ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
e mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 15-05-2025
Αριθμός απόφασης: 866

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α΄ 58), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **(ELENXIS: .....)** ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ΙΚΕ, με την επωνυμία: ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., με

έδρα στη ....., επί της οδού ....., κατά: α) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 27/10/2022 - 31/12/2022 και β) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 27/10/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου του ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ELENXIS: .....) ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ΙΚΕ, με την επωνυμία: ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 27/10/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου του ....., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους 65.483,07 ΕΥΡΩ (43.655,98 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος πλέον 21.827,90 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης).

Με τη υπ. αριθ. ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 27/10/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου του ....., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους 65.483,97 ΕΥΡΩ (43.655,98 ΕΥΡΩ κύριος φόρος πλέον 21.829,99 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα δυνάμει της με αριθμό ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ..... Ο έλεγχος διενεργήθηκε καθώς η προσφεύγουσα είχε υπαχθεί στην κεντρική επιλογή για την προτεραιοποίηση του 2024.

Στη Φορολογία Εισοδήματος από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν διαπιστώθηκε ότι τα παρακάτω ποσά συνιστούν λογιστικές διαφορές:

Για τη φορολογική περίοδο 27/10/2022 - 31/12/2022, το σύνολο των λογιστικών διαφορών ανέρχεται στο ποσό των 218.668,53 ΕΥΡΩ. Ειδικότερα:

1) Οι παρακάτω περιπτώσεις δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 173,66 ΕΥΡΩ, οι οποίες καταχωρήθηκαν ως έξοδα κίνησης επιβατικών αυτοκινήτων εσωτ. μ.σ.ο. άνευ Φ.Π.Α., δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται από το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, καθώς ο έλεγχος κρίνει ότι δε συνιστούν λειτουργικές δαπάνες της επιχείρησης.

.....

Το ποσό των 173,66 ΕΥΡΩ, που δεν αναμορφώθηκε από την επιχείρηση, θα προστεθεί στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

2) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία και συγκεκριμένα τις ημερολογιακές εγγραφές και το αναλυτικό καθολικό (καρτέλα) του λογαριασμού 38.00.00.000 - Ταμείο, διαπιστώθηκε ότι σε ..... περιπτώσεις δαπανών άνω των πεντακοσίων ΕΥΡΩ (500,00 €), η τμηματική ή ολική εξόφληση έγινε με μετρητά και όχι με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013. Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το συνολικό ποσό δαπανών 151.687,17 ΕΥΡΩ και το προσθέτει στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

3) Σχετικά με τον λογαριασμό 67.00.00.10.000 - ΦΠΑ εκπιπτ. στη φορ. εισοδ/τος εσωτ. μ.σ.ο., συνολικό ποσό 41,66 ΕΥΡΩ, που δεν αναμορφώθηκε από την προσφεύγουσα αλλά η αναμόρφωση προέκυψε από τον έλεγχο, κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 περ. ζ' Ν. 4172/2013, θα προστεθεί στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. Σημειωτέον ότι η προσφεύγουσα δεν κατείχε κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη χρήση 2022.

4) Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων διαπιστώθηκε ότι η ολική εξόφληση δαπάνης που πραγματοποιείται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 περίπτωση δ' του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, και συγκεκριμένα η αμοιβή του μοναδικού μέλους και διαχειριστή της προσφεύγουσας κ. ....., δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' Ν. 4172/2013).

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1061/12-04-2017 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών», ορίζεται, μεταξύ των άλλων, ότι: «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 (με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών), δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης...». Η προσφεύγουσα κατέβαλε με μετρητά το ποσό των 10.511,00 ΕΥΡΩ, που αφορά μέρος της αμοιβής του διαχειριστή της από το συνολικό ποσό των 15.000,00 ΕΥΡΩ. Επομένως, το ποσό των 15.000,00 ΕΥΡΩ προστίθεται στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

5) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εμφανίζει την 31-12-2022 στα λογιστικά της αρχεία τα ακόλουθα αποθέματα λήξης:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Ποσό
20.09.00.00.000	Εμπορεύματα απογραφής λήξης	5.182,98
26.09.00.00.000	Λοιπά αποθέματα απογραφής λήξης	7.560,00
28.09.00.00.000	Υλικά συσκευασίας απογραφής λήξης	37.016,00
	Συνολικά αποθέματα λήξης	**49.758,98**

Το παραπάνω συνολικό ποσό αποθεμάτων λήξης 49.758,98 ΕΥΡΩ συμπεριλήφθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022. Ωστόσο, όσον αφορά στην ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 27/10/2022 - 31/12/2022, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε χώρους και εγκαταστάσεις, προκειμένου να αποθηκεύει εμπορεύματα και άλλου είδους αποθέματα. Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν διαθέτει ιδιόκτητα κτίρια, όπως προκύπτει από τα ηλεκτρονικά αρχεία TAXIS και ELENXIS, και επιπρόσθετα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε για το ελεγχόμενο έτος 2022 και συγκεκριμένα στον πίνακα Γ1 - Σύνολο ενοικίων που καταβλήθηκαν της συνημμένης κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), δεν συμπληρώθηκαν στοιχεία για κανένα μισθωμένο ακίνητο. Επιπρόσθετα, επισημαίνουμε ότι στα πλαίσια άλλου ελέγχου, με την αριθμό ..... εντολή, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. ..... κλήση προς ακρόαση, προκειμένου να ενημερωθεί για τις προθέσεις της Φορολογικής Διοίκησης α) περί επιβολής προστίμου για τη μη υποβολή δήλωσης μεταβολής έδρας και β) περί αναστολής χρήσης ΑΦΜ της ελεγχόμενης, ως απόρροια της ανυπαρξίας έδρας. Για την παραπάνω κλήση, η ελεγχόμενη απέστειλε το με αριθ. πρωτ. ..... απαντητικό

υπόμνημα, το περιεχόμενο του οποίου παρατίθεται στις σελίδες 27, 28 και 29 της επίμαχης έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Ο παρών έλεγχος, ενόψει των ανωτέρω, διαπιστώνει ότι η προσφεύγουσα, καθώς δεν κρίνει απαραίτητη την ύπαρξη αποθηκευτικών χώρων, λόγω του τρόπου άσκησης των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων, στη φορολογική περίοδο 27/10/2022 - 31/12/2022 δεν διέθετε έδρα ή/και άλλες εγκαταστάσεις. Αυτό όμως έρχεται σε αντίθεση με το γεγονός ότι την 31/12/2022 δηλώνει αποθέματα λήξης, τα οποία μεταξύ άλλων αφορούν σε είδη με μεγάλες ποσότητες και όγκο, όπως για παράδειγμα ..... κιλά καλαμπόκι ή .... παλέτες ή ..... τσουβάλια. Γεννάται εύλογα το ερώτημα για το πού βρίσκονταν τα αποθέματα λήξης την 31/12/2022. Η προσφεύγουσα δεν έδωσε γραπτά ή προφορικά καμία απάντηση και συνεπώς, ο έλεγχος το παραπάνω συνολικό ποσό αποθεμάτων λήξης, ήτοι ποσό ύψους 49.758,98 ΕΥΡΩ, το προσθέτει στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

6) Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. - Ν. 4308/2014) ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.00.000 - Ταμείο εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 2.007,06 ΕΥΡΩ. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κρίνει ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του ταμείου που απεικονίζεται στα λογιστικά αρχεία την 22-11-2022, ήτοι 2.007,06 ΕΥΡΩ, συνιστά μη έκδοση φορολογικών παραστατικών και προστίθεται στις λογιστικές διαφορές. Το γεγονός αυτό θα ληφθεί υπόψη και κατά τη διενέργεια ελέγχου Φ.Π.Α., και συγκεκριμένα, κατά την εκκαθάριση Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου, θα προστεθεί στις φορολογητέες εκροές το ποσό των 2.007,06 ΕΥΡΩ, με τον αναλογούντα φόρο εκροών ποσού 260,92€ (2.007,06 € Χ 13%).

