



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1051

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@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 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 από **05/02/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εκπροσωπείται νομίμως, κατά : α) των υπ' αριθμ. ... και .../16-12-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2021 και 2022, β) των υπ' αριθμ. ... και .../16-12-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/12/2022 και γ) της υπ' αριθμ. .../16-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 14/02/2025 έγγραφες απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **05/02/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, 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 αριθ. .../16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επαναπροσδιορίστηκαν τα φορολογητέα αποτελέσματα του έτους σε κέρδη ύψους 19.877,45€, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 2.804,55€ και τα φορολογητέα αποτελέσματα μετά τη φορολογική αναμόρφωση σε ζημίες ύψους 68.612,59 €, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 91.294,59€ ήτοι, διαφορά 22.682,00€.

Με τη αριθ. .../16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επαναπροσδιορίστηκαν τα φορολογητέα αποτελέσματα του έτους σε ζημίες ύψους 40.077,43€, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 275.041,39€ και τα φορολογητέα αποτελέσματα μετά τη φορολογική αναμόρφωση σε ζημίες ύψους 108.690,02€, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 366.335,98€ ήτοι, διαφορά 257.645,96€.

Με τη αριθ. .../16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση επαναπροσδιορίστηκε στο ύψος των 72.474,61€, έναντι δηλωθέντος ύψους 88.918,92€.

Με τη αριθ. .../16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση επαναπροσδιορίστηκε στο ύψος των 104.064,73€, έναντι δηλωθέντος ύψους 120.509,04€.

Με τη αριθ. .../16-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 5104/2024.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, στα πλαίσια ελέγχου ορθής τήρησης λογιστικών αρχείων, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθ. .../29-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, καθότι δεν έγινε ορθή απεικόνιση της απογραφής στα κρινόμενα έτη 2021 και 2022, γεγονός που επηρεάζει το κόστος των πωληθέντων ειδών και κατά συνέπεια τα προσδιοριζόμενα οικονομικά αποτελέσματα στα έτη αυτά. Παράλληλα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της, δημοτικούς φόρους και τέλη, ΦΜΑ, καθώς και ποσά για έξοδα καυσίμων υποδοχής και φιλοξενίας και διάφορα έξοδα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Επίσης στη φορολογία Φ.Π.Α. και μετά την αντιπαραβολή των λογιστικών εγγραφών εκκαθάρισης του ΦΠΑ με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 16.444,31€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους

1. Έλλειψη αιτιολογίας και πλάνη περί τα πράγματα της διοίκησης – παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων με την άνευ ελέγχου απόρριψη της απογραφής λήξης της φορολογικού έτους 2020, που ουδέποτε ελέγχθηκε και αυθαίρετος προσδιορισμός αυτής, χωρίς οποιαδήποτε αιτιολογία ή συγκεκριμένο στοιχείο, για το πως προκύπτουν τα μεγέθη που αποτυπώνονται στις εκθέσεις ελέγχου.
2. Ο έλεγχος αναιτιολόγητα και παρά τα προβλεπόμενα στο νόμο, αφαίρεσε, από τα έξοδα της εταιρίας αποδεδειγμένα δια δημοσίων εγγράφων, καταβληθέντα ποσά για δημοτικούς φόρους

και τέλη και ιδίως για ΦΜΑ, ήτοι, φόρο μεταβίβασης ακινήτων για την απόκτηση του ακινήτου της εταιρίας στο Ν. Θεσσαλονίκης κατά το ελεγχόμενο έτος 2022. Επιπλέον εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως λογιστικές διαφορές, ποσά που αφορούν έξοδα καυσίμων για τις δαπάνες μετακίνησης εργαζομένων της εταιρίας για την προώθηση των προϊόντων της, αλλά και αναγκαίες μετακινήσεις του τότε νόμιμου εκπροσώπου και διαχειριστή της εταιρίας και του λογιστή και υπεύθυνου λογιστηρίου, καθώς οι αμφότεροι είναι μόνιμοι κάτοικοι Θεσσαλονίκης, όπου διατηρούν τις επαγγελματικές τους έδρες και χρειαζόταν σαφώς η μετακίνησή τους για τις ανάγκες της εταιρίας την πόλη της Δράμας και αλλού. Ομοίως το συνολικό ποσό των 1.193,95€, εσφαλμένα κρίθηκε ως λογιστική διαφορά, καθότι αφορούσε παροχή επαγγελματικών γευμάτων με πελάτες για την προαγωγή των υποθέσεων της εταιρίας.

