



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-05-2025

Αριθμός απόφασης: 895

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσας σε εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή της, κατά :

α)της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

β)της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,

γ)της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018,

δ)της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019 και

ε)της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2024, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τα νέα στοιχεία που αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά από την προσφεύγουσα στο σύστημα elenxis της ΔΕΔ με το συμπληρωματικό υπόμνημα με ID

8. Την υπ'αριθμ.....απόφαση παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της απόκαι με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα μέρες από τη λήξη της.

9. Την με αριθμόΠράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

10. Την απόέκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων κατόπιν πράξεως αναπομπής, του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

11. Το απόυπόμνημα της προσφεύγουσας, κατόπιν της με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥκλήσης σε ακρόαση.

12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσας σε εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή της, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και επί του συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα μηδενικό ποσό

φόρου προς καταβολή, καθώς μειώθηκε η δηλωθείσα ζημία από το ποσό των 120.110,62€ στο ποσό των 27.760,75€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 18.012,74€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 9.006,37€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 27.019,11€.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.149,34€, πρόστιμο άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022 ύψους 574,67€ και ποσό που συμψηφίστηκε αδικαιολόγητα ύψους 405,48€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.129,49€.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 700,46€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ύψους 350,24€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.050,70€.

Με την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) άρθρου 54 Ν 4987/2022, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, καθώς διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή στοιχείων και ειδικότερα δεν προσκόμισε, κατόπιν της υπ'αριθμ.....πρόσκλησης του άρθρου 14 του Ν 5104/2024, τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt που δημιουργήθηκαν από τις εν χρήσει ΦΗΜ για το διάστημα από 01-01 2018 έως 31-12-2019, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ.η' του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, που επιφέρει το πρόστιμο της παρ.2 περ. ε' του ιδίου άρθρου και νόμου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 26-11-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019, ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01-01-2018 έως 31-12-2019 και εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν 4174/2013 του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ.....(όπως τροποποιήθηκε από την με αριθμό) εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο στις κρινόμενες χρήσεις, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018

- Προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 85.871,43€ (61.284,22€+5.293,95€+1.033,13€+19.293,26€). Ειδικότερα:
 - Διαπιστώθηκαν δαπάνες-αγορές άνω των 500,00€ συνολικού ποσού 61.284,22€, οι οποίες δεν αποπληρώθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής:
 - Διαπιστώθηκε δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 5.293,95€, η οποία δεν εξοφλήθηκε

με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

- Στα λειτουργικά έξοδα της προσφεύγουσας, στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, περιλαμβάνεται ποσό ύψους 19.293,26€, το οποίο ωστόσο αποτελεί αποσβέσεις που δεν διαπιστώθηκε η εγγραφή τους στο Μητρώο Παγίων και συνεπώς δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο προς έκπτωση του άρθρου 22 περ.γ' του Ν 4172/2013.
- Τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας διαμορφώθηκαν στο ποσό των 1.369.202,00€, καθώς στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα (1.362.723,56€) προστέθηκε ποσό ύψους 11,29€ προερχόμενο από παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ποσό ύψους 6.467,15€ προερχόμενα από τις καταστάσεις της παρ.3 του άρθρου 14 του Ν 4174/2013.

Φορολογικό έτος 2019

- Προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 170.247,44€ (134.476,48€+16.505,12€+19.265,84€). Ειδικότερα:
 - Διαπιστώθηκαν δαπάνες-αγορές άνω των 500,00€ συνολικού ποσού 134.476,48€, οι οποίες δεν αποπληρώθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής:
 - Διαπιστώθηκε δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 16.505,12€, η οποία δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.
 - Στα λειτουργικά έξοδα της προσφεύγουσας στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, περιλαμβάνεται ποσό ύψους 19.265,84€, το οποίο ωστόσο αποτελεί αποσβέσεις που δεν διαπιστώθηκε η εγγραφή τους στο Μητρώο Παγίων και συνεπώς δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο προς έκπτωση του άρθρου 22 περ.γ' του Ν 4172/2013.
- Τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας διαμορφώθηκαν στο ποσό των 1.163.119,09€, καθώς στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα (1.160.200,50€) προστέθηκε ποσό ύψους 6,45€ προερχόμενο από παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ποσό ύψους 2.912,14€ προερχόμενα από τις καταστάσεις της παρ.3 του άρθρου 14 του Ν 4174/2013.

Φορολογικό έτος 2024

Διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή στοιχείων και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε, κατόπιν της υπ' αρ.Πρόσκλησης βάσει του άρθρου 14 Ν. 5104/2024, τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt που δημιουργήθηκαν από τις εν χρήσει ΦΗΜ για το διάστημα 01/01/2018 -31/12/2019 κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 περ. η' του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και για τον λόγο αυτό της επιβλήθηκε πρόστιμο 2.500,00 ευρώ, κατά τα οριζόμενα της παρ. 2 περ. ε' του 54 του Κ.Φ.Δ. όπως ίσχυε (ως άρθρο 85 Ν.5104/2024).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό υπόμνημα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη:

1) Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις είναι εσφαλμένες και μη νόμιμες, ως νόμω και ουσία αβάσιμες και ανατιολόγητες:

α. Ως προς τις απορριφθείσες δαπάνες λόγω μη χρήσης τραπεζικού μέσου πληρωμής η προσφεύγουσα αναφέρει ότι επισυνάπτει καρτέλες πελάτη από το μηχανογραφικό της σύστημα για συναλλαγές με την «.....» και την «.....» και για τις λοιπές συναλλαγές ότι είναι σε αναζήτηση των λοιπών τραπεζικών εξοφλήσεων. Με το συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίζει:

- παραστατικά τραπεζικής εξόφλησης για τις συναλλαγές ετών 2018 και 2019 με την «.....».
- τραπεζικές επιταγές, με τις οποίες εξοφλήθηκαν παραστατικά της «.....».
- τραπεζικές επιταγές μέσω των οποίων εξοφλήθηκαν παραστατικά της «.....».
- ως προς τα 5 INV της, είναι ενδοκοινοτικά και δεν έχουν χρέωση ΦΠΑ.
- υποβάλλονται τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης μισθοδοσίας έτους 2019, ποσού 16.505,12€.