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη/ζημίες του επίμαχου φορολογικού έτους, όπως αυτά προκύπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιόρισε με την προσθήκη των προαναφερόμενων λογιστικών διαφορών. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε κέρδη ύψους 198.436,26 ΕΥΡΩ έναντι ζημιών ύψους 20.232,27 ΕΥΡΩ που δήλωσε η προσφεύγουσα. Ειδικότερα, το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίζεται ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος 27/10/2022 - 31/12/2022

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	**ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ**	**ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**
Ακαθάριστα Έσοδα	307.953,00	307.953,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	**307.953,00**	**307.953,00**
ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ (+/-)	**ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ**	**ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**
Κέρδος/Ζημιά (+/-) βάσει ισολογισμού χρήσης	-20.563,25	-20.563,25
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	330,98	330,98

Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		218.668,53
ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ (+/-)	**-20.232,27**	**198.436,26**

Ως προς τον Φ.Π.Α. από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές για την επίμαχη φορολογική περίοδο, η συνολική αξία των οποίων ανέρχεται σε ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ. Ειδικότερα:

1) Σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 38.00.00.00.000 - Ταμείο εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο την 22-11-2022 ύψους 2.007,06 ΕΥΡΩ, το οποίο κρίθηκε ότι συνιστά μη έκδοση φορολογικών παραστατικών και προστίθεται στις λογιστικές διαφορές. Το γεγονός αυτό λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και επομένως, κατά την εκκαθάριση Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές φορολογικής περιόδου 01/11/2022 - 30/11/2022 το ποσό των 2.007,06 ΕΥΡΩ, με τον αναλογούντα φόρο εκροών ποσού 260,92 ΕΥΡΩ (2.007,06 € Χ 13%).

2) Την .....-2022 απεικονίζονται στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας αποθέματα λήξης ύψους 49.758,98 ΕΥΡΩ. Το παραπάνω συνολικό ποσό αποθεμάτων λήξης συμπεριλήφθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022. Ωστόσο, όσον αφορά στη φορολογική περίοδο 27/10/2022 - 31/12/2022, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε χώρους και εγκαταστάσεις προκειμένου να αποθηκεύει εμπορεύματα και άλλου είδους αποθέματα, διότι από την εφαρμογή φορολογίας ακίνητης περιουσίας του TAXISNET και συγκεκριμένα από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν υποβληθεί από κάποιον/ους εκμισθωτή/ες μισθωτήρια συμβόλαια ούτε για την έδρα ούτε για άλλες εγκαταστάσεις. Εξάλλου, η επιχείρηση δεν διαθέτει ιδιόκτητα κτίρια, όπως προκύπτει από τα ηλεκτρονικά αρχεία TAXIS και ELENXIS, και επιπρόσθετα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε για το επίμαχο φορολογικό έτος 2022 και συγκεκριμένα στον πίνακα Π - Σύνολο ενοικίων που καταβλήθηκαν της συνημμένης κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), δε συμπληρώθηκαν στοιχεία για κανένα μισθωμένο ακίνητο. Κατόπιν των ανωτέρω, και λαμβάνοντας υπόψη ότι, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση εισοδήματος, δε δόθηκαν από την προσφεύγουσα εξηγήσεις, ο έλεγχος κρίνει ότι το παραπάνω συνολικό ποσό αποθεμάτων λήξης, ήτοι ποσό ύψους 49.758,98 ΕΥΡΩ, συνιστά μη έκδοση φορολογικών παραστατικών και προστίθεται στις λογιστικές διαφορές.