3. Ως προς το ΦΠΑ, ο έλεγχος τροποποίησε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά το ποσό των 16.444,31€, αναιτιολόγητα, παρότι διαπιστώθηκε πλήρης συμφωνία των εσόδων (εκροών) που αναφέρονται στους οικείους κωδικούς των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ με τα φορολογικά βιβλία και δε διαπιστώθηκαν διαφορές.
4. Η υπ' αρ./2022 πράξη επιβολής προστίμου, καθίσταται πλημμελής και ακυρωτέα, καθότι η παράβαση του αναξιόπιστου λογιστικού συστήματος, τυγχάνει αβάσιμη και αναιτιολόγητη.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό ισχυρισμό :

Επειδή ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας....» Στο **άρθρο 3** ότι : «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής

θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων....» Στο **άρθρο 4**, ότι : «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).[...] 4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται. 5. Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Η οντότητα που έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας τηρεί αρχείο στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, σύμφωνα με τις περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.» Στο **άρθρο 5**, ότι : «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια)....» Στο **άρθρο 20**, ότι : «1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. 2. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. 3. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει: α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής. [...] 6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. 7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος: α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται. β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται. γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1003/2014** με τίτλο «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ορίζονται τα εξής :

« **Άρθρα 4 Άλλα λογιστικά αρχεία**

Παράγραφος 4

4.1 Στα αρχεία που αναφέρονται στο άρθρο αυτό καταγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία ισολογισμού, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

Παράγραφος 4

4.4.1 Καθιερώνεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές. Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στην διεθνή πρακτική. Στόχος της διάταξης είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Δηλαδή επιδιώκεται η αξιοπιστία της μέτρησης της ποσότητας και ταυτόχρονα ο περιορισμός του κόστους και η υπέρβαση δυσχερειών.

4.4.2 Μια σημαντική παράμετρος που επηρεάζει την κρίση περί αξιοπιστίας των έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων είναι το είδος των δικλίδων που χρησιμοποιεί η οντότητα για να παρακολουθεί και να ελέγχει τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Παράδειγμα τέτοιας δικλίδας είναι η τήρηση, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης για εισερχόμενα ή / και αποσπελλόμενα ή πωλούμενα αγαθά. Στην κρίση για την απαιτούμενη αξιοπιστία των έμμεσων τεχνικών λαμβάνεται υπόψη το κατά πόσο οι τεχνικές είναι καθιερωμένες στη διεθνή πρακτική. Σε κάθε περίπτωση, λαμβάνεται υπόψη η ιδιαίτερη φύση των αποθεμάτων (π.χ. καύσιμα, ζώντα ψάρια, ορυκτά αποθέματα) για τον προσδιορισμό κατάλληλων έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας αυτών.

4.4.3 Όταν, κατ' απόλυτη επιλογή της οντότητας, τηρείται ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποσπελλόμενων αγαθών, η διενέργεια φυσικής καταμέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) δύναται να αντικαθίσταται από τη λειτουργία αξιόπιστου συστήματος κυλιόμενων απογραφών για διαφορετικές κάθε φορά ομάδες αποθεμάτων στη διάρκεια της περιόδου, ώστε συνολικά να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση περί της αξιοπιστίας των ποσοτήτων των αποθεμάτων.

4.4.4 Ορισμένες έμμεσες τεχνικές παρακάμπτουν τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων και προσδιορίζουν κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων. Άλλες τεχνικές χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της ποσότητας του τελικού αποθέματος, και ακολουθεί η

επιμέτρηση ως ξεχωριστή διαδικασία.»

Επειδή, με την **παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι : «.....Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με το **άρθρο 76 του Ν.5104/2024** ορίζεται ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.», ενώ με το **άρθρο 77** του ιδίου ως άνω κώδικα «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθ. 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 έκδοσή 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 για την έκδοση οργάνου».

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. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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 καταλογισμού του φόρου 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 καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Πρόκειται για Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία, η οποία έχει κύριο αντικείμενο δραστηριότητας, το χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών και δευτερεύουσες, τις εξορυκτικές δραστηριότητες, κοπή, μορφοποίηση και τελική επεξεργασία λίθων. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με την ανωτέρω αναγραφόμενη εντολή ελέγχου διαπιστώθηκε ότι δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, με συνέπεια να μην είναι εφικτός ο φορολογικός έλεγχος.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης και ως προς την ελεγκτική επαλήθευση αποτίμησης αποθεμάτων, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Η αγορά των εμπορευμάτων διαπιστώνεται ότι γίνεται με μονάδα μέτρησης τον τόνο και υποδιαίρεση αυτού (kgr), με συγκεκριμένη ονομασία του εμπορεύματος, και σταθερή τιμή αγοράς όλου του εμπορεύματος.