β. Ως προς την αφαίρεση των αποσβέσεων από τα λειτουργικά έξοδα, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έπρεπε να τις συμπεριλάβει στις αποσβέσεις των αντίστοιχων ετών. Επιπλέον, επισημαίνει ότι εντός της νόμιμης προθεσμίας για την έκδοση απόφασης από τη ΔΕΔ θα προσκομίσει τις ορθές εγγραφές των επίμαχων αποσβέσεων. Με το συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα προσκομίζει μηνιαία κατάσταση Εσόδων-Εξόδων φορολογικών ετών 2018-2019.

γ. Μη νόμιμη η παράλειψη συνυπολογισμού της ζημίας ποσού 27.760,75€ στην οποία κατέληξε ο λογιστικός έλεγχος και η 1η προσβαλλόμενη με την παρούσα προσφυγή πράξη στο επόμενο φορολογικό έτος 2019.

- η δηλωθείσα ως μεταφερόμενη ζημία φορολογικού έτους 2017, ποσού 82.035,22€, έπρεπε κατά νόμο να συνυπολογιστεί στη ζημία έτους 2018, στην οποία κατέληξε ο λογιστικός έλεγχος, και εντεύθεν να μεταφερθεί στο επόμενο φορολογικό έτος 2019. (ΔΕΔ Θεσ 1102 και 1103/2023)

δ. Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου η προσφεύγουσα επικαλείται ότι λόγω απώλειας του αποθηκευτικού μέσου των ηλεκτρονικών a-e txt αρχείων προσκόμισε στον έλεγχο το πλήρες φυσικό αρχείο έγχαρτα.

2. 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 στη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστώ.

3. Έλλειψη αιτιολογίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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 αρχεία (βιβλία και 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 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, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. 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 δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει.».

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4172/2013 «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,..... 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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013 σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

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

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣτΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

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](#).

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:.....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας.....».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1216/2014 ορίζεται 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.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1055/2016 ορίζεται ότι «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β').

2. Με την [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) εγκυκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών

καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του [ν.4172/2013](#), παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι (ΔΕΑΦ Α1034297 ΕΞ2016/03.03.2016).

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης

αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν....».

Επειδή, περαιτέρω, στο **άρθρο 32** του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)... , β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 13 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ)**: «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 57 παρ.1 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ)** ορίζεται ότι «: 1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δυόμισι χιλιάδων (2.500) ευρώ.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκε αρχικά ότι στα βιβλία της συμπεριλήφθηκαν δαπάνες αξίας άνω των 500,00€, για τις οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος και συγκεκριμένα ποσού 61.284,22€ το φορολογικό έτος 2018 και 134.476,48€ το φορολογικό έτος 2019.

Τα εν λόγω ποσά συμπεριλήφθηκαν στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες. Το συμπέρασμα αυτό προέκυψε από τον έλεγχο των καταχωρήσεων των φορολογικών στοιχείων των προμηθευτών της προσφεύγουσας στα τηρούμενα από αυτήν βιβλία και από τις σχετικές, ως προς τις συναλλαγές αυτές, κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών, τα στοιχεία των οποίων τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, μετά από την υποβολή σχετικού αιτήματος μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών, καθώς και από τα παραστατικά των τραπεζών που η ίδια έθεσε στη διάθεση του ελέγχου.

Επειδή, τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό υπόμνημα αναπέμφθηκαν στη φορολογική αρχή, προκειμένου να εξετασθεί εάν τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία μπορούν να επηρεάσουν την κρίση του ελέγχου, με την με αριθ.Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
Ακολουθώντας, απεστάλη η με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥκλήση σε ακρόαση, επί της οποίας η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το απόυπόμνημά της.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη και αξιολογώντας τα προσκομιζόμενα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής, το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης απέστειλε τηνπρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας με το με αριθμ.πρωτ.ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ.....έγγραφό της.

Ως προς τον ισχυρισμό 1^ο

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή εξετάζοντας τα προσκομιζόμενα νέα στοιχεία, απέστειλε τηνπρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως κάτωθι:

1) Ως προς τα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν για τον προμηθευτή «.....»

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2018, για τις κάτωθι συναλλαγές με την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....»,

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία – Διάφορα Έξοδα – Αγορές Εμπορευμάτων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
07/02/2018			683,26	163,98	847,24
17/04/2018			948,85	227,73	1.176,58
16/05/2018			1.001,49	240,36	1.241,85
28/06/2018			1.133,34	272,00	1.405,34
23/07/2018			1.023,12	245,55	1.268,67
01/08/2018			2.159,01	518,17	2.677,18
03/10/2018			781,87	187,65	969,52
		ΣΥΝΟΛΟ	7.730,94	1.855,44	9.586,38

ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πραγματοποιήθηκαν πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους 6.141,86€ όπως προέκυψαν τόσο από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας όσο και από τα παραστατικά των τραπεζών που η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου .

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει καρτέλα πελάτη από το μηχανογραφικό σύστημα της «.....» ισχυριζόμενη ότι ουδέν παραστατικό εκδόσεως της ως άνω εταιρίας εξοφλήθηκε εκ μέρους της με μετρητοίς.

Επειδή, από την προσκομιζόμενη καρτέλα πελάτη και τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας, ως προς το φορολογικό έτος 2018, προκύπτει ότι το ΤΔΑ 46824/07-02-2018 ποσού 847,24€ εξοφλήθηκε την 13-02-2018 με τραπεζικό μέσο πληρωμής και συνεπώς, αναφορικά με το συγκεκριμένο παραστατικό, ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, από τον έλεγχο της καρτέλας πελάτη και των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η μεταφορά ποσού ύψους 591,17€ την 08-01-2018 και 398,65€ την 16-01-2018.