Συνεπώς, κατά την εκκαθάριση Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου, προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές φορολογικής περιόδου 01/12/2022 - 31/12/2022 το ανωτέρω ποσό των 49.758,98 ΕΥΡΩ, με τον αναλογούντα φόρο εκροών, λαμβάνοντας υπόψη τον φορολογικό συντελεστή ανά είδος (6%, 13%, 24%), ο οποίος ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 11.009,67 ΕΥΡΩ.
Σύμφωνα με τα πορίσματα του ελέγχου, ενόψει των ανωτέρω διαπιστωθεισών διαφορών, στη φορολογική περίοδο 2022 προκύπτει για καταβολή χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 11.270,59 ΕΥΡΩ πλέον προστίμου του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 5.635,30 ΕΥΡΩ, ήτοι το συνολικό ποσό των 16.905,89 ΕΥΡΩ.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκαν οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Εσφαλμένη προσθήκη του ποσού των 173,66€ στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη, ένεκα μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 22 Ν.4172/2013. Οι δαπάνες διενεργήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρίας.
2. Εσφαλμένη προσθήκη του ποσού των 151.687,17€ στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη, ένεκα μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 23 περ. (β) Ν.4172/2013. Αναφορά με την πρώτη συναλλαγή, που πραγματοποιήθηκε στις 03/11/2022, αυτή αφορούσε την αγορά ενός κινητού τηλεφώνου αξίας 1.220,00 ευρώ. Η εταιρεία έχοντας κάνει έναρξη στις ...../2022, δεν είχε ακόμα ενεργό τραπεζικό λογαριασμό και προέβη στην αγορά ενός κινητού τηλεφώνου το οποίο προεξόφλησε με απ' ευθείας κατάθεση μετρητών στον τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, γεγονός που αναγράφεται στο Τιμολόγιο του προμηθευτή, στο πεδίο του τρόπου εξόφλησης. Ο πρώτος τραπεζικός λογαριασμός της εταιρείας ανοίχθηκε στην Τράπεζα ..... στις ...../2022. Για τις υπόλοιπες .... συναλλαγές με την ..... καθαρής αξίας 150.467,17 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.385,017 ευρώ και συνολικής αξίας 160.852,19 ευρώ, οι συναλλαγές αυτές αφορούν αγορές εμπορευμάτων. Για τις συγκεκριμένες συναλλαγές ο έλεγχος δεν έκρινε σωστά τα λογιστικά γεγονότα όπως απεικονίζονται στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, θεωρώντας ότι εξοφλήθηκαν με μετρητά γεγονός που δεν ισχύει. Το ποσό των 150.000,00 ευρώ σε μετρητά που παρέδωσε η επιχείρηση εις χείρας του προμηθευτή της στις ...../2022, ήταν χρήματα που δόθηκαν ως εγγύηση για την συνεργασία μας και

όχι για την εξόφληση τιμολογίων όπως αναφέρει ο έλεγχος. Τα τιμολόγια αυτά εξοφλήθηκαν με παράδοση στον προμηθευτή τραπεζικών επιταγών από ..../2023-..../2023.

3. Εσφαλμένη προσθήκη του ποσού των 15.000€ για αμοιβή του μοναδικού μέλους και διαχειριστή ..... στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη, δυνάμει του άρθρου 23 περ. (ιδ) Ν.4172/2013. Η ταμειακή εγγραφή των 10.511 ΕΥΡΩ ήταν συναλλαγή τακτοποίησης του υπόλοιπου ταμείου την ..../12/2022 και δεν αφορούσε καταβολή αμοιβής προς τον διαχειριστή.
4. Εσφαλμένη εκτίμηση ελέγχου ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ταμείου ποσού 2.007,06€ συνιστά μη έκδοση φορολογικών παραστατικών. Η φορολογική αρχή, διενέργησε στην έδρα της εταιρείας έλεγχο των μετρητών και επιταγών που βρίσκονται εις χείρας της επιχείρησης καθώς και των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών, συντάσσοντας σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης και από τον έλεγχο του ταμείου <u>δεν διαπιστώθηκε ούτε θετική ούτε αρνητική διαφορά.</u> Ως εκ τούτου, εφόσον δεν διαπιστώθηκε καμία απολύτως διαφορά στην καταμέτρηση του ταμείου, η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.3296/2004 δεν τυγχάνει εφαρμογής.
5. Εσφαλμένη κρίση της Φορολογικής Αρχής ότι τα αποθέματα τέλους συνιστούν μη έκδοση παραστατικών. Εν προκειμένω, όσον αφορά τα εμπορεύματα απογραφής λήξης, οι εγγραφές αφορούσαν ..... κιλά κριθαριού και ..... κιλά καλαμποκιού, για τα οποία λεκτέα τα ακόλουθα.

