



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2487

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09.04.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στο του Δήμου, Τ.Κ. κατά της υπ' αριθμ. /18.03.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09.04.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./18.03.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων μειώθηκαν οι δηλωθείσες ζημίας της προσφεύγουσας, από το ποσό των 45.955,71€ στο ποσό των 17.011,29€, ήτοι κατά 28.944,42€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΝΤΟΜΑΤΩΝ ΘΕΡΜΟΚΗΠΙΟΥ», και δευτερεύουσες δραστηριότητες «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΑΓΓΟΥΡΙΩΝ ΘΕΡΜΟΚΗΠΙΟΥ», «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΜΕΛΙΤΖΑΝΩΝ ΘΕΡΜΟΚΗΠΙΟΥ», «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΚΗΠΕΥΤΙΚΩΝ ΘΕΡΜΟΚΗΠΙΟΥ» και «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΚΟΛΟΚΥΘΙΩΝ ΘΕΡΜΟΚΗΠΙΟΥ» δυνάμει της με αριθ./....../22.02.2024 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων διενεργήθηκε, στο φορολογικό έτος 2020, φορολογικός έλεγχος στη Φορολογία Εισοδήματος.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προσδιορίστηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

A/A	Περιγραφή διαφοράς	Αξία
1	Δαπάνες ενοικίων	1.230,00
2	Δαπάνες εργόσημων	28.944,42
Σύνολο		30.174,42

Από την προσφεύγουσα υποβλήθηκε η υπ' αρ./05.02.2025 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία καλύφθηκαν οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο διαφορές ως προς τις δαπάνες ενοικίων ποσού 1.230,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων συντάχθηκε το με αρ./2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο με αρ. Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου, Φορολογικού έτους 2020, στα οποία συμπεριλήφθηκαν ως λογιστική διαφορά μόνο οι δαπάνες εργόσημων του ανωτέρω πίνακα.

Σε απάντηση του με αρ./2025 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Χανίων έγγραφες απόψεις οι οποίες έλαβαν αριθμ. πρωτ./2025. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας που προβλήθηκαν στις έγγραφες απόψεις δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων και εν συνεχεία συντάχθηκε η με

ημερομηνία θεώρησης 18.03.2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Μη αιτιολόγηση της μη εκπεσιμότητας της δαπάνης λόγω μη παραγωγικότητας.
- 2) Πραγματοποίηση της δαπάνης προς το συμφέρον της επιχείρησης. Η μη αναγραφή του ΑΦΜ της εταιρείας για την έκδοση του εργόσημου δεν έχει αυτοδίκαια ως αποτέλεσμα τη μη αναγνώριση της εκπεσιμότητας της δαπάνης αυτής λόγω μη παραγωγικότητας. Το αρ.3 της υπ' αριθμ. 14913/343/Φ10034/27.06.2011 Υπουργικής Απόφασης, που συνιστά κοινωνικοαφалиστική διάταξη, θέτει τους όρους αποκλειστικά και μόνο για τη νόμιμη έκδοση του εργόσημου. Δεν συνιστά φορολογική διάταξη για να θέτει και τις προϋποθέσεις της εκπεσιμότητας μιας τέτοιας δαπάνης λόγω παραγωγικότητας. Η εργασία των εργατών γης είναι απαραίτητος και αναπόδραστος όρος για την επίτευξη της κερδοφορίας της επιχείρησης. Τα ποσά για την έκδοση των εργόσημων πράγματι καταβλήθηκαν και πληρώθηκαν από εταιρικό λογαριασμό της επιχείρησης και είναι εγγεγραμμένα ως δαπάνες στα βιβλία. Επιπλέον, από τον έλεγχο γίνεται αναφορά στην μη έκδοση της βεβαίωσης αποδοχών από το φυσικό πρόσωπο – εργάτη και όχι από την ίδια, χωρίς να υφίσταται τέτοια υποχρέωση, καθώς η πληροφορία αυτή είναι αυτοματοποιημένη.
- 3) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Η διοίκηση οφείλει να εφαρμόζει τους κανόνες δικαίου, αλλά, κατά την εφαρμογή τους, να μην προτιμά να υιοθετεί ανελαστικές ερμηνευτικές προσεγγίσεις από τη στιγμή, μάλιστα, που ο σκοπός του νομοθέτη εκπληρώνεται. Η φορολογική αρχή υιοθετεί μία τέτοια δογματική προσέγγιση που καταλήγει σε ανεπιεικείς και άδικες λύσεις. Σε όλα τα επίμαχα εργόσημα αναγράφεται το ΑΜΚΑ και το ΑΦΜ του εκπροσώπου της εταιρείας, αντί του ΑΜΚΑ του εκπροσώπου της εταιρείας και του ΑΦΜ της εταιρείας. Οι εργάτες γης πράγματι προσελήφθησαν και προσέφεραν εργασίες προς το συμφέρον της. Ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν έχει, παράλληλα, ατομική επιχείρηση με ίδιο κύκλο εργασιών, όπως η ίδια η εταιρεία, ώστε να επωφεληθεί από την εργασία των εργατών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

« ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή

συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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 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.

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 σύμφωνα με το άρθρο 20 «Αμοιβή και παρακράτηση εισφορών περιστασιακά απασχολούμενων» του ν.3863/2010 ορίζεται ότι:

«1. Στις ρυθμίσεις του Κεφαλαίου αυτού υπάρχουν υποχρεωτικά:

...

Γ. Οι απασχολούμενοι ως εργάτες γης σε εργασίες καλυπτόμενες από την ασφάλιση του ΟΓΑ κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 27 του ν. 2639/1998 (Α' 205).

...»

Επειδή σύμφωνα με αρ. πρωτ. 14913/343/Φ10034/27.06.2011 απόφαση του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης με θέμα «Προδιαγραφές του Εργόσημου»:

«Άρθρο 1

ΦΥΣΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΣΗΜΟΥ – ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

1. Για την αμοιβή και παρακράτηση εισφορών των προσώπων που ορίζονται στο Ν.3863/2010 (ΦΕΚ 115/Α/15-07-2010 Κεφ.4 Άρθρο 20), όπως ισχύει, τηρείται υποχρεωτικά διαδικασία έκδοσης και εξαργύρωσης ειδικής επιταγής, «εργόσημο», σύμφωνα με τις προδιαγραφές της παρούσας. Υπόχρεος έκδοσης του εργοσήμου είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δέχεται ή χρησιμοποιεί τις εργασίες ή υπηρεσίες των ανωτέρω προσώπων. Δικαίωμα εξαργύρωσης έχει αποκλειστικά ο αποδέκτης του εργοσήμου.

2. Η έκδοση και εξαργύρωση του εργοσήμου αντικαθιστά, κατά τρόπο αποκλειστικό, την αποζημίωση των ως άνω απασχολούμενων με οποιαδήποτε απευθείας δΟΣΟΛΗΨΙΑ χρηματικής

φύσης. Κατά την εξαργύρωση του εργοσήμου παρακρατείται μέρος της αναγραφόμενης αξίας έναντι ασφαλιστικών εισφορών και αποδίδεται στον ασφαλιστικό φορέα κάλυψης του απασχολούμενου.

3. Στη φυσική του μορφή, το εργόσημο φέρει συγκεκριμένα στοιχεία για τον εκδότη, τον ασφαλιστικό φορέα, την ονομαστική αξία και την κράτηση υπέρ του ασφαλιστικού φορέα, το φορέα έκδοσης, την ημερομηνία έκδοσης και την ημερομηνία λήξης. Αποτυπώνεται, επίσης, μοναδικός αριθμός που χαρακτηρίζει μονοσήμαντα το συγκεκριμένο εργόσημο και εγγυάται τη γνησιότητα αυτού.

4. Κατά την έκδοση του εργοσήμου παράγονται δύο στελέχη. Το ένα από αυτά κρατείται και φυλάσσεται, προαιρετικά, από τον εργοδότη ως αποδεικτικό πληρωμής και για την απόλαυση οικονομικών ελαφρύνσεων που προβλέπονται στο Ν.3863/2010, ενώ το δεύτερο αποδίδεται από τον εργοδότη στον απασχολούμενο ως μέσο εξαργύρωσης, αλλά και ως, προαιρετικό, αποδεικτικό απασχόλησης.

...

Άρθρο 2

ΕΚΔΟΣΗ ΚΑΙ ΕΞΑΡΓΥΡΩΣΗ

1. Η έκδοση και η εξαργύρωση εργοσήμου γίνεται από τους συμβεβλημένους φορείς υπηρεσιών πληρωμής, οι οποίοι έχουν ακολουθήσει τις προδιαγραφές και έχουν προσαρμοστεί με τις διαδικασίες έκδοσης, ενημέρωσης και εξαργύρωσης εργοσήμου, που ορίζει η παρούσα. Για το σκοπό αυτό οι συνεργαζόμενοι φορείς διασυνδέονται μηχανογραφικά με τη βάση δεδομένων ΑΜΚΑ-ΕΜΑΕΣ που τηρείται στην ΗΔΙΚΑ Α.Ε. ενώ επίσης ανταλλάσσουν στοιχεία σε δομημένη μορφή στη συχνότητα που απαιτείται για την εύρυθμη λειτουργία του μηχανισμού του εργοσήμου.

