.00.0000	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	690,00
64.98.05.1000	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	112,70
	ΣΥΝΟΛΟ	754.333,21

Η φορολογική οφειλή της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/-31/12/2020

προσδιορίστηκε ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		708.076,61	708.076,61
Ζημίες	42.256,60		42.256,60
Πιστωτικό ποσό φόρου	23.981,84		169.938,39
Χρεωστικό ποσό φόρου		145.956,55	
Προκαταβολή φόρου			
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων			
Τέλος επιτηδεύματος	2.000,00	2.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	21.981,84	21.981,84	
Πρόστιμο φόρου αρ. 58 ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας		84.969,20	84.969,20
Σύνολο φόρου για καταβολή		254.907,59	254.907,59

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2025 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α) Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμη, αναιτιολόγητη και ακυρωτέα – το σύνολο των καταλογιζόμενων λογιστικών διαφορών τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη: 1.Όσον αφορά τη δαπάνη ποσού 61.076,91€ που αφορά σε παροχή υπηρεσιών από την βέλγικη εταιρεία, εσφαλμένα ο έλεγχος την απέρριψε ως μη παραγωγική, καθώς απέβλεπε στη διεύρυνση των εργασιών και την αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης. Δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει την σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών.

2. Ως προς τη δαπάνη ύψους 70.000€, αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων (λογαριασμός 61.01.01.0087), καταχωρήθηκαν φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης

..... Ι.Κ.Ε., με την οποία έχουν συναφθεί συμφωνητικά συνεργασίας, τα οποία έχουν αναρτηθεί στους τριμηνιαίους πίνακες συμφωνητικών, που επισυνάπτονται, με τα σχετικά καταθετήρια (εξοφλήσεις εντός των χρήσεων 2020 και 2021).

3. Ως προς τη δαπάνη ποσού 591,00€ (λογαριασμός 64-98-05-1087, όπου καταχωρίστηκε δαπάνη της MICROSOFT για χρήση λογισμικών), προσκομίζεται η τραπεζική εξόφληση από λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρίας.

4. Ως προς τις δαπάνες ύψους 56.930,58€ (λογαριασμοί 61.00.08.3087, 61.00.08.4000, 61.90.00.0087, 61.00.08.7087) που αφορούν το επιδοτούμενο πρόγραμμα 3^Ε, πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2020, κατά το οποίο η προσφεύγουσα εταιρία δεν έλαβε καμία επιδότηση, ούτε γνώριζε αν θα λάβει, καθώς ο έλεγχος και η επαλήθευση του φυσικού – οικονομικού αντικειμένου πραγματοποιήθηκε στα έτη 2022 και 2023.

5. Ως προς τις δαπάνες ύψους 49.000€ (λογ. 61.00.08.1000 και 61.00.08.1087), που αφορούν το επιδοτούμενο πρόγραμμα, πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2020, κατά το οποίο η προσφεύγουσα εταιρία δεν έλαβε καμία επιδότηση, ούτε γνώριζε αν θα λάβει, καθώς ο έλεγχος και η επαλήθευση του φυσικού – οικονομικού αντικειμένου πραγματοποιήθηκε στα έτη 2022 και 2023. Εσφαλμένα ο έλεγχος συσχετίζει την εκπαιστικότητα της δαπάνης με το μη επιδοτούμενο τμήμα του προγράμματος.

6. Ως προς τις δαπάνες ενοικίων, ύψους 7.335,77€ (λογ. 62.04.01.0000, 69.62.04.0000, 69.62.04.0001) για τα υποκαταστήματα Θεσσαλονίκης και Αθηνών, επισυνάπτονται οι εξοφλήσεις που πραγματοποιήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής.