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των λοιπών παραστατικών, από την προσκομιζόμενη καρτέλα και τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι εξοφλήθηκαν ως εξής:

- Για το ΤΔΑ 47757/17-04-2018, συνολικού ποσού 1.176,58€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 1.175,00€ την 02-05-2018. Ωστόσο, στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δεν υπάρχει η αντίστοιχη χρέωση ποσού.
- Για το ΤΔΑ 48195/16-05-2018, συνολικού ποσού 1.241,85€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 1.241,85€ την 29-05-2018. Ωστόσο, στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δεν υπάρχει η αντίστοιχη χρέωση ποσού.
- Για το ΤΔΑ 48828/28-06-2018, συνολικού ποσού 1.405,34€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 1.635,48€ την 03-07-2018. Η εν λόγω πίστωση έχει συμπεριληφθεί στις πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος, που ο έλεγχος έχει ήδη δεχθεί.
- Για το ΤΔΑ 49169/23-07-2018, συνολικού ποσού 1.268,67€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 1.500,00€ την 31-07-2018. Η εν λόγω πίστωση έχει συμπεριληφθεί στις πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος, που ο έλεγχος έχει ήδη δεχθεί.
- Για το ΤΔΑ 49315/01-08-2018, συνολικού ποσού 2.677,18€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 1.216,24€ την 08-08-2018. Η εν λόγω πίστωση έχει συμπεριληφθεί στις πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος, που ο έλεγχος

έχει ήδη δεχθεί.

- Για το ΤΔΑ 50247/03-10-2018, συνολικού ποσού 969,52€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 970,00€ την 17-10-2018. Ωστόσο, στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δεν υπάρχει η αντίστοιχη χρέωση ποσού.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα παραπάνω, ποσό ύψους 1.481,51€ (847,2€ + 591,17€ + 398,65€=1.837,07 /1.24% = 1.481.51€) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης φορ. περιόδου

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2019, για τις κάτωθι συναλλαγές με την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....»,

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία – Διάφορα Έξοδα – Αγορές Εμπορευμάτων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
03/07/2019			1.003,02	240,72	1.243,74
25/07/2019			524,26	125,82	650,08
07/08/2019			3.312,85	795,08	4.107,93
03/09/2019			959,30	230,23	1.189,53
09/10/2019			1.657,25	397,74	2.054,99
06/11/2019			951,23	228,30	1.179,53
17/12/2019			663,78	159,31	823,09
		ΣΥΝΟΛΟ	9.071,69	2.177,20	11.248,89

ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πραγματοποιήθηκαν πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους 8.378,27€, όπως προέκυψαν τόσο από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας όσο και από τα παραστατικά των τραπεζών που η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου .

Επειδή, αναφορικά με το ΠΤ 11631/31-10-2019 ποσού 212,66€, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2019, από την προσκομιζόμενη καρτέλα πελάτη της «.....», προκύπτουν τα κάτωθι:

- Για το ΤΔΑ 54177/03-07-2019, συνολικού ποσού 1.243,74€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 1.306,73€ την 15-07-2019. Ωστόσο, στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δεν υπάρχει η αντίστοιχη χρέωση ποσού.
- Για το ΤΔΑ 54590/25-07-2019, συνολικού ποσού 650,08€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 650,00€ την 31-07-2019. Ωστόσο, στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δεν υπάρχει η αντίστοιχη χρέωση ποσού.

- Για το ΤΔΑ 54809/07-08-2019, συνολικού ποσού 4.107,93€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 1.000,00€ την 05-08-2019, ποσού 1.000,00€ την 26-08-2019 και ποσού 2.108,01€ την 02-09-2019. Οι εν λόγω πιστώσεις έχουν συμπεριληφθεί στις πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος, που ο έλεγχος έχει ήδη δεχθεί.
- Για το ΤΔΑ 55031/03-09-2019, συνολικού ποσού 1.189,53€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 1.221,03€ την 16-09-2019. Η εν λόγω πίστωση έχει συμπεριληφθεί στις πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος, που ο έλεγχος έχει ήδη δεχθεί.
- Για το ΤΔΑ 55759/09-10-2019, συνολικού ποσού 2.054,99€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 1.000,00€ την 14-10-2019 και ποσού 1.054,99€ την 21-10-2019. Ωστόσο, στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δεν υπάρχει η αντίστοιχη χρέωση του ποσού των 1.000,00€, ενώ η πίστωση του ποσού των 1.054,99€ έχει συμπεριληφθεί στις πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος, που ο έλεγχος έχει ήδη δεχθεί.
- Για το ΤΔΑ 56203/06-11-2019, συνολικού ποσού 1.179,53€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 966,87€ την 11-11-2019. Η εν λόγω πίστωση έχει συμπεριληφθεί στις πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος, που ο έλεγχος έχει ήδη δεχθεί.
- Για το ΤΔΑ 56852/17-12-2019, συνολικού ποσού 823,09€, πραγματοποιήθηκε κατάθεση έναντι λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, ποσού 580,00€ την 16-12-2019. Η εν λόγω πίστωση έχει συμπεριληφθεί στις πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος, που ο έλεγχος έχει ήδη δεχθεί.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα παραπάνω, ποσό ύψους 171,50€ ($212,66€/1.24\% = 171,50€$) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης φορ. περιόδου

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2018 αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των κάτωθι φορολογικών παραστατικών της «.....»:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία – Αγορές Εμπορευμάτων – Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
01/01/2018 – 31/12/2018	47 Φορολογικά στοιχεία > 500,00€ ήτοι απόέως		89.767,55	21.320,85	111.088,40
		ΣΥΝΟΛΟ	89.767,55	21.320,85	111.088,40

Επειδή, οι επικαλούμενες και προσκομιζόμενες με το συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, επιταγές, έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στη σελίδα 53 αυτής.