Η πώληση των εμπορευμάτων γίνεται με μονάδα μέτρησης το τετραγωνικό μέτρο (m²), διαφορετικές

ονομασίες κατά την περιγραφή των αγαθών και διαφορετική τιμή ανά είδος πώλησης.

Η ανάλυση των απογραφέντων ειδών δεν συμφωνεί με τα είδη κατά την αγορά τους, αλλά και κατά την πώληση αυτών, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο έλεγχος της απογραφής, αλλά και της αποτίμησης των ειδών, ποσοτικά, κατά είδος και κατά τιμή.

Επιπλέον δεν προκύπτει η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων.

Τέλος, από ενδεικτικό έλεγχο που διενεργήθηκε σε συγκεκριμένο είδος, ως προς τις καταχωρηθείσες διαστάσεις στην απογραφή τέλους χρήσης 2021 και 2022 και των παραστατικών πωλήσεων της εταιρίας, δεν ήταν εφικτό να διαπιστωθεί πώληση ποσότητας του συγκεκριμένου είδους.

Επιπλέον διαπιστώνεται διαφορετική αξία αποτίμησης ειδών, ανάμεσα στην απογραφή τέλους χρήσης των ετών 2021 και 2022, και ειδικότερα αναφέρεται στη σχετική έκθεση εισοδήματος, ότι ενώ η καταχωρηθείσα ποσότητα σε τεμάχια είναι ίδια, η τελική τιμή ανά τμ είναι διαφορετική και σε άλλη περίπτωση, ενώ η απογραφείσα ποσότητα μειώνεται, δεν προκύπτει μεταβολή στην απογραφείσα συνολική αξία του είδους. Αναλυτικά:

1^η περίπτωση

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ 2021

PACKAGES NO.	Material	Length (cm)	Width (cm)	THK. (cm)	Q'ty (pcs)	M2	ASIA
1	G603	260	70	2	16	29,1	137,82
		250	70	2	13	22,8	107,98

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ 2022

PACKAGES NO.	Material	Length (cm)	Width (cm)	THK. (cm)	Q'ty (pcs)	M2	ASIA
1	G603	260	70	2	16	19	89,98
		250	70	2	13	18	85,25

2^η περίπτωση

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ 01/01/2021

ΕΙΔΟΣ	PACKAGES	QUANTITY (pcs)	M ²	ΑΞΙΑ
.... 5330	02CM	14	350	4.900
.... 3102	02CM	96	300	28.800
.... 1101	03CM	68	200	13.600
.... 5103	03CM	48	190	9.120
..... 9302	02CM	82	340	27.880
..... 1105	02CM	101	302	30.502
..... 1104	03CM	20	355	7.100
.... 1104	02CM	91	701	63.791
.....	02CM	24	550	35.600

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ 31/12/2021

<i>ΕΙΔΟΣ</i>	<i>PACKAGES</i>	<i>QUANTITY (pcs)</i>	<i>M²</i>	<i>ΑΞΙΑ</i>
.... 5330	02CM	4	240	4.900
..... 3102	02CM	66	198	28.800
..... 1101	03CM	68	200	13.600
.... 5103	03CM	48	80	9.120
..... 9302	02CM	82	340	19.000
..... 1105	02CM	89	270	17.500
..... 1104	03CM	20	355	7.100
..... 1104	02CM	91	701	63.791
.....	02CM	24	550	35.600

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ 31/12/2022

<i>ΕΙΔΟΣ</i>	<i>PACKAGES</i>	<i>QUANTITY (pcs)</i>	<i>M²</i>	<i>ΑΞΙΑ</i>
.... 5330	02CM			
.... 3102	02CM			
.... 1101	03CM			
.... 5103	03CM			
..... 9302	02CM			
.... 1105	02CM			
.... 1104	03CM			
..... 1104	02CM			
.....	02CM			

Τα είδη του παραπάνω πίνακα κατά την απογραφή λήξης 31/12/2022, όπως προκύπτει έχουν διατεθεί σύμφωνα με την προσκομισθείσα απογραφή της ελεγχόμενης εταιρίας.