7. Ως προς τη δαπάνη συνολικού ύψους 210.000€ για αμοιβές και έξοδα οργανωτών – μελετητών – ερευνητών (λογ. 61.00.03.0087 και 61.90.00.0087 όπου καταχωρίστηκαν τιμολόγια της Ι.Κ.Ε.), προσκομίζονται τα συμφωνητικά με την ως άνω εταιρία, τα οποία έχουν κατατεθεί μέσω τριμηνιαίων καταστάσεων, αντίγραφα καταθετηρίων, φωτοτυπίες επιταγών, καρτέλα προμηθευτή και βεβαίωση τήρησης τραπεζικού λογαριασμού προμηθευτή.

8. Ως προς τη δαπάνη ποσού 131.000€ για αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων (Λογ. 61.01.01.0087 όπου καταχωρίστηκαν φορολογικά στοιχεία του) επισυνάπτονται οι τριμηνιαίοι πίνακες των σχετικών συμφωνητικών και παραστατικά εξοφλήσεων.

9. Ως προς τις ασφαλιστικές εισφορές συνολικού ύψους 17.914,36€, αυτές ρυθμίστηκαν και πληρώθηκαν εντός επόμενων χρήσεων (προσκομίζονται η καρτέλα εργοδότη, οι ρυθμίσεις στο ΚΕΑΟ και οι καρτέλες ΕΦΚΑ από τα βιβλία της επιχείρησης).

10. Ως προς τη δαπάνη συνολικού ύψους 5.633,82€ (λογ. 81.00.00.0000) για φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις ασφαλιστικών εισφορών ταμείων. Εσφαλμένα ο φορολογικός έλεγχος προβαίνει στην απόρριψη των συγκεκριμένων δαπανών.

11. Ως προς τις δαπάνες ύψους 6.004,10€ (λογ. 64-01-00-0000) για έξοδα ταξιδιών, αυτές αφορούν επαγγελματικά ταξίδια εργαζομένων ή συνεργατών της επιχείρησης στα πλαίσια της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, ενώ ως προς το παραστατικό του προμηθευτή ΕΠΕ αυτό αφορά ταξίδι συνεργάτιδας, με την οποία υπάρχει σύμβαση μίσθωσης έργου που επισυνάπτεται, με το αποδεικτικό πληρωμής.

12. Ως προς τη δαπάνη μισθοδοσίας - αμοιβών προσωπικού συνολικού ύψους 84.863,35€, αυτές εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα, που επισυνάπτονται μαζί με βεβαιώσεις τήρησης λογαριασμών καθώς και ΤΠΥ (για κόστη σεμιναρίων προσωπικού).

13. Ως προς τις αποσβέσεις (λογ. 66) παγίων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν στο επιδοτούμενο επενδυτικό έργο, συνολικού ύψους 15.928,48, κατά το έτος 2020 η προσφεύγουσα εταιρία δεν έλαβε καμία επιδότηση, ούτε γνώριζε αν θα λάβει, καθώς ο έλεγχος και η επαλήθευση του φυσικού – οικονομικού αντικειμένου πραγματοποιήθηκε στα έτη 2022 και 2023. Εσφαλμένα ο έλεγχος υπολογίζει αποσβέσεις επί του μη επιδοτούμενου ποσού και όχι επί του όλου ποσού της δαπάνης του παγίου.

14. Ως προς τη δαπάνη ποσού 43.964,27€ (λογ. 82.00.99.0000 όπου καταχωρίστηκαν δαπάνες προηγούμενων χρήσεων), προσκομίζονται φορολογικά στοιχεία και τραπεζική εξόφληση.

Β) Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμη και ακυρωτέα – πλήρης έλλειψη αιτιολογίας.

Γ) Ο διενεργηθείς έλεγχος και το πόρισμά του αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας, στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστώ.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/2024 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα,

ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».-

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017, 2018 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1, 5, 6 και 12 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν

συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «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 ότι 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) 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. ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή σύμφωνα με το αρ 9§1 του ν. 4308/2014: 1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται. [...]».

Επειδή, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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 εμπειρισττωμένα 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, στο άρθρο 36§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). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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 σύμφωνα με το αρ. 21§1 του ν. 4172/2013: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από

την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

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 εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια

δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) [...]ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

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

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.