Επειδή, από τον έλεγχο της καρτέλας πελάτη διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες εγγραφές-πιστώσεις με αιτιολογία παραστατικού «Συμψηφισμός Πελάτη», ήτοι τα κάτωθι :

Ημερομηνία	Ποσά
28-02-2018	8.680,00
10-05-2018	9.920,00
17-07-2018	8.680,00
29-11-2018	8.680,00
29-11-2018	10.614,40
Σύνολο	46.574,40€

Επειδή, από τον έλεγχο των βιβλίων της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα στα τηρούμενα βιβλία φορολογικού έτους 2018, στη στήλη των Εσόδων διενήργησε εγγραφές με τα ανωτέρω ποσά με αιτιολογία «ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» και επωνυμία συναλλασσόμενου «.....», δηλαδή οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 της ΠΟΛ. 1158/2016 «Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής.»

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω το εναπομείναν ποσό ύψους 23.508,27€ (το οποίο καλύπτεται από το ανωτέρω σύνολο των συμψηφιστικών κινήσεων των αντισυμβαλλόμενων) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση φορολογικής περιόδου.

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2019 αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των κάτωθι φορολογικών παραστατικών της «.....»:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία – Αγορές Εμπορευμάτων – Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
01/01/2018 – 31/12/2018	47 Φορολογικά στοιχεία > 500,00€ ήτοι απόέως		89.767,55	21.320,85	111.088,40
		ΣΥΝΟΛΟ	89.767,55	21.320,85	111.088,40

Επειδή, σύμφωνα με την από 26-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για τις ανωτέρω συναλλαγές άνω των 500,00€ πραγματοποιήθηκαν πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος ποσού ύψους 29.000,00€ όπως προέκυψαν τόσο από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας όσο και από τα παραστατικά των τραπεζών που η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου .

Οι επικαλούμενες και προσκομιζόμενες από την προσφεύγουσα με το συμπληρωματικό υπόμνημα, επιταγές, τέθηκαν για πρώτη φορά στη διάθεση του ελέγχου, ο οποίος εισηγήθηκε την αποδοχή τους.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω το συνολικό ποσό ύψους 16.772,23€ (το οποίο καλύπτεται από το σύνολο των τραπεζικών επιταγών ως άνω) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση φορολογικής περιόδου.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει καρτέλα πελάτη από το μηχανογραφικό σύστημα της «.....» ισχυριζόμενη ότι οι πληρωμές είναι στη συντριπτική τους πλειοψηφία τραπεζικές, ενώ οι ελάχιστες καταβολές που έγιναν τοις μετρητοίς αφορούν ποσά μικρότερα των 500,00€.

Επειδή, η εν λόγω καρτέλα πελάτη προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα στον έλεγχο, και αξιολογήθηκε. Ειδικότερα, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου (σελίδα 56), από την επεξεργασία της καρτέλας πελάτη της «.....» και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι για τις πιστώσεις με ημερομηνία **19/01/2019** (950,00€), **24/01/2019** (100,00€), **08/02/2019** (1.540,00€), **20/02/2019** (2.240,00€), **01/03/2019** (3.300,00€), **02/03/2019** (950,00€), **04/03/2019** (560,00€), **23/03/2019** (390,00€), **03/04/2019** (1.460,00€), **05/04/2019** (700,00€), **16/04/2019** (250,00€), **18/04/2019** (200,00€), **31/05/2019** (60,00€), **07/06/2019** (1.280,15€), **15/06/2019** (220,00€), **29/07/2019** (5.600,00€), **31/07/2019** (2.470,00€), **03/08/2019** (1.900,00€), **31/08/2019** (400,00€), **07/09/2019** (2.200,00€), **28/09/2019** (780,00€), **04/10/2019** (1.200,00€), **05/10/2019** (650,00€), **12/10/2019** (500,00€), **16/10/2019** (50,00€), **02/11/2019** (510,00€), **09/11/2019** (250,00€), **11/11/2019** (160,00€), **30/11/2019** (2.810,00€), **02/12/2019** (480,00€), **04/12/2019** (1.450,00€), **07/12/2019** (450,00€), **31/12/2019** (2.000,00€), δεν υπάρχουν οι αντίστοιχες χρεώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας. Δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα κάποιο επιπλέον δικαιολογητικό, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2018 αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των κάτωθι φορολογικών παραστατικών της «.....»:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία - Διάφορα Έξοδα	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
31/01/2018			1.826,60	438,38	2.264,98
28/02/2018			1.575,11	378,03	1.953,14
31/03/2018			978,62	234,87	1.213,49
31/07/2018			635,51	152,52	788,03
		ΣΥΝΟΛΟ	5.015,84	1.203,80	6.219,64

Σύμφωνα με την από 26-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για τις ανωτέρω συναλλαγές άνω των 500,00€ πραγματοποιήθηκαν πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος ποσού ύψους 3.274,37€ όπως προέκυψαν τόσο από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας όσο και από τα παραστατικά των τραπεζών που η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα με το συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, για το ποσό της Στήλης Πίστωση με α/α 31 (8.680,00€ - Συμψηφισμός) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα στα Τηρούμενα Βιβλία φορολογικού έτους 2018, στη στήλη των Εσόδων διενήργησε εγγραφή με το ανωτέρω ποσό με αιτιολογία «ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» και Επωνυμία Συναλλασσόμενου «.....», δηλαδή οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες.

Σύμφωνα με την παρ. 2 της ΠΟΛ. 1158/2016 «..... Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς. εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής.».

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω το συνολικό ποσό ύψους 2.375,22€ το οποίο δεν αναγνωρίστηκε από τον αρχικό έλεγχο προς έκπτωση και το οποίο καλύπτεται από το σύνολο των συμψηφιστικών κινήσεων των αντισυμβαλλόμενων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση φορολογικής περιόδου.