Επειδή δεν ήταν εφικτός ο έλεγχος της απογραφής και κατ'επέκταση τίθεται ζήτημα αξιοπιστίας του κόστους πωληθέντων ειδών, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, έλαβε υπόψη ως απογραφή έναρξης 01/01/2021, λήξης 31/12/2021 και 31/12/2022, τα παρακάτω ποσά :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2021	2022
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	170.176,62	154.610,62
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	36.472,80	214.106,50
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ	154.610,62	137.493,62
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	52.038,80	231.223,50

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται μεταξύ άλλων, ακύρωση της με αριθ...../2024 πράξης επιβολής προστίμου, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, για λόγους έλλειψης αιτιολογίας.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι : α) η αγορά των εμπορευμάτων γίνεται με μονάδα μέτρησης τον τόνο και υποδιαίρεση αυτού (kgr), β) η πώληση των εμπορευμάτων γίνεται με μονάδα μέτρησης το τετραγωνικό μέτρο (m²), γ) υπάρχουν διαφορετικές ονομασίες κατά την περιγραφή των αγαθών και διαφορετική τιμή ανά είδος πώλησης, δ) η ανάλυση των απογραφέντων ειδών δεν συμφωνεί με τα είδη κατά την αγορά τους, αλλά και κατά την πώληση αυτών, ε) για τυχόν μεταποίηση των αγορασθέντων εισαγόμενων εμπορευμάτων (αλλαγή διαστάσεων) δεν έχουν προσκομισθεί στον έλεγχο παραστατικά παρασχεθείσας υπηρεσίας κοπής -μεταποίησης, στ) δεν έχει προσκομιστεί στον έλεγχο τυχόν τηρηθέν βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου, ή άλλο βιβλίο ή κατάσταση, που να αιτιολογεί την μετατροπή διαστάσεων των εμπορευμάτων (μαρμάρων), ζ) δεν παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για τη μέθοδο και τον τρόπο αποτίμησης των αποθεμάτων έναρξης και λήξης της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο έλεγχος της απογραφής, αλλά και της αποτίμησης των ειδών, ποσοτικά, κατά είδος και κατά τιμή.

Επειδή με βάση τα ως άνω αναφερθέντα, ο έλεγχος στοιχειοθέτησε την αναξιπιστία του λογιστικού συστήματος, αφού απέδειξε ότι δεν τηρήθηκε αναλυτική απογραφή ανά αποθηκευτικό χώρο, ενώ δε υφίστανται δικαιολογητικά μεταφοράς, με αποτέλεσμα να μη μπορούν να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις στο βιβλίο απογραφών και στην αποτίμηση των ειδών.

Επειδή, οι ως άνω παρατυπίες και ελλείψεις είναι σημαντικές, λαμβάνοντας υπόψη ότι τα αποθέματα, παρουσιάζονται τόσο στον ισολογισμό ως τελικό απόθεμα, όσο και στην κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κόστος πωληθέντων, καθορίζοντας σε μεγάλο βαθμό τα φορολογικά

αποτελέσματα της οντότητας, ως εκ τούτου ορθά η φορολογική αρχή επέβαλε το πρόστιμο μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της πράξης (.../16-12-2024) καθίσταται αβάσιμος.

Περαιτέρω, προβάλλεται ότι κατά αυθαίρετο τρόπο, αλλά και όλως αναιτιολόγητα, η φορολογική διοίκηση, άγνωστο πως, οδηγήθηκε στην πλήρη ανατροπή των αποτελεσμάτων των επίμαχων χρήσεων 2021 και 2022, αποκλειστικά και μόνον λόγω της αυθαίρετης απόρριψης της απογραφής εμπορευμάτων της εταιρίας κατά την χρήση 2020, που όμως δεν αποτελούσε αντικείμενο ελέγχου και δεν ελέγχθηκε, κατά παράβαση κάθε έννοιας νομιμότητας και χρηστής διοίκησης και κατ' ευθεία παραβίαση της γενικής αρχής του φορολογικού δικαίου περί της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός βασίμως προβάλλεται εν προκειμένω, η Υπηρεσία μας ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας διευκρινήσεις σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού των απογραφών έναρξης 01/01/2021 και λήξεων κατά την 31/12/2021 και 31/12/2022, η οποία μας ανέφερε με το αριθμ. πρωτ. ΕΙ 28/5/2022 συμπληρωτικό έγγραφό της, τα εξής :

« Προκειμένου να προσδιοριστούν τα αποθέματα της προσφεύγουσας κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, λήφθηκε υπόψη το ύψος αυτών διαχρονικά, σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα. Παρατίθεται σχετικός πίνακας:

Βάσει Δήλωσης	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Ακαθάριστα έσοδα	56.393,43	47.656,17	104.696,21	89.921,67	116.973,90	323.042,53	1.744.902,85
Εμπορεύματα έναρξης			22.057,00	207.750,00	407.916,00	370.468,00	189.540,00
Αγορές	27.195,11	55.302,76	285.079,66	212.889,86	36.472,80	214.106,50	2.048.162,41
Εμπορεύματα λήξης		22.057,00	207.750,00	407.916,00	370.468,00	189.540,00	1.258.972,85
α' ύλες έναρξης							
α' ύλες αγορές							43.300,00
α' ύλες λήξης							47.638,14
Κόστος πωληθέντων		33.245,76	99.386,66	12.723,86	73.920,80	395.034,50	974.391,42
Μικτό αποτέλεσμα	29.198,32	14.410,41	5.309,55	77.197,81	43.053,10	-71.991,97	770.511,43
Λοιπά έσοδα	24.968,86	55.969,03	31.989,34	95.988,49	45.832,74	185.001,61	517.053,97
Αποτελέσματα προ φόρων-τόκων και αποσβέσεων EBITDA	4.229,46	-41.558,62	-26.679,79	-18.790,68	-2.779,64	-256.993,58	253.457,46
Αποσβέσεις						17.489,99	60.021,85
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων EBIT						-274.483,57	193.435,61
Πιστωτικοί τόκοι	9,48	16,30		3,92	5,29	9,35	27,20
Χρεωστικοί τόκοι	50,00	47,95	63,70	1.369,52	30,20	567,17	810,00
Αποτελέσματα προ φόρων	4.188,94	-41.590,27	-26.743,49	-20.156,28	-2.804,55	-257.551,40	252.674,66

Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα απομειώνει το απόθεμα τέλους της 31/12/2022, χωρίς σχετική αιτιολογία καταλήγοντας στο ποσό των 189.540,00€. Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2021 και 2022 δεν συνάδουν με το κόστος πωληθέντων που προσδιόρισε η ελεγχόμενη για τα έτη αυτά και δεδομένου ότι η ελεγχόμενη επιβαρύνει τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, προσδιόρισε εκ νέου τα αποθέματα της ελεγχόμενης σύμφωνα με τις καταστάσεις απογραφής που προσκόμισε στην Υπηρεσία μας, αφού δεν λήφθηκαν υπόψη τα ακίνητα υπόλοιπα των αποθεμάτων αρχικά και τα υπόλοιπα τα οποία απομειώθηκαν κυρίως κατά την 31/12/2022, χωρίς έχουν πωληθεί. Τα ποσά που δεν λήφθηκαν υπόψη αποτυπώνονται στο επισυναπτόμενο αρχείο excel, με σχετικό χρωματισμό (με πράσινο χρώμα) ως απομειωμένα. Δοθέντος ότι δεν υπάρχει σχετική αιτιολογία μείωσης αυτών εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, ήτοι διάθεση, καταστροφή κλπ που να αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά, δεν δύναται να αναγνωριστεί φορολογικά η απομείωση αυτή.

Προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων αυτών των ελεγχόμενων ετών που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, ξεκίνησε διορθώνοντας το απόθεμα έναρξης διότι η ελεγχόμενη δεν πραγματοποίησε σχετική εγγραφή απομείωσης, αλλά προέβη σε απλή μεταβολή της απογραφής. Ως εκ τούτου, η μεταβολή στο απόθεμα έναρξης την 01/01/2021, δεν αποτελεί και μεταβολή του αποθέματος λήξης της 31/12/2020, καθώς πρόκειται για μη αναγνωρίσιμο φορολογικό μέγεθος.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1003/2014, προβλέπεται η δυνατότητα προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές και τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στην διεθνή πρακτική, που παρακάμπτουν τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων και προσδιορίζουν κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων, μέθοδοι οι οποίες δεν εφαρμόστηκαν στην προκειμένη περίπτωση, ούτε αντλήθηκαν στοιχεία και πληροφορίες από ομοειδείς επιχειρήσεις σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας των εξορυκτικών επιχειρήσεων και τη μεταποίηση των ειδών σε άλλα εμπορεύματα.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη σε επαναπροσδιορισμό του κόστους πωληθέντων των φορολογικών ετών 2021 και 2022, σε 52.038,80€ και 231.223,50€, έναντι δηλωθέντων ποσών 73.920,80€ και 395.034,50€, αντίστοιχα, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε αιτιολόγηση, στοιχείο ή αριθμητική πράξη για το πως προέκυψαν τα ανωτέρω ποσά, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τροποποιήθηκε η απογραφή έναρξης 01/01/2021, ήτοι, απογραφής λήξης (31/12/2020) μη ελεγχόμενου φορολογικού έτους (2020), κατά παράβαση της αυτοτέλειας των χρήσεων, με συνέπεια να εγείρονται αμφιβολίες ως προς ορθότητα του προσδιορισθέντος από τον έλεγχο, κόστους πωληθέντων, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός περί μη τεκμηριωμένης και ανατιολόγητης μεταβολής του κόστους πωληθέντων των ελεγχόμενων ετών γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς:

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ... ».