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

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) 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 συνήθειες 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). 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. 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. .».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017: 1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του ν.[4446/2016](#) προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του [άρθρου 23](#) του ν.[4172/2013](#). Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν.[4172/2013](#), ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του [άρθρου 62](#) του νόμου αυτού, 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. δ' του [άρθρου 62](#) του ν.[4446/2016](#) και είναι ευρύτερη από αυτή της [παρ. 2 του άρθρου 1](#) του ν.[3862/2010](#). Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, 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 μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του [άρθρου 23](#) του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 14](#) του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2 του άρθρου 14](#) του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ενσωματώθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και ουσιαστικά υλοποιήθηκε μια περαιτέρω απλοποίηση του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), προκειμένου να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες. Στα πλαίσια αυτού, το άρθρο 3 ρυθμίζει με πληρότητα το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, το άρθρο 5 παρέχει, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα. Στις

παραγράφους 1 έως 2 ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. Στις παραγράφους 3 έως 5 εισάγονται πρόσθετες ρυθμίσεις για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και ιδιαίτερα η υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει με κατάλληλα τεκμήρια τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν, ενώ στην παράγραφο 6 ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων, καθώς και για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) με σκοπό την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από 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. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς, Ναούμ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, 3^η έκδοση 2017, σελ.34).

Επειδή, αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό και τη δαπάνη ποσού 61.076,91€ που αφορά σε παροχή υπηρεσιών από την βέλγικη εταιρεία, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου προέκυψε ότι το κύριο αντικείμενο της αντισυμβαλλόμενης είναι η πώληση συμπληρωμάτων διατροφής. Προσκομίστηκε σχετικό συμφωνητικό καθώς και μία μελέτη που αναφέρεται στα συμπληρώματα διατροφής στη Βόρεια Αμερική και Καναδά χωρίς να σχετίζεται με τον σκοπό του συμφωνητικού, ήτοι συμβουλευτικές υπηρεσίες υγείας, προοπτικές της αγοράς, στρατηγική διείσδυση στη Βόρεια Αμερική και Καναδά. Επίσης, πέραν από το περιεχόμενο της μελέτης, κυρίως δεν προκύπτει ότι η μελέτη αυτή αφορά αποκλειστικά και μόνο την ελεγχόμενη εταιρία ΑΕ, αφού στην προσκομισθείσα μελέτη δεν γίνεται καμία αναφορά σε αυτήν. Σημειώνεται επίσης ότι αρκετά μέρη της εν λόγω μελέτης αποτελούν πιστή αντιγραφή από ελεύθερα δεδομένα αναρτημένα στο διαδίκτυο.

Επειδή, αναφορικά με τη δαπάνη ύψους 70.000€, αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων (λογαριασμός 6101.01.0087), σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της και