2. Το εργόσημο εκδίδεται, σε διπλότυπο ή σε δύο αποκόμματα, κατά το χρόνο αγοράς του, φέρει μοναδικό αλγοριθμικό αριθμό που εξασφαλίζει τη γνησιότητά του και αποτελεί τίτλο αξίας από τη στιγμή της έκδοσής του. Το ένα αντίτυπο ή απόκομμα του εργοσήμου αφορά στον εργοδότη και το δεύτερο στον εργαζόμενο. ...

...

Άρθρο 3

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΜΕ ΕΡΓΟΣΗΜΟ – ΡΟΕΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

1. Ο εργοδότης απευθύνεται στο φορέα έκδοσης του εργοσήμου με τον ΑΜΚΑ του, δηλώνει τον αρμόδιο Φ.Κ.Α και το είδος της παρεχόμενης εργασίας και καταθέτει το ποσό του εργοσήμου το οποίο αντιστοιχεί στην αμοιβή του εργαζόμενου συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών εισφορών.

Ο φορέας έκδοσης, αξιοποιώντας τον ΑΜΚΑ, συνδέεται με τη βάση δεδομένων του ΑΜΚΑ-ΕΜΑΕΣ σε πραγματικό χρόνο κατά τη στιγμή της έκδοσης και αναζητά τα στοιχεία του εργοδότη στη βάση δεδομένων του ΑΜΚΑ-ΕΜΑΕΣ. Στη συνέχεια παρουσιάζει τα στοιχεία για επιβεβαίωση στον εργοδότη, ο οποίος με την σειρά του τα επιβεβαιώνει. Πριν την έκδοση του εργοσήμου, ο φορέας έκδοσης αποστέλλει ηλεκτρονικό μήνυμα στην ΗΔΙΚΑ Α.Ε. με τα στοιχεία του εργοσήμου προς έκδοση.

2. Επί του αντιτύπου – αποκόμματος για τον εργοδότη αναγράφονται κατά την έκδοση του εργοσήμου τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Ο φορέας έκδοσης του εργοσήμου.

β) Ο αρμόδιος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΓΑ ή ΙΚΑ).

γ) Ο μοναδικός αριθμός του εργοσήμου.

δ) Ο ΑΜΚΑ του εργοδότη (με «κρυμμένο» ένα μέρος του ώστε να μην είναι εμφανής)

ε) Τα ονομαστικά στοιχεία του εργοδότη, όπως αυτά έχουν ταυτοποιηθεί και αναφέρονται στο Αρχείο του ΑΜΚΑ-ΕΜΑΕΣ.

στ) Το ποσό του εργοσήμου, το οποίο ουσιαστικά αποτελεί και την ονομαστική αξία του εργοσήμου και κατ' επέκταση την αμοιβή του εργαζομένου.

ζ) Με βάση την επιλογή ΦΚΑ και το είδος της παρεχόμενης εργασίας, αναγράφονται στο εργόσημο οι κρατήσεις για ασφαλιστικές εισφορές της συγκεκριμένης κατηγορίας και

η) Η ημερομηνία έκδοσης του εργοσήμου.

θ) Η ημερομηνία λήξης του εργοσήμου.

ι) Θέση για αναγραφή ονοματεπώνυμου.

Επί του αντιτύπου – αποκόμματος για τον εργαζόμενο αναγράφονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Όλα τα παραπάνω στοιχεία και

β) Προαιρετικά, γραμμωτός κώδικας ο οποίος θα λειτουργήσει βοηθητικά κατά τη στιγμή της εξαργύρωσης του εργοσήμου.

Είναι επιθυμητό στην πίσω πλευρά των στελεχών να τυπώνονται οδηγίες σχετικές με το εργόσημο, κατόπιν συμφωνίας του παρόχου υπηρεσιών πληρωμής με τους ασφαλιστικούς φορείς.