Επειδή ακολούθως 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,
- 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 περαιτέρω με τις διατάξεις του 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ..., β) .., γ) ..., δ) ...,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. ...,

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

η) ...,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

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

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες»

Επειδή με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι 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, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και 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.

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. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)

[...]

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:

....

ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

ι) κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ) ή ασφαλιστικής (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά

ταμεία), κ.λπ. νομοθεσίας,

ii) οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, κ.λπ.,

iii) το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,

iv) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.

v) οι τόκοι που καταλογίζονται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012, σε βάρος επιχείρησης κατά την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έλαβαν λόγω του σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με βάση τα άρθρα 2 και 3 του ν. 3220/2004, καθόσον οι τόκοι αυτοί καταλογίζονται αντί πρόσθετων φόρων και προστίμων και επιπλέον, σε αντίθετη περίπτωση, η ωφέλεια από την έκπτωση των τόκων αυτών ενδέχεται να κριθεί ως νέα παράνομη κρατική ενίσχυση

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τους τόκους (προσαυξήσεις) που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, καθόσον αποτελούν προσαύξηση επί του επιβληθέντος προστίμου σε επιχείρηση από την Επιτροπή

.....

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ο φόρος εισοδήματος,

ββ) το τέλος επιτηδεύματος,

γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 4093/2012 εκπίπτει εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεδομένου ότι αυτή επιβαλλόταν επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ, και όχι επί των κερδών. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν. 4093/2012 των χρήσεων 2012 και 2013, για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο, με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2014 έως και 2017 (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), θα εξακολουθήσει να αναγνωρίζεται ως έξοδο των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως π.χ. δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, έξοδα ψυχαγωγίας, κ.λπ. και ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπτόμενο ποσό αυτών, ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική εκδήλωση το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περ. ι' του άρθρου αυτού του ν. 4172/2013 και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ια' του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα.

Διευκρινίζεται ότι ο Φ. Π. Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα. [...]

Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.[...]

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.) [...]

θ) Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών, ενώ περιλαμβάνονται τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων. [...]

ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 16/12/2024 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τις παρακάτω δαπάνες:

Λογιστικές διαφορές	2021	2022
Λοιποί δημοτικοί φόροι – τέλη		2.830,49

Λοιποί φόροι - τέλη (περ. ε' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013)		
ΦΜΑ και Τέλος επιτηδεύματος (περ. ζ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013)	800	20.543,04 ¹
Προσωπικές και δαπάνες ψυχαγωγίας περ. ια' και ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013		5.890,85
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση		41.888,58 ²
συνολικές λογιστικές διαφορές ελέγχου	800,00	71.152,96

Η προσφεύγουσα προβάλλει, ότι αυθαίρετα και ανατιολόγητα ελήφθησαν ως λογιστικές διαφορές και απορρίφθηκαν οι αποδεδειγμένες δαπάνες τελών, όσον αφορά το ποσό ανταποδοτικού δημοτικού τέλους **88,00€**, στον λογαριασμό 64-11-05-0400 που καταβλήθηκε την 8.7.2022 μέσω τραπεζικής καταβολής από τον λογαριασμό της εταιρίας. Ομοίως ανατιολόγητα απορρίφθηκε προς έκπτωση και το ποσό των **2.742,49€** στον λογαριασμό 64-11-05-1100, το οποίο αφορά το καταβληθέν τέλος έκδοσης οικοδομικής αδείας με την έκδοση σχετικού διπλοτύπου εισπραξης για την πραγματοποίηση εργασιών στο αποκτηθέν από την εταιρία ακίνητο στο Θεσσαλονίκης.

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε, αορίστως, το ποσό των **2.830,49€** που αφορά σε λοιπούς δημοτικούς φόρους και τέλη και σε λοιπούς φόρους και τέλη, χωρίς η κρίση της αυτή να είναι σαφής και ειδική, ήτοι, να αναφέρει διακριτά τα μη εκπιπτόμενα φορολογικά στοιχεία, τα μη αναγνωριζόμενα ποσά και την αιτιολογική και νομική βάση που θεμελιώνει την κρίση της αυτή, και δεδομένου ότι το ποσό αυτό δεν χαρακτηρίστηκε ως πρόστιμο ή ποινή που εντάσσεται στην περίπτωση ε' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, ώστε να τύχει εξαίρεσης του δικαιώματος έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, ο ισχυρισμός περί ανατιολόγητης απόρριψης των δαπανών ύψους 2.830,49€ καθίσταται βάσιμος και αποδεκτός.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ανατιολόγητα απορρίφθηκε το καταβληθέν ποσό ΦΜΑ ποσού 19.743,04 €, του λογαριασμού 64-11-00-0000, για την απόκτηση του ακινήτου στο Θεσσαλονίκης. Το εν λόγω ποσό επιμερίζεται σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτου ποσού 16.995,00 € που καταβλήθηκε την 11.1.2022 μέσω του τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί η ίδια, στην τράπεζα και ποσό 2.748,04 €, για εξόφληση του αναλογούντος πράσινου τέλους που