συμπεριέλαβε στα οικονομικά αποτελέσματα της υποβληθείσας δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 δαπάνες από την επιχείρηση συνολικής αξίας 70.000,00 ευρώ. Ωστόσο, η σχετική δαπάνη δεν αναγνωρίζεται διότι, πέραν του γενικού συμφωνητικού μεταξύ των δύο επιχειρήσεων, δεν προσκομίστηκαν άλλες πρόσθετες πληροφορίες και έγγραφα σχετικά με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Επιπλέον, η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε συναλλαγές με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και σε προηγούμενα έτη. Από τα τραπεζικά έγγραφα *extrait* που προσκομίστηκαν δεν προκύπτει αν οι σχετικές τραπεζικές μεταφορές αφορούν τα τιμολόγια δαπανών του φορολογικού έτους 2020 ή τιμολόγια δαπανών από τις προηγούμενες φορολογικές περιόδους, διότι δεν προσκομίστηκε η συνολική καρτέλα του προμηθευτή. Συνεπώς απορρίπτεται ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, διότι δεν προκύπτει η τραπεζική εξόφληση των τιμολογίων από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά, καθώς και ότι αφορά δαπάνη που χρησιμοποιήθηκε προς το συμφέρον της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επειδή, αναφορικά με τη δαπάνη ποσού 591,00€ (λογαριασμός 64-98-05-1087) της επιχείρησης MICROSOFT, σημειώνεται ότι δεν αναγράφονται τα στοιχεία και ο ΑΦΜ της προσφεύγουσας επιχείρησης, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του αρ. 9 του Ν. 4308/2014, αλλά του νόμιμου εκπροσώπου της και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τις δαπάνες ύψους 56.930,58€ (λογαριασμοί 61.00.08.3087, 61.00.08.4000, 61.90.00.0087, 61.00.08.7087) που αφορούν το επιδοτούμενο πρόγραμμα 3Ε, αυτές πραγματοποιήθηκαν για την υλοποίηση του επενδυτικού έργου που είχε ως αντικείμενο την εκτέλεση επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Η προσφεύγουσα εταιρία επικαλείται ότι δεν γνώριζε κατά το έτος 2020 εάν θα λάβει επιδότηση για το επενδυτικό πρόγραμμα που συμμετείχε, καθώς ο έλεγχος και η επαλήθευση του φυσικού και οικονομικού αντικειμένου πραγματοποιήθηκε στα έτη 2022 και 2023 κι ο σκοπός των εν λόγω δαπανών ήταν συγκεκριμένος, ασχέτως επιδότησης. Σε κάθε περίπτωση ωστόσο, η προσφεύγουσα επιχείρηση θα έπρεπε να πραγματοποιήσει πρόβλεψη για το επιδοτούμενο ποσό δαπανών, έτσι ώστε να μην εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2020. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ομοίως, αναφορικά με τις δαπάνες ύψους 49.000€ (λογ. 61.00.08.1000 και 61.00.08.1087), που αφορούν το επιδοτούμενο πρόγραμμα, αυτές πραγματοποιήθηκαν για την υλοποίηση του επενδυτικού έργου που είχε ως αντικείμενο την εκτέλεση επιστημονικής και

τεχνολογικής έρευνας. Η προσφεύγουσα εταιρία επικαλείται ότι δεν γνώριζε κατά το έτος 2020 εάν θα λάβει επιδότηση για το επενδυτικό πρόγραμμα που συμμετείχε, καθώς ο έλεγχος και η επαλήθευση του φυσικού και οικονομικού αντικειμένου πραγματοποιήθηκε στα έτη 2022 και 2023 κι ο σκοπός των εν λόγω δαπανών ήταν συγκεκριμένος ασχέτως επιδότησης. Σε κάθε περίπτωση ωστόσο, η προσφεύγουσα επιχείρηση θα έπρεπε να πραγματοποιήσει πρόβλεψη για το επιδοτούμενο ποσό δαπανών έτσι ώστε να μην εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2020. Συνεπώς κι ο σχετικός ισχυρισμός αυτός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τις δαπάνες ενοικίων έδρας και υποκαταστημάτων, ύψους 7.335,77€ (λογ. 62.04.01.0000, 69.62.04.0000, 69.62.04.0001), σημειώνεται ότι προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα τραπεζικές εξοφλήσεις συνολικού ποσού 4.600,00 με δικαιούχο τον σχετικά με τα ενοίκια των καταστημάτων στη Θεσσαλονίκη και ο έλεγχος δέχθηκε τη σχετική δαπάνη. Επίσης προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα τραπεζικές εξοφλήσεις συνολικού ποσού 2.114,17 ευρώ με δικαιούχο την αναφέροντας ότι αφορούν την εξόφληση των ενοικίων του καταστήματος στην Αθήνα.

Ο έλεγχος απέρριψε τον σχετικό ισχυρισμό, διότι η προσφεύγουσα δεν έχει προσκομίσει κανένα μισθωτήριο συμβόλαιο για την ενοικίαση επαγγελματικού χώρου με την κ.