Προκειμένου να είναι εφικτή η έκδοση εργοσήμου από ετερόρρυθμες, ομόρρυθμες εταιρείες ή νομικά πρόσωπα, αυτό θα είναι δυνατό, μόνο με την καταχώρηση του ΑΜΚΑ του εκπροσώπου της εταιρείας. Για το λόγο αυτό, μετά την καταχώρηση του ΑΜΚΑ του εργοδότη, αν το εργόσημο εκδίδεται για λογαριασμό Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή νομικού προσώπου θα καταχωρείται συμπληρωματικά ο ΑΦΜ της επιχείρησης. Σε αυτή την περίπτωση, το ΑΦΜ θα αναγράφεται πάνω στο εργόσημο και θα συμπεριλαμβάνεται στα στοιχεία που οι φορείς έκδοσης θα αποστέλλουν προς την ΗΔΙΚΑ Α.Ε.

...»

Επειδή στη με ημερομηνία θεώρησης 18.03.2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων αναφέρεται ότι:

«Έγινε έλεγχος ως προς τον τρόπο εξόφλησης των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Ο έλεγχος αντιπάρελαβε τα δεδομένα των αποδείξεων πληρωμών των εργοσήμων με τις εγγραφές στα λογιστικά αρχεία και τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού χωρίς να διαπιστώσει απόκλιση ως προς τα ποσά. Οι καταβολές εργοσήμων διενεργήθηκαν μέσω του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού και προσκομίστηκαν στον έλεγχο. Οι εν λόγω πληρωμές αποτυπώνονται στον κατωτέρω πίνακα:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
2020-01-15	ΕΡΓΟΣ.....	1.666,67
2020-02-12	ΕΡΓΟΣ.....	1.800,00
2020-03-19	ΕΡΓΟΣ.....	1.966,67
2020-04-16	ΕΡΓΟΣ.....	1.966,67
2020-04-21	ΕΡΓΟΣ.....	2.433,33
2020-05-15	ΕΡΓΟΣ.....	4.000,00

2020-05-19	ΕΡΓΟΣ.....	633,33
2020-05-26	ΕΡΓΟΣ.....	1.400,00
2020-06-12	ΕΡΓΟΣ.....	3.000,00
2020-06-16	ΕΡΓΟΣ.....	433,33
2020-10-13	ΕΡΓΟΣ.....	2.177,77
2020-11-03	ΕΡΓΟΣ.....	1.300,00
2020-11-03	ΕΡΓΟΣ.....	2.233,33
2020-11-10	ΕΡΓΟΣ.....	1.133,33
2020-12-07	ΕΡΓΟΣ.....	1.866,66
2020-12-07	ΕΡΓΟΣ.....	933,33
ΣΥΝΟΛΟ		28.944,42

Ενώ διαπιστώθηκε η καταβολή των εισφορών υπέρ Φ.Κ.Α καθώς και του ποσού εργαζόμενου μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής, εντούτοις στα προσκομισθέντα αποδεικτικά πληρωμής των εργοσήμων αναγράφεται ο ΑΦΜ του διαχειριστή της εταιρείας και όχι ο ΑΦΜ της εταιρείας. Σύμφωνα με το άρθρο 3 της υπουργικής απόφασης με αρ. 14913/343/Φ10034/27.06.2011: «...προκειμένου να είναι εφικτή η έκδοση εργοσήμου από ετερόρρυθμες εταιρείες ή νομικά πρόσωπα, αυτό θα ήταν δυνατό μόνο με την καταχώρηση του ΑΜΚΑ του εκπροσώπου της εταιρείας. Για το λόγο αυτό, μετά την καταχώρηση του ΑΜΚΑ του εργοδότη, αν το εργόσημο εκδίδεται για λογαριασμό Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή νομικού προσώπου θα καταχωρείται συμπληρωματικά ο ΑΦΜ της επιχείρησης. Σε αυτή την περίπτωση, ο ΑΦΜ θα αναγράφεται πάνω στο εργόσημο και θα συμπεριλαμβάνεται στα στοιχεία που οι φορείς έκδοσης θα αποστέλλουν προς την ΗΔΙΚΑ Α.Ε. ...»

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι στο αρχείο όπου εμφανίζονται οι βεβαιώσεις αποδοχών των εργαζομένων (στη συγκεκριμένη περίπτωση των εργατών γης), σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά στοιχεία που απέστειλαν οι εργοδότες – φορείς αναγράφεται ως εργοδότης των εργατών γης το φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ κι όχι το νομικό πρόσωπο – ελεγχόμενη.