¹ 19.743,04€ + 800,00€ (ΦΜΑ και τέλος επιτηδεύματος)

² 32.250,00€ + 9.638,58€ (ζημίες από ανεπιδ. εισπράξεως απαιτήσεις και δαπάνες που αφορούν απαλ/να έσοδα επιστρέφτας προκαταβολής)

καταβλήθηκε την 27.7.2022 ομοίως, μέσω του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρίας. Τα ανωτέρω καταβληθέντα ποσά ΦΜΑ και τέλους για την εν λόγω μεταβίβαση, αναπαιολόγητα και παρά τα προβλεπόμενα στο νόμο απορρίφθηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο κατά παραβίαση των ανωτέρω διατάξεων και της ΠΟΛ, αφορούν δε τη γενόμενη απόκτηση από την εταιρία του κτιρίου επί αγροτεμαχίου που βρίσκεται στο Θεσσαλονίκης, το οποίο βελτιώθηκε και πλέον χρησιμοποιείται ως εργοστάσιο επεξεργασίας των εισαγομένων προϊόντων της εταιρίας και χώρος αποθήκευσης των εμπορευμάτων. Η εν λόγω αγορά πραγματοποιήθηκε με το υπ' αριθ. /28.2.2022 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, αντί τιμήματος 500.000€ με αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου 166.501,84€.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Δράμας, με βάση την από 16/12/2024 έκθεση ελέγχου (σελίδες 9-10), ενέταξε τις λογιστικές διαφορές ύψους 20.543,04€, οι οποίες αφορούν κατά το ποσό των 19.743,04€ σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων, στην περίπτωση ζ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, ωστόσο το ως άνω ποσό (ΦΜΑ) δεν περιλαμβάνεται σε αυτά που δεν εκπίπτουν και που απαριθμούνται περιοριστικά στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1113/2015, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Επίσης, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο έλεγχος απέρριψε από την έκπτωση των ακαθαρίστων εσόδων δαπάνες φορολογικού έτους 2022 συνολικού ποσού 5.890,85€ χωρίς οποιαδήποτε αιτιολογία, ενώ αυτό αφορά, αφενός, σε έξοδα καυσίμων και δαπάνες μετακίνησης εργαζομένων της εταιρίας για την προώθηση των προϊόντων της, αλλά και αναγκαίες μετακινήσεις του τότε νόμιμου εκπροσώπου και διαχειριστή της εταιρίας και του λογιστή και υπεύθυνου λογιστηρίου και αφετέρου, σε παροχή επαγγελματικών γευμάτων με πελάτες για την προαγωγή των υποθέσεων της εταιρίας. Ωστόσο οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν τεκμηριώνονται, καθώς δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει κάποια συσχέτιση μεταξύ των συγκεκριμένων δαπανών και των παραληπτών (πελατών), ενώ δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκής πληροφόρηση, από την οποία να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και για το συμφέρον της προσφεύγουσας, αν ληφθεί υπόψη και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δε διαθέτει κανένα μεταφορικό μέσο, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις δαπάνες ύψους 5.890,85€ ως λογιστικές διαφορές.

Κατόπιν των ανωτέρω, με βάση την παρούσα απόφαση, οι λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως εξής :

	Βάσει ελέγχου		Βάσει απόφασης	
	2021	2022	2021	2022
Λογιστικές διαφορές				
Λοιποί δημοτικοί φόροι – τέλη Λοιποί φόροι – τέλη (περ. ε' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013)		2.830,49		0,00

ΦΜΑ και Τέλος επιτηδεύματος (περ. ζ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013)	800,00	20.543,04 ³	800,00	800,00
Προσωπικές και δαπάνες ψυχαγωγίας περ. ια' και ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013		5.890,85		5.890,85
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση		41.888,58 ⁴		41.888,58
Συνολικές λογιστικές διαφορές	800,00	71.152,96	800,00	48.579,43