   -Για το είδος κριθάρι, τα αποθέματα τέλους χρήση ... κιλών, αποτελούν μόλις το ....% της συνολικής ποσότητας αγορών της ελεγχόμενης εταιρείας μας για την ελεγχόμενη χρήση ύψους .... κιλών. Τα εν λόγω αποθέματα, δεν αποτελούν φυσικό απόθεμα αλλά λογιστική διαφορά αποθεμάτων, οφειλόμενη στην απόκλιση ζυγίσματος,

   - Για το είδος καλαμπόκι, η ποσότητα των ..... κιλών αφορούσε την πρώτη αγορά που πραγματοποίησε η επιχείρηση ..... στις .....11.2022, η οποία περιείχε έντομα και κρίθηκε μη συμμορφούμενη ως προς την ποιότητα. Η ποσότητα αυτή καταστράφηκε χωρίς να γίνει κάποιο δελτίο καταστροφής. Επομένως τα αποθέματα του είδους καλαμπόκι που εμφανίζονται στην απογραφή λήξης δεν αποτελούσαν φυσικό απόθεμα αλλά λογιστική διαφορά αποθεμάτων που δεν τακτοποιήθηκε.

   Όσον αφορά τα υπόλοιπα αποθέματα απογραφής (λοιπά αποθέματα απογραφής λήξης ποσού 7.560€ και υλικά συσκευασίας απογραφής λήξης ποσού 37.016€), τα οποία σημειώνεται αποτελούν και το μεγαλύτερο ποσό αποθεμάτων λήξης, ήτοι συνολικά ποσό 44.576€, πρόκειται για ένα φάρμακο που χρησιμοποιείται για την

απεντόμωση των δημητριακών (.....) και τα υπόλοιπα αποτελούν είδη συσκευασίας (κιβώτια, μεγασάκοι, τσουβάλια κλπ), τα οποία βοηθάνε στην διακίνηση των εμπορευμάτων και δεν αποτελούν αυτά καθαυτά εμπορεύσιμο προϊόν προς τους πελάτες μας. Συνεπώς το πόρισμα, μη αποδεχόμενο τους ισχυρισμούς μας για τα εμπορεύματα απογραφής λήξης, έπρεπε να περιορίσει την προσθήκη φορολογητέων εκροών στο ποσό των 5.182,98€, ήτοι στο ποσό που αντιστοιχεί στα εμπορεύματα απογραφής, αναιρούμενού του υπολοίπου ποσού αποθεμάτων λήξης 44.576€ (λοιπά αποθέματα και υλικά συσκευασίας).

Τέλος, όσον αφορά την ύπαρξη ή μη αποθηκευτικού χώρου για την οποία δημιουργήθηκαν επιπλέον απορίες στην φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα διασαφήνισε με το υπόμνημα αντιρρήσεων και επαναλαμβάνει με την παρούσα ότι ήδη από τη σύσταση της, είχε συμφωνήσει προφορικά με φιλικό της πρόσωπο να μισθώσει τμήμα μίας αποθήκης. Ο χώρος αυτός χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση για την αποθήκευση αυτών των μικρών σε όγκο υλικών συσκευασίας που εμφανίζονται ως απόθεμα στις 31.12.2022 και μετά από σύντομο χρονικό διάστημα, καταρτίστηκε και το υπ' αριθμ. ..... μισθωτήριο συμβόλαιο για την εκμίσθωση τμήματος εμβαδού 100 τ.μ. ισόγειας αποθήκης δημητριακών χώρων, συνολικού εμβαδού 1.500 τ.μ. ευρισκόμενης στο χωριό .....

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 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 δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. .....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων

των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν έγιναν δεκτές, ως εκπιπτώμενες, οι ακόλουθες δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 173,66 ΕΥΡΩ καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης:

.....