Επειδή, αναφορικά με τη δαπάνη συνολικού ύψους 210.000€ για αμοιβές και έξοδα οργανωτών – μελετητών – ερευνητών (λογ. 61.00.03.0087 και 61.90.00.0087 όπου καταχωρίστηκαν τιμολόγια της I.K.E.), επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της και συμπεριέλαβε στα οικονομικά αποτελέσματα της υποβληθείσας δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 δαπάνες από την ανωτέρω επιχείρηση συνολικής αξίας 210.000,00 ευρώ. Η προσφεύγουσα απέστειλε τραπεζικές κινήσεις *extrait* με μεταφορές χρημάτων και αντίγραφα τραπεζικά έγγραφα επιταγών στα οποία δεν αναφέρεται ο τραπεζικός λογαριασμός και το ονοματεπώνυμο του αποδέκτη της πληρωμής. Επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση, είχε συναλλαγές με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και σε επόμενα έτη και αρκετά από τα τραπεζικά έγγραφα έχουν ημερομηνία μεταγενέστερη του ελεγχόμενου έτους δεν μπορεί να διασταυρωθεί η εξόφληση των τιμολογίων, διότι δεν προσκομίστηκε η καρτέλα του προμηθευτή. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος.

Επειδή, αναφορικά με τη δαπάνη ποσού 131.000€ για αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων (Λογ. 61.01.01.0087 όπου καταχωρίστηκαν φορολογικά στοιχεία του), αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της και συμπεριέλαβε στα οικονομικά αποτελέσματα

της υποβληθείσας δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 δαπάνες από την ανωτέρω επιχείρηση. Μεταξύ των τραπεζικών εγγράφων για την εξόφληση των τιμολογίων, η προσφεύγουσα απέστειλε τραπεζικά έγγραφα καταθέσεων στα οποία δεν αναφέρεται ο τραπεζικός λογαριασμός και το ονοματεπώνυμο του αποδέκτη της πληρωμής. Επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε συναλλαγές με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και σε προηγούμενα και σε επόμενα έτη δεν μπορεί να διασταυρωθεί η εξόφληση των τιμολογίων, διότι δεν προσκομίστηκε η καρτέλα του προμηθευτή και οι τραπεζικές κινήσεις *extraît* των σχετικών τραπεζικών λογαριασμών. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος διότι δεν προκύπτει η τραπεζική εξόφληση των τιμολογίων από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά.

Επειδή, αναφορικά με τις ασφαλιστικές εισφορές συνολικού ύψους 17.914,36€, σημειώνεται ότι από τα σχετικά προσκομιζόμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει η εξόφληση των ασφαλιστικών εισφορών εντός της φορολογικής περιόδου 2020. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1061/2017 σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα οριζόμενα τραπεζικά μέσα, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Συνεπώς, είναι απορριπτέος ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρου 23 Ν 4172/2013.

Αναφορικά με τη δαπάνη συνολικού ύψους 5.633,82€ (λογ. 81.00.00.0000) για φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις ασφαλιστικών εισφορών ταμείων, γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ε του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) (...) ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων». Συνεπώς, απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Αναφορικά με τις δαπάνες ύψους 6.004,10€ (λογ. 64-01-00-0000) για έξοδα ταξιδίων, επισημαίνεται ότι από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά ο έλεγχος δέχθηκε τις δαπάνες ταξιδίων που αφορούν τον διαχειριστή , καθώς και την συνεργάτιδα της επιχείρησης για την οποία ορίζεται ρητά στο συμφωνητικό συνεργασίας, ότι σε περίπτωση που θα πρέπει να παρίσταται σε εκτός έδρας περιοχές τα έξοδα μετακίνησης θα καλύπτονται από την ΑΕ. Συνεπώς, ο έλεγχος δέχθηκε μερικώς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης και συγκεκριμένα ως ποσό δαπανών ταξιδίων το ποσό των 345,22 ευρώ, απορρίπτοντας τις λοιπές (5.658,88€).