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2019 αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των κάτωθι φορολογικών παραστατικών της «.....»:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία – Διάφορα Έξοδα – Αγορές	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
31/01/2019 – 31/12/2019	40 Φορολογικά στοιχεία > 500,00€ ήτοι TIM 223,232,280,347,569,820,1033,1058,1059,1590,159 1, 2056,2105,2350,2623, 2657,2690,3177,3332,3716,3976,3955,4177,4460,4 504,4551,4747,4946,4994,5218,1635,5533,5568,56 32,5810,6120,6365,6882,7090,7082 & Τ.Π.Υ. 521,715,902,1308,1458		74.032,22	10.037,43	84.069,65
		ΣΥΝΟΛΟ	74.032,22	10.037,43	84.069,65

Σύμφωνα με την από 26-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για τις ανωτέρω συναλλαγές άνω των 500,00€ πραγματοποιήθηκαν πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος ποσού ύψους 820,00€ όπως προέκυψαν τόσο από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας όσο και από τα παραστατικά των τραπεζών που η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα με το συμπληρωματικό υπόμνημα της

προσφεύγουσας, για τα ποσά της στήλης Πίστωση με α/α 174 (2.263,84€ - Μετρητά και Αξιόγραφα), 175 (2.263,84€ - Μετρητά και Αξιόγραφα), 176 (15.846,90€ - Μετρητά και Αξιόγραφα), 177 (15.846,90€ - Μετρητά και Αξιόγραφα), 178 (4.527,69€ - Μετρητά και Αξιόγραφα) και 179 (13.583,06€ - Μετρητά και Αξιόγραφα) διενεργήθηκε έλεγχος των προσκομισθέντων, ήτοι τις τραπεζικές επιταγές και την παρακολούθηση επιταγών πελατών της Τράπεζας Πειραιώς και διαπιστώθηκε η εξόφλησή τους.

Για το ποσό της στήλης πίστωση με α/α 180 (15.846,90€- Μετρητά και Αξιόγραφα) διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου των προσκομισθέντων ότι η τραπεζική επιταγή με α/α 00000060-4 δεν έχει εξοφληθεί.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω ποσό ύψους 43.816,32€ (54.332,23€/1,24%=43.816,32€) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση φορολογικής περιόδου.

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2018 αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των κάτωθι φορολογικών παραστατικών της «.....»:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία – Ενδοκοινοτική Λήψη Υπηρεσιών	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
31/01/2018			5.000,00	1.200,00	7.200,00
28/02/2018			5.000,00	1.200,00	7.200,00
31/03/2018			4.000,00	960,00	4.960,00
30/04/2018			3.000,00	720,00	3.720,00
30/04/2018			700,00	168,00	868,00
		ΣΥΝΟΛΑ	17.700,00	4.248,00	21.948,00

Σύμφωνα με την από 26-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τις ανωτέρω συναλλαγές άνω των 500,00€ πραγματοποιήθηκαν πληρωμές μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους 16.000,00€, όπως προέκυψαν τόσο από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας όσο και από τα παραστατικά των τραπεζών που η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου.

Αναφορικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ως προς τη χρέωση ΦΠΑ, καθώς και του αθροιστικού λάθους ως προς τα από 31-01-2018 και 28-02-2018 INVOICE, ο έλεγχος εισηγήθηκε την αποδοχή τους.

Ως εκ τούτου, ποσό ύψους 3.096,78€ (4.796,78€ αρχικού ελέγχου -1.700,00€ νέα στοιχεία=3.096,78€), αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση φορολογικής περιόδου.

Επειδή, ως προς το φορολογικό έτος 2019, αναφορικά με τον τρόπο καταβολής της μισθοδοσίας, κατόπιν του συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας, ο έλεγχος εισηγήθηκε τα κάτωθι:

Σύμφωνα με την από 26-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, σελ. 46:
 « ιδ) Έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4174/2013, που η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμής (ισχύς από 01/01/2017 ΠΟΛ. 1061/12-04-2017) ποσό ύψους 16.505,12€ (169.755,94 - 153.250,82) όπως προκύπτει από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης ως παρ. 6.5.1. της παρούσας έκθεσης.

Η ελεγχόμενη για το φορ. έτος 2019 δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τραπεζικών παραστατικών πληρωμών των αποδοχών .

Ως εκ τούτου το ανωτέρω ποσό ύψους 16.505,12€ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση και προστίθεται ως λογιστική διαφορά από τον έλεγχο . »

Κατόπιν ελέγχου των προσκομισθέντων τραπεζικών παραστατικών πληρωμών μισθοδοσίας σε αντιπαραβολή με την μισθοδοτική κατάσταση φορ. έτους 2019 και των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας που ο έλεγχος είχε στην διάθεσή του, προέκυψαν νέα στοιχεία για τις κάτωθι πληρωμές :

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΠΟΣΟ
.....	03/01/2019	4,93
.....	03/01/2019	62,53
.....	03/01/2019	250,00
.....	17/01/2019	250,00
.....	04/02/2019	295,68
.....	04/03/2019	88,74
.....	04/03/2019	260,00
.....	18/03/2019	350,00
.....	02/04/2019	95,00
.....	19/04/2019	21,00
.....	23/04/2019	9,63
.....	03/05/2019	57,66
.....	18/11/2019	250,00
.....	03/12/2019	85,00
.....	16/12/2019	113,52
.....	16/12/2019	24,79
.....	16/12/2019	225,00
	ΣΥΝΟΛΟ	2.443,48

Ως εκ τούτου ποσό ύψους **2.443,48€** αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση φορολογικής περιόδου.

Ως προς τον ισχυρισμό 1β

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, το σύνολο των διαφόρων λειτουργικών εξόδων, πλέον των παροχών σε εργαζόμενους, ανέρχεται (για το φορολογικό έτος 2018) στο ποσό των **427.820,60€**. Ωστόσο, στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του υπό κρίση

φορολογικού έτους έχει μεταφερθεί το ποσό των 447.113,86€ διότι έχουν συμπεριληφθεί και αποσβέσεις χρήσης ύψους 19.293,26€.