Επειδή, οι συγκεκριμένες δαπάνες καθαρής αξίας 173,66 ΕΥΡΩ κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν διαθέτει καθόλου οχήματα για να δικαιολογεί τέτοιου είδους δαπάνες και επιπλέον, σε κανένα φορολογικό παραστατικό αυτών των δαπανών δεν αναφέρονται στοιχεία οχήματος, το οποίο να μπορεί να συσχετιστεί έστω με τον διαχειριστή της οντότητας. Συνεπώς, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι οι προαναφερόμενες δαπάνες διενεργούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 του Ν. 4172/2013) και ως εκ τούτου, τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από την προσφεύγουσα τυγχάνουν απορριπτέα ως αναπόδεικτα.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα

που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, **β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,**

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1216/2014 διευκρινίζεται ότι: «...1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 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. ... 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

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

Επειδή, σχετικά με τις υπό εξέταση συναλλαγές είχαν γίνει οι ακόλουθες εγγραφές που αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος:

.....

Επειδή, αναφορικά με την πρώτη συναλλαγή η ίδια η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εξόφληση της αγοράς έγινε με κατάθεση μετρητών στον τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, όπως αναφέρεται και στο σχετικό φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ο προμηθευτής. Σύμφωνα όμως με την εγγραφή που διενεργήθηκε στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας παρουσιάζεται η εξόφληση να διενεργήθηκε μετρητοίς. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το σχετικό καταθετήριο της τραπέζης για να διευκρινιστεί ποιος έκανε την κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρίας και από ποιο λογαριασμό της προσφεύγουσας είχε εισπράξει τα χρήματα που κατέβαλε για τη συγκεκριμένη αγορά. Βάσει των ανωτέρω δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή, αναφορικά με την δεύτερη συναλλαγή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι **δόθηκαν μετρητά ύψους 150.000,00 ΕΥΡΩ, στις 31/12/2022,** στην εταιρία ..... ως εγγύηση και η εξόφληση της προαναφερόμενης εταιρίας διενεργήθηκε την επόμενη χρονιά με μια σειρά τραπεζικών επιταγών. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυπέβαλε με την ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των επιταγών και αποδείξεις εξόφλησης που έχει εκδώσει η προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα όμως δεν προσκόμισε αντίγραφο συμφωνητικού της ίδιας με την αντισυμβαλλόμενη στην οποία να αναφέρεται ότι προβλέπεται η καταβολή εγγύησης, το είδος, το ύψος και ο τρόπος καταβολής της καθώς και βεβαίωση των αντισυμβαλλόμενων ότι δόθηκε η εγγύηση. Επίσης, δεν προσκομίστηκαν το αναλυτικό καθολικό της προμηθεύτριας για το φορολογικό έτος 2022, από το οποίο να επιβεβαιώνεται το υπόλοιπο της οφειλής ούτε το αναλυτικό καθολικό της προμηθεύτριας για το φορολογικό έτος 2023, από το οποίο να επιβεβαιώνεται για ποιες οφειλές εκδόθηκαν οι επιταγές αυτές. Δεδομένου δε, ότι προσκομίστηκαν απλές φωτοτυπίες των επιταγών, και όχι τραπεζικά έγγραφα, δεν υπάρχει βεβαιότητα για το ποιος εξόφλησε τις επιταγές αυτές. Σημειώνεται δε ότι οι συνυποβαλλόμενες αποδείξεις εξόφλησης που έχει εκδώσει η προσφεύγουσα είναι ανυπόγραφες και δεν είναι σφραγισμένες από την στην εταιρία ..... - **Α.Φ.Μ.** ..... Βάσει των ανωτέρω δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιδ΄ , του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ..... 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1061/12-04-2017 ορίζεται ότι: **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 υποχρεώσεών 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. ....».