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ενώ κατά τα λοιπά διαπιστώθηκε πλήρης συμφωνία των εσόδων (εκροών) που αναφέρονται στους οικείους κωδικούς των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ με τα φορολογικά βιβλία και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, όπως επίσης συμφωνία των φορολογητέων εκροών και ακαθάριστων εσόδων με τα υπόλοιπα του οριστικού ισοζυγίου της 31/12/2021 και 31/12/2022, λόγω των εξόφθαλμα εσφαλμένων εκ παραδρομής ανωτέρω καταχωρήσεων στον 54.02.03 των μηνών Οκτωβρίου, Νοεμβρίου, Δεκεμβρίου 2021, ο έλεγχος διαπίστωσε σε όλους τους μήνες την ίδια διαφορά ποσού 16.444,31€, την οποία θεώρησε μη αναγνωρισθείσα διαφορά και την αφαίρεσε από το δηλωθέν στον κωδικό 502 της δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για έκπτωση 31.12.2021 διαμορφώνοντας το πιστωτικό υπόλοιπο έτους 2021 για έκπτωση σε ποσό 72.474,61 ευρώ αντί του δηλωθέντος 88.918,92 ευρώ.

Επειδή, κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ. 1124/2015 και συγκεκριμένα της συμφωνίας του υπολοίπου του λογαριασμού 54.00 (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας) των βιβλίων, με εκείνο των περιοδικών δηλώσεων, στην οποία (συμφωνία) περιλαμβάνεται και ο τελευταίος μήνας της φορολογικής περιόδου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν ενήργησε λογιστικές εγγραφές εκκαθάρισης ΦΠΑ και δεν αποτύπωνε την επιστροφή ΦΠΑ που εισέπραξε μετά από αίτημά της, με αποτέλεσμα να εμφανίζεται στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση σε σχέση με το πραγματικό ποσό προς έκπτωση. Όλα τα ανωτέρω περιγράφονται αναλυτικά στη σχετική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Δράμας (σελ. 12), στην οποία αναφέρεται ότι η προκύπτουσα διαφορά 16.444,31€ δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο και επαναπροσδιορίζεται το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 2021, μειούμενο κατά το ανωτέρω ποσό. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναισιολόγητης απόρριψης του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, ύψους 16.444,31€, καθίσταται αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

³ 19.743,04€ + 800,00€ (ΦΜΑ και τέλος επιτηδεύματος)

⁴ 32.250,00€ +9.638,58€ (ζημίες από ανεπιδ. εισπράξεως απαιτήσεις και δαπάνες που αφορούν απαλ/να έσοδα επιστρέπτεας προκαταβολής)

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **05/02/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία ««.....» με **ΑΦΜ**,και συγκεκριμένα:

Α. Την επικύρωση των με αριθ. και/16-12-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/12/2022.

Β. Την επικύρωση της με αριθ. .../16-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2022.

Γ. Την τροποποίηση των με αριθ. ... και/16-12-2024 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2021 και 2022, αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Επί της υπ' αρ./**16-12-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	116.973,90	116.973,90	116.973,90	
Κόστος πωληθέντων	73.920,80	52.038,80	73.920,80	
Δαπάνες	45.857,65	45.857,65	45.857,65	
Λογιστικές διαφορές		800,00	800,00	800,00
Αποτελέσματα (κέρδη / ζημίες)	-2.804,55	19.877,45	-2.004,55	
Ζημίες παρελθουσών χρήσεων	-88.490,04	-88.490,04	-88.490,04	
Ζημίες μετά τη φορολογική αναμόρφωση	-91.294,59	-68.612,59	-90.494,59	800,00

Επί της υπ' αρ./**16-12-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	323.042,53	323.042,53	323.042,53	
Κόστος πωληθέντων	395.034,50	231.223,50	395.034,50	
Δαπάνες	203.049,42	203.049,42	203.049,42	
Λογιστικές διαφορές		71.152,96	48.579,43	48.579,43
Αποτελέσματα (κέρδη / ζημίες)	-275.041,39	-40.077,43	-226.461,96	48.579,43
Ζημίες παρελθουσών χρήσεων	-91.294,59	-68.612,59	-90.494,59	800,00
Ζημίες μετά τη φορολογική αναμόρφωση	-366.335,98	-108.690,02	-316.956,55	49.379,43

Επί της υπ' αρ./**16-12-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση 72.474,61€.

Επί της υπ' αρ./**16-12-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση 104.064,73€.

Επί της υπ' αρ./**16-12-2024** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, πρόστιμου ύψους 2.500,00€.

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

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

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.