Δεδομένου ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία του ελέγχου, στο Μητρώο Παγίων δεν διαπιστώθηκε η εγγραφή των εν λόγω αποσβέσεων, ο έλεγχος θεώρησε το ποσό των 19.293,26€ ως λογιστική διαφορά, καθώς δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013 και ειδικότερα η περίπτωση γ'.

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, το σύνολο των διαφόρων λειτουργικών εξόδων, πλέον των παροχών σε εργαζόμενους, ανέρχεται (για το φορολογικό έτος 2019) στο ποσό των **466.485,56€**. Ωστόσο, στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους έχει μεταφερθεί το ποσό των 485.751,40€ διότι έχουν συμπεριληφθεί και αποσβέσεις χρήσης ύψους 19.265,84€.

Δεδομένου ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία του ελέγχου, στο Μητρώο Παγίων δεν διαπιστώθηκε η εγγραφή των εν λόγω αποσβέσεων, ο έλεγχος θεώρησε το ποσό των 19.265,84€ ως λογιστική διαφορά, καθώς δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013 και ειδικότερα η περίπτωση γ'.

Επειδή, με το συμπληρωματικό υπόμνημα που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, αναρτήθηκε στην εφαρμογή elenxis ΔΕΔ μηνιαία κατάσταση εσόδων-εξόδων φορολογικών ετών 2018 και 2019, όπου διαπιστώθηκε η εγγραφή των αποσβέσεων των υπό κρίση φορολογικών ετών και σε αντιπαραβολή με τις υποβληθείσες δηλώσεις, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι συμφωνούν.

Από τον έλεγχο του Μητρώου Παγίων ως είχε τεθεί στην διάθεση του αρχικού ελέγχου ως νέο στοιχείο, με το Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις ως προς την διενέργεια των ανωτέρω αποσβέσεων .

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω

► Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Το ποσό των αποσβέσεων φορολογικού έτους 2018 ύψους 19.293,26€, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση φορολογικής περιόδου.

► Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Το ποσό των αποσβέσεων φορολογικού έτους 2019 ύψους 19.265,84€, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης φορ. περιόδου.

Επειδή, τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και, κατόπιν της προαναφερθείσας αναπομπής, περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου, επηρεάζουν την τελική κρίση των τελικών αποτελεσμάτων και ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη των υπό κρίση φορολογικών ετών, ως ακολούθως:

1)Για το φορολογικό έτος 2018

Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	1.369.202,00
Μείον Κόστος πωληθέντων Εμπορικής Δραστηριότητας	912.373,44
Μείον Κόστος πωληθέντων Παραγωγικής Δραστηριότητας	123.508,16
Μείον Δαπάνες (συνολικά)	447.113,86
Πλέον Θετικές Διαφορές Λογιστικής Φορολογικής Βάσης	0,00
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	161,28
Πλέον Λογιστικές Διαφορές ελέγχου (85.871,43 - 49.755,04 νέο στοιχείο)	36.116,39
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ	-77.515,79
Πλέον Ζημία παρελθουσών χρήσεων	0,00
Ζημία χρήσης	-77.515,79

Ως προς τον ισχυρισμό 1γ

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2016, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν. [4172/2013](#) περί μεταφοράς ζημιών «Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 27](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του [άρθρου 45](#) του ν. [4172/2013](#).

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Οι διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 27](#) περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημίες που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. [.....]

Χρόνος μεταφοράς ζημίας

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημίες αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της

πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων. [...]

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα [άρθρα 18 και 19](#) του Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](#)), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική). Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. [2238/1994](#).....».

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/2994), όπως ίσχυε μέχρι και την 31-12-2013, προέβλεπε τη δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε σε μία διαχειριστική περίοδο προκειμένου να συμψηφιστεί με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων (αρ.4 παρ.3), εφόσον η ζημία προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία. Προϋπόθεση για την αναγνώριση ποσού ως ζημίας προς μεταφορά για συμψηφισμό με τα κέρδη επόμενων χρήσεων, είναι το ποσό της εν λόγω ζημίας να είχε δηλωθεί εμπρόθεσμα ή μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε και η επιχείρηση να εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο νομικό πρόσωπο. (ΣΤΕ 2113/2013). Ωστόσο, με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. δεν τίθενται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου νόμου και δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, αλλά μπορεί αυτή να δηλωθεί οποτεδήποτε εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. (Δ. Σταματόπουλος, Φορολογία Εισοδήματος, Γ' έκδοση 2020, εκδόσεις Forin, σελ. 679).

Επειδή περαιτέρω, η δήλωση της ζημίας εκάστου έτους αρκεί για να συμψηφιστεί με ενδεχόμενα κέρδη των επόμενων ετών, ενώ η παράλειψη δήλωσης της μεταφερόμενης ζημίας σε κάποιο από διαδοχικά ζημιογόνα έτη δεν προκαλεί την απώλεια του δικαιώματος συμψηφισμού. (ΣΤΕ 3431/1997, Πολ. 1052/15-3-2007).

Επειδή, στις παραγράφους 6 και 7 της ΔΕΑΦ Β 1054541 ΕΞ 2017/27-04-2017 ορίζεται ότι «6. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι ανώνυμη εταιρεία που στις φορολογικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014 που υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα, δήλωσε τις ζημίες των αντίστοιχων (τρεχουσών) χρήσεων, χωρίς ωστόσο να δηλωθούν οι ζημίες παρελθουσών χρήσεων, θα πρέπει να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα αντίστοιχα οικονομικά έτη, προκειμένου για την ορθή απεικόνιση του σωρευμένου υπολοίπου των ζημιών παρελθουσών χρήσεων στο φορολογικό έτος 2014 (κωδικός 039 του εντύπου Ν) (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1135983 ΕΞ 2015/20.10.2015 έγγραφό μας).