Επειδή, από τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων της προσφεύγουσας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε με μετρητά των 10.511,00 ΕΥΡΩ, που αφορά μέρος της αμοιβής του διαχειριστή της, από το συνολικό ποσό των 15.000,00 ΕΥΡΩ. Συνεπώς, ορθώς διαπιστώθηκε ότι ολόκληρο το ποσό των 15.000,00 ΕΥΡΩ αποτελεί μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη και προστέθηκε στις λογιστικές διαφορές.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.3296/2004 ορίζεται ότι: «2.Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικώς έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε περιπτώσεις διαπίστωσης αρνητικών ή θετικών διαφορών με βάση τον παραπάνω έλεγχο, οι διαφορές αυτές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξαρτήτως της προέλευσης τους, προστίθενται ως διαφορές καθαρών κερδών και παράλληλα προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση πράγματι την πρώτη ημέρα του ελέγχου, την ...../2024 διενεργήθηκε έλεγχος ταμείου και δε διαπιστώθηκαν διαφορές. Από τον έλεγχο όμως των λογιστικών βιβλίων της προσφεύγουσας (αναλυτικό καθολικό του λογ/σμού 38.00.00.000 / Γενικό Ημερολόγιο) ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ταμείο την ..../2022 ήταν πιστωτικό κατά 2.007,06 ΕΥΡΩ, ποσό που ο έλεγχος πρόσθεσε στις λογιστικές διαφορές θεωρώντας ότι αφορούσε πώληση χωρίς έκδοση φορολογικού στοιχείου. Το ποσό αυτό ελήφθη υπόψη και

κατά τη διενέργεια του ελέγχου Φ.Π.Α. και συγκεκριμένα το ποσό των 2.007,06 ΕΥΡΩ προστέθηκε στις εκροές και ο αναλογών Φ.Π.Α. ύψους 260,92 (2.007,06 Χ 13%) ΕΥΡΩ (προστέθηκε στο φόρο εκροών). Οι τυχόν διαφορές από την παραπάνω επαλήθευση ταμείου, εφόσον δεν αποτελούν λογιστικό λάθος, μπορεί να οφείλονται, ενδεικτικώς, σε απόκρυψη πωλήσεων, δοθείσες προκαταβολές πελατών για μελλοντικές πωλήσεις αγαθών χωρίς την έκδοση παραστατικών, χορήγηση δανείου σε πρόσωπα της επιχείρησης ή τρίτους, αγορά αγαθών χωρίς τη λήψη στοιχείου με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεση αυτών χωρίς την έκδοση στοιχείων. Δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε αναμφίβολα ότι το αρνητικό ταμείο αφορούσε πώληση χωρίς έκδοση φορολογικού στοιχείου δεν γίνεται αποδεκτή η συγκεκριμένη λογιστική διαφορά και η επίπτωση που επέφερε στον έλεγχο του Φ.Π.Α..

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας την 31-12-2022 απεικονίζονται αποθέματα λήξης ύψους 49.758,98 ΕΥΡΩ. Το παραπάνω συνολικό ποσό αποθεμάτων λήξης συμπεριλήφθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

Επειδή, όσον αφορά στη φορολογική περίοδο 27/10/2022 - 31/12/2022, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε χώρους και εγκαταστάσεις προκειμένου να αποθηκεύει εμπορεύματα και άλλου είδους αποθέματα, διότι από την εφαρμογή φορολογίας ακίνητης περιουσίας του TAXISNET και συγκεκριμένα από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν υποβληθεί από κάποιον/ους εκμισθωτή/ες μισθωτήρια συμβόλαια **ούτε για την έδρα ούτε για άλλες εγκαταστάσεις**. Εξάλλου, η επιχείρηση δεν διαθέτει ιδιόκτητα κτίρια, όπως προκύπτει από τα ηλεκτρονικά αρχεία TAXIS και ELENXIS, και επιπρόσθετα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε για το επίμαχο φορολογικό έτος 2022 και συγκεκριμένα στον πίνακα Π - Σύνολο ενοικίων που καταβλήθηκαν της συνημμένης κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), δε συμπληρώθηκαν στοιχεία για κανένα μισθωμένο ακίνητο.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο διαχειριστής της είχε έναν φίλο που του παραχώρησε ατύπως τη χρήση ενός αποθηκευτικού χώρου το διάστημα 27/10/2022 - 31/12/2022, μέρος στο οποίο είχαν αποθηκευτεί τα απογεγραμμένα είδη, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός καθώς είναι παντελώς έωλος και αστήρικτος.