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση δεν πληρούται η προϋπόθεση του αρ. 22, παρ. (α), του ν.4172/2013, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται συγκεκριμένη δαπάνη.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, το συνολικό ποσό των εργοσήμων που καταβλήθηκε για το ελεγχόμενο έτος αξίας 28.944,42 ευρώ θα καταλογιστεί ως λογιστική διαφορά.»

Επειδή επιπλέον στη με ημερομηνία θεώρησης 18.03.2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι:

- Οι διατάξεις, όπως διατυπώνονται τονίζουν την αναγκαιότητα διασφάλισης της απόλυτης ταυτοποίησης των στοιχείων του εκάστοτε εργοδότη και σε καμία περίπτωση δεν καθιστούν απλώς συμπληρωματική πληροφορία τον ΑΦΜ αυτού.
- Ο έλεγχος αποκλείει την περίπτωση του σφάλματος, καθώς έγινε κατ' επανάληψη στην ελεγχόμενη περίοδο.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος της, με ΑΦΜ, του οποίου ο ΑΦΜ αναγραφόταν στα εργόσημα, δεν έχει παράλληλα ατομική επιχείρηση ώστε να επωφεληθεί από την εργασία των εργατών γης.

Επειδή από το υποσύστημα μητρώο του πληροφοριακού συστήματος «Taxis» προκύπτει ότι ο, με ΑΦΜ δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω ατομικής επιχείρησης. Επισημαίνεται όμως ότι ο στη χρήση 2020 δεν ήταν διαχειριστής μόνο στη προσφεύγουσα εταιρεία αλλά και στις:

-, με ΑΦΜ με ημερομηνία έναρξης σχέσης την 07.02.2017
-, με ΑΦΜ με ημερομηνία έναρξης σχέσης την 11.06.2020.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία και η εταιρεία με την επωνυμία «.....» στις οποίες ο είναι διαχειριστής/ νόμιμος εκπρόσωπος εμφανίζουν κοινά χαρακτηριστικά ως κάτωθι:

Α) και οι δύο εταιρείες έχουν δηλώσει τις κατωτέρω δραστηριότητες:

Κωδ. Δραστ	Περιγραφή δραστηριότητας	Έναρξη	Είδος δραστηριότητας
1133201	Καλλιέργεια αγγουριών θερμοκηπίου	07.02.2017	Δευτερεύουσα
1133301	Καλλιέργεια μελιτζανών θερμοκηπίου	07.02.2017	Δευτερεύουσα
1133406	Καλλιέργεια ντοματών θερμοκηπίου	07.02.2017	Κύρια
1133902	Καλλιέργεια κηπευτικών θερμοκηπίου	07.02.2017	Δευτερεύουσα
1133904	Καλλιέργεια κολοκυθιών θερμοκηπίου	07.02.2017	Δευτερεύουσα

Β) και για τις δύο εταιρείες ως δραστηριότητα με τα μεγαλύτερα έσοδα είναι η Καλλιέργεια ντοματών θερμοκηπίου (βάσει Ε3)

Γ) και οι δύο εταιρείες έχουν δηλώσει ως αριθμό απασχολούμενων ατόμων 3 άτομα με ισόποσο μέσο όρο προσωπικού (βάσει Ε3)

Επιπλέον παρόλο που η εταιρεία με την επωνυμία «.....» εμφανίζει τη χρήση 2020 κύκλο εργασιών ποσού 214.843,79€ και η προσφεύγουσα εταιρεία κύκλο εργασιών ποσού 98.650,31€ από τα έντυπα Ε3 προκύπτει ότι οι πληρωμές ύψους 28.944,42€ που περιλαμβάνονται στον παραπάνω πίνακα έχουν δηλωθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία ως παροχές σε εργαζομένους στον κωδ. 381 ενώ στην εταιρεία «.....» δεν έχει δηλωθεί ποσό ως παροχές σε εργαζομένους.

Επειδή στη με ημερομηνία θεώρησης 18.03.2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων περιλαμβάνεται πλήρης και εμπειρισταωμένη αιτιολογία σχετικά με την εκπαισιμότητα της δαπάνης καταβολής εργατών γης και βάσει όλων των ανωτέρω ορθά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση του αρ. 22, παρ. α του ν.4172/2013 καθώς δεν αποδείχθηκε ότι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας εταιρείας και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18.03.2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές κα πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 09.04.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /18.03.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Ζημία με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2025) φορολογικό έτος 2020

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Ζημία	45.955,71	17.011,29	17.011,29	28.944,42

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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