7. Από τα στοιχεία της σχετικής αίτησης της εταιρείας και από συμπληρωματικά στοιχεία που μας απεστάλησαν προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία με αντικείμενο εργασιών τη διοργάνωση εκθέσεων υπέβαλε εμπρόθεσμα δήλωση για το οικονομικό έτος 2011 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος 1.12.2009 - 30.06.2011) με ζημιογόνα αποτελέσματα (.....ευρώ). Στη συνέχεια, υπέβαλε τις φορολογικές δηλώσεις για τα οικονομικά έτη 2012 (1.07.2011 - 30.06.2012) και 2013 (1.07.2012 - 30.06.2013) με μηδενικά αποτελέσματα και μετέφερε την εν λόγω ζημία. Ωστόσο, στο οικονομικό έτος 2014 (1.07.2013 - 30.06.2014) και στο φορολογικό έτος 2014 (1.07.2014 - 30.06.2015), που η εν λόγω Ε.Π.Ε. συνέχιζε να εμφανίζει μηδενικά αποτελέσματα, δε μετέφερε την παραπάνω ζημία στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για τις χρήσεις αυτές, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός ο συμψηφισμός της με τα κέρδη (..... ευρώ) που εμφάνισε στο φορολογικό έτος 2015 (1.07.2015 - 30.06.2016).».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η ζημία παρελθουσών χρήσεων (κωδικός 039) θα πρέπει να αναγράφεται στο έντυπο Ν των φορολογικών ετών, στα οποία ο φορολογούμενος επιθυμεί να μεταφέρει την εν λόγω ζημία, για την ορθή απεικόνιση του σωρευμένου υπολοίπου των ζημιών παρελθουσών χρήσεων. Σε διαφορετική περίπτωση θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες θα συμπληρώνεται ο κωδικός 039 του εντύπου Ν.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το συμπληρωματικό της υπόμνημα η προσφεύγουσα ζήτησε τη μεταφορά της ζημίας του φορολογικού έτους 2017 στο φορολογικό έτος 2018. Ωστόσο, η ζημία της χρήσης 2017 δεν αναγράφηκε στον κωδικό 039 του εντύπου Ν της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ούτε με την αρχική δήλωση ούτε με σχετική τροποποιητική, ήτοι η προσφεύγουσα δεν άσκησε το δικαίωμά της προς μεταφορά της ζημίας του φορολογικού έτους 2017 στο φορολογικό έτος 2018 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είναι νόμιμη η μη μεταφορά των ζημιών που προσδιόρισε ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2018, στο φορολογικό έτος 2019, κατά το οποίο ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδη.

Επειδή, η ζημία της χρήσης 2018, όπως είχε προσδιοριστεί από την προσφεύγουσα, δεν αναγράφει στον κωδικό 039 του εντύπου Ν της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ούτε με την αρχική δήλωση ούτε με σχετική τροποποιητική, ήτοι η προσφεύγουσα δεν άσκησε το δικαίωμά της προς μεταφορά της ζημίας του φορολογικού έτους 2018 στο φορολογικό έτος 2019 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό 1δ

Επειδή, σύμφωνα με την περ.η΄ της παρ.1 του άρθρου 54 του Ν 4987/2022 και την παρ.2 του άρθρου 54 του ιδίου νόμου «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:.... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 4987/2022 «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 πρέπει να 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) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις 27/06/2024 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με ανάρτηση στο TAXISNET (e-κοινοποίηση) η με αρ. πρωτ.

.....Πρόσκληση προσκόμισης των αντιγράφων των αρχείων a - e txt της ΠΟΛ. 1220/2012, των φορολογικών μηχανισμών που χρησιμοποιήθηκαν στις χρήσεις 2018 - 2019, σε μη επανεγγράψιμο CD , προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ψηφιακά αρχεία a-e txt, της παραδόθηκαν από την εταιρία που είναι υπεύθυνη για όλο το μηχανογραφικό σύστημα της μητρικής εταιρίας, σε μορφή usb stick προς φύλαξη και δεν υπάρχουν για εκ νέου άντληση στο φορολογικό μηχανισμό. Δεδομένου ότι, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, το αποθηκευτικό μέσο (usb stick) χάθηκε και δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει αντίγραφο του στον έλεγχο, προσκόμισε το πλήρες φυσικό αρχείο έγχαρτα για την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1220/2012

«2.8. Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης «Ζ»

2.8.1. Είναι το δελτίο το οποίο εκδίδεται στο τέλος κάθε ημερήσιας περιόδου, κατά την οποία έλαβαν χώρα συναλλαγές με πελάτες και έκδοση σχετικών αποδείξεων εσόδου και των οποίων τα στοιχεία καταχωρούνται τελικά στη φορολογική μνήμη του ΦΗΜ με την έκδοση του δελτίου «Ζ». [.....]

5.7.4. Υποχρέωση Διαφύλαξης των αποθηκευμένων σε Η/Υ Ηλεκτρονικών Αρχείων.

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

5.7.4.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση των αρχείων αυτών, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., κυρώσεις.».

Επειδή, στην παράγραφο 10.1.4 της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα διενεργούσε πωλήσεις μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών, ήτοι delivery.gr, online delivery.gr (e-food), click.gr, deliveras.gr .

Από τον έλεγχο εστάλησαν τα με αρ. πρωτ.προς με Α.Φ.Μ.:..... , αρ. πρωτ. ΕΞ 2024προςμε Α.Φ.Μ.:....., αρ. πρωτ. ΕΞπροςμε Α.Φ.Μ.:..... και αρ. πρωτ.ΕΞ 2024 ΕΜΠ/.....προς Α.Ε.

έγγραφα αιτήματα χορήγησης πληροφοριών, ήτοι των παραγγελιών που διενεργήθηκαν μέσω των ανωτέρω ηλεκτρονικών πλατφορμών .