Επειδή, ομοίως έωλος είναι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι τα απογεγραμμένα είδη είτε δεν υπήρχαν στην πραγματικότητα καθώς αποτελούσαν λογιστική διαφορά (..... κιλά κριθάρι), είτε ότι είχαν καταστραφεί, χωρίς όμως να γίνει πρωτόκολλο καταστροφής (..... κιλά καλαμπόκι, είτε ότι τα απογεγραμμένα είδη συσκευασίας δεν μπορούν να πωληθούν.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν μπόρεσε να αποδείξει που βρίσκονταν όλα αυτά τα απογεγραμμένα είδη, αιτιολογημένα ο έλεγχος πρόσθεσε την απογεγραμμένη αξία τους, ήτοι 49.758,98 ΕΥΡΩ στις λογιστικές διαφορές ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος και στις φορολογητέες εκροές στο Φ.Π.Α.. Ο δε αναλογών Φ.Π.Α. που υπολογίστηκε λαμβάνοντας υπόψη τον φορολογικό συντελεστή ανά είδος (6%, 13%, 24%), προσδιορίστηκε στο συνολικό ποσό των 11.009,67 ΕΥΡΩ.

Ύστερα από όλα τα παραπάνω, το εισόδημα της ελεγχόμενης οντότητας ..... **με Α.Φ.Μ. .....** προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	**ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ**	**ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**	**ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ**
Ακαθάριστα Έσοδα	307.953,00	307.953,00	307.953,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	**307.953,00**	**307.953,00**	**307.953,00**
ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ (+/-)	**ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ**	**ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ**	**ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ**
Κέρδος/Ζημιά (+/-) βάσει ισ/σμού χρήσης	-20,563,25	-20.563,25	-20.563,25
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	330,98	330,98	330,98
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		218.668,53	216.661,47
ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ(+/-)	**-20.232,27**	**198.436,26**	**196.429,20**

Οι δε φορολογητέες εκροές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως

Στη φορολογική περίοδο 01/12/2022-31/12/2022

προσαυξάνονται οι εκροές κατά το ποσό των 49.758,98 € και αντίστοιχα ο φόρος εκροών που αναλογεί κατά το ποσό 11.009,67.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ΙΚΕ, με την επωνυμία: ..... με **Α.Φ.Μ.** ..... και την τροποποίηση της α) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 27/10/2022 - 31/12/2022 και β) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 27/10/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου του .....

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αριθ. ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 27/10/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου του ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος **27/10/2022 - 31/12/2022**	**Δήλωσης**	**Ελέγχου**	**Απόφασης**	**Διαφορά**
Φορολογητέα κέρδη		198.436,26	196.429,20	196.429,20
ή ζημίας	20.232,27			20.232,27
Χρεωστικό ποσό		43.655,98	43.214,42	43.214,42
Προκαταβολή φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	166,67	166,67	166,67	0,00
Πρόστιμο φόρου λόγω ανακρίβειας		21.827,99	21.607,21	21.607,21
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	**166,67**	**65.650,64**	**64.988,30**	**64.821,63**

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/22.

Με τη με αριθ. ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 27/10/2022 - 31/12/2022, του Προϊσταμένου του ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	**Δήλωσης**	**Ελέγχου**	**Απόφασης**	**Διαφορά**
Αξία φορολογητέων εκροών	398.504,23	450.270,27	448.263,21	49.758,98

Αξία φορολογητέων εισροών	354.893,72	354.893,72	354.893,72	
Φόρος εκροών	38.924,71	50.195,30	49.934,38	11.009,67
Υπόλοιπο φόρου εισροών	38.924,71	38.924,71	38.924,71	
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.270,59	11.009,67	11.009,67
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		5.635,30	5.504,84	5.504,84
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		**16.905,89**	**16.514,51**	**16.514,51**

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/22.

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

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

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