Ειδικά ως προς το καταχωρισθέν παραστατικό του προμηθευτή ΕΠΕ, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι αφορά εργαζόμενους της προσφεύγουσας επιχείρησης ή συνεργάτες για τους οποίους έχει συμφωνηθεί η επιβάρυνση των εξόδων μετακίνησης από την προσφεύγουσα.

Αναφορικά με τη δαπάνη μισθοδοσίας - αμοιβών προσωπικού συνολικού ύψους 84.863,35€, από τα σχετικά προσκομιζόμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει η εντός της φορολογικής περιόδου 2020 ολική εξόφληση των αμοιβών προσωπικού μέσω τραπεζικού συστήματος. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1061/2017 σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα οριζόμενα τραπεζικά μέσα, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Συνεπώς, απορρίπτεται ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρου 23 Ν 4172/2013.

Αναφορικά με τις αποσβέσεις (λογ. 66) παγίων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν σε επιδοτούμενο επενδυτικό έργο (με ποσοστό επιδότησης 80%), συνολικού ύψους 15.928,48, κατά το έτος 2020, σημειώνεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22^Α του Ν. 4172/2013 για τον υπολογισμό των εν λόγω αποσβέσεων με ποσοστό 40% (ο έλεγχος υπολόγισε αποσβέσεις για το υπόλοιπο ποσό που δεν επιδοτείται με ποσοστό 10% ήτοι συνολικές αποσβέσεις 748,54 ευρώ για τα πάγια ρομπότ και 35,08 ευρώ για το λάπτοπ.) Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος.

Τέλος, αναφορικά με τις δαπάνες προηγούμενων χρήσεων ύψους 43.964,27€ (λογ. 82.00.99.0000), αυτές απορρίφθηκαν ορθώς από τον έλεγχο καθώς: (α) επί του τιμολογίου ενδοκοινοτικής απόκτησης συνολικής αξίας 42.000,00 ευρώ δεν αναγραφόταν ο αριθμός VAT/ΑΦΜ, (β) δεν είχε δηλωθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση εμπορευμάτων από την προσφεύγουσα στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, (γ) η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν είχε δηλώσει στο μητρώο του taxis ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων και (δ) δεν προσκομίστηκαν τα συνοδευτικά έγγραφα μεταφοράς από την Ολλανδία στην Χώρα μας, καθώς και ο χώρος αποθήκευσης των σχετικών εμπορευμάτων. Συνεπώς, κι ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαλαμβανομένων και καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει νέα στοιχεία που θα μετέβαλαν την κρίση της φορολογικής αρχής, οι σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης κρίνεται ότι περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στην απόρριψη των ανωτέρω δαπανών, το πόρισμα δε είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουν στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου. Αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣΤΕ 2074/1982)

Επειδή, περαιτέρω, η επιβολή του προστίμου δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 58§1 του ν. 4987/2022: 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 το χρεωστικό ποσό του φόρου εισοδήματος μεταβλήθηκε από τον έλεγχο και υπερβαίνει το 100% και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις (213% για το 2017 και 483% για το 2018) συνάγεται ότι ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο στο 50% του ποσού της διαφοράς φόρου όπως ορίζεται στο αρ. 58§1 περ. γ' του ν. 4987/2022

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ./17-01-2025 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την υπ' αριθμ./20-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2020

Φορολογικό έτος 2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		708.076,61	708.076,61	708.076,61
Ή ζημία	42.256,60			42.256,60
Χρεωστικό ποσό		145.956,55	145.956,55	169.938,39
Πιστωτικό ποσό	23.981,84			
Τέλος επιτηδεύματος	2.000,00	2.000,00	2.000,00	
Πρόστιμο του αρ 58 ν.4987/2022		84.969,20	84.969,20	84.969,20

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	21.981,84	21.981,84	21.981,84	
Ποσό για καταβολή		254.907,59	254.907,59	254.907,59

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΦΔ

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.