Με το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2024έγγραφο εστάλη στον έλεγχο συνημμένο αρχείο για την με Α.Φ.Μ.:..... και με το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2024έγγραφο συνημμένα αρχεία για τις υπόλοιπες ηλεκτρονικές πλατφόρμες .

Τα ανωτέρω δεδομένα αφορούν μόνο το φορ. έτος 2019 διότι δεν βρέθηκαν δεδομένα για το φορ. έτος 2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προσκόμισε στον έλεγχο το πλήρες φυσικό αρχείο έγχαρτα και συγκεκριμένα προσκόμισε Δελτία Ημερήσιας Κίνησης Ζ. Ωστόσο, από τον έλεγχο δεν κατέστη δυνατή η συσχέτιση των παραγγελιών μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών με τις εκδοθείσες Α.Λ.Σ. διότι δεν ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου τα αρχεία a - e txt της ΠΟΛ. 1220/2012 από τις εν χρήσει ΦΗΜ.

Από τον έλεγχο διενεργήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος της φορολογικής περιόδου 01/11/2019 – 30/11/2019 αντιπαραβάλλοντας τα δεδομένα των ηλεκτρονικών πλατφορμών ανά ημέρα με τα δελτία Ζ ανά ημέρα, ως είναι καταχωρημένα στο Βιβλίο εσόδων και διαπιστώθηκε ότι τα ποσά των ηλεκτρονικών παραγγελιών ανά ημέρα υπολείπονται κατά πολύ των δηλωθέντων ανά ημέρα.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, εξαιτίας της μη προσκόμισης των αρχείων a-e txt ο έλεγχος δεν κατάφερε να πραγματοποιήσει τις προαναφερθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, την αρχή της αναλογικότητας, η οποία απορρέει από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, αναγνωρίζει ήδη ρητώς το άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος. Σύμφωνα δε με αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Πάντως, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004 Ολ., 1402, 2938/2005, 596, 3005/2007, 628/2008, 956/2009). Όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, όπως εν προκειμένω, δεν μπορεί να τεθεί θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, η ενεργοποίηση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, ως έκφανση της θεμελιώδους αρχής της χρηστής (φορολογικής) Διοίκησης στο πλαίσιο του κράτους δικαίου, προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, θετική ενέργεια αρμόδιου οργάνου της Διοίκησης (πρβλ. ΣτΕ 2582/2015, 2674/2013, 608/2004), όπως είναι εγκύκλιος ή έκθεση ελέγχου, με την οποία υποδεικνύεται ρητώς στους φορολογούμενους ορισμένη συμπεριφορά ως σύμφωνη με τις διατάξεις του νόμου (πρβλ. ΣτΕ 608/2004., 545/2000). Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει 19 νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, 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 σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Εν προκειμένω δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων 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, σε κάθε περίπτωση, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου της την έκδοση οργάνου».*

Επειδή, επιπλέον, 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 της νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης της είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως της 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 της αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι όχι ανεπαρκής ή ελλιπής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της

πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής

Στην προκείμενη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένες, καθώς αναφέρουν αναλυτικά τις επαληθεύσεις στις οποίες προέβη ο έλεγχος προκειμένου να τεκμηριώσει τα συμπεράσματά του και τους κανόνες δικαίου που εφάρμοσε σε κάθε περίπτωση και ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αόριστοι και για τον λόγω αυτό απορριπτέοι.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, επαναπροσδιορίζονται τα κέρδη/ζημίες της χρήσης ως εξής:

1) Για το φορολογικό έτος 2018

Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	1.369.202,00
Μείον Κόστος πωληθέντων Εμπορικής Δραστηριότητας	912.373,44
Μείον Κόστος πωληθέντων Παραγωγικής Δραστηριότητας	123.508,16
Μείον Δαπάνες (συνολικά)	447.113,86
Πλέον Θετικές Διαφορές Λογιστικής Φορολογικής Βάσης	0,00
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπόμενες δήλωσης	161,28
Πλέον Λογιστικές Διαφορές ελέγχου (85.871,43 - 49.755,04 νέο στοιχείο)	36.116,39
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ	-77.515,79
Πλέον Ζημία παρελθουσών χρήσεων	0,00
Ζημία χρήσης	-77.515,79

2) Για το φορολογικό έτος 2019

Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	1.163.119,09
Μείον Κόστος πωληθέντων Εμπορικής δραστηριότητας	639.017,16
Μείον Κόστος πωληθέντων Παραγωγικής δραστηριότητας	138.620,16
Μείον Δαπάνες (συνολικά)	485.751,40
Πλέον Θετικές Διαφορές Λογιστικής Φορολογικής Βάσης	0,00
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπόμενες δήλωσης	5.075,27
Πλέον Λογιστικές Διαφορές ελέγχου (170.247,44 - 72.469,3 7 νέα στοιχεία)	97.778,07
ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ	2.583,71
Πλέον Ζημία παρελθουσών χρήσεων	0,00
Κέρδη χρήσης	2.583,71

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της απόμε αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσας σε εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή της και ειδικότερα:

1) Την τροποποίηση των με αριθμό και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα,

2)Την επικύρωση των με αριθμό καιοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018 και 01-01 έως 31-12-2019 αντίστοιχα και

3)Την επικύρωση της με αριθμόοριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 του προϋσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ'αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημία		120.110,62	27.760,75	77.515,79	42.594,83
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2) Υπ'αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			75.053,08	2.583,71	2.583,71
ή ζημία		98.112,95			98.112,95
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				620,09

	Χρεωστικό ποσό		18.012,74	620,09	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		9.006,37	310,05	310,05	
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή για επιστροφή	1.600,00	28.619,11	2.530,14	930,14
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

3) Υπ'αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018

Υπ. Αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	2.129,49€	2.129,49€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	405,48	405,48

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

4) Υπ'αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019

Υπ. Αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	1.050,70€	1.050,70€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

5) Υπ' αριθμ.....οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022

Υπ. Αριθμ.....οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2024	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό προστίμου	2.500,00€	2.500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.