



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/05/2026

Αριθμός απόφασης: 2077

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 15/01/2026 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, και αριθμό Γ.Ε.ΜΗ., η οποία εδρεύει στην, επί της οδού, όπως νόμιμα

εκπροσωπείται, κατά της με αριθμ. /16-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετιζόμενα έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 16/12/2025 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/01/2026 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. /16-12-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ν.5104/2024) του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 43.215,06 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 51.607,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **64.822,59 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 16/12/2025 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /17-06-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμ. /15-05-2025 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμ. /16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, λόγω μη τήρησης της ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - τυπικής πλημμέλειας.

Σύμφωνα με την από 16/12/2025 έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των άρθρων 23, 24 και 25 του ν. 4987/2022 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», του ν.4172/2013 καθώς και τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017 και ΠΟΛ.1067/2018 και διαπιστώθηκε η ύπαρξη δαπανών στο φορολογικό έτος 2018 συνολικού ποσού 30.184,62 ευρώ, οι οποίες δε στηρίζονται στα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις δικαιολογητικά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθώς δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 22 και 23 του ν. 4172/2013, ως κάτωθι:

Λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Μη εκπιπόμενες δαπάνες	Λογιστικές διαφορές τροπ/κής δήλωσης	Λογιστικές διαφορές ελέγχου
64-05-01-0004	ΕΝΟΙΚΙΑ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	24.000,00	0,00	24.000,00

64-10-00-0000	ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΜΕΣΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	2.252,74	0,00	2.252,74
64-10-99-0000	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ & ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	3.067,88	0,00	3.067,88
64-11-07-0000	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	864,00	0,00	864,00
67-03-00-0000	ΆΛΛΑ ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	5.424,15	5.424,15	0,00
67-03-00-0001	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	64,41	64,41	0,00
67-03-00-0002	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	1.078,02	1.078,02	0,00
ΣΥΝΟΛΑ		36.751,20	6.566,58	30.184,62

Περαιτέρω, δεν αναγνωρίσθηκε και η μεταφερόμενη ζημία από το έτος 2017 ποσού 118.832,84 ευρώ, καθότι είχε προηγηθεί έλεγχος στο εν λόγω φορολογικό έτος και στο πλαίσιο αυτού με την έκδοση της με αριθμ./29-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου κρίθηκε ότι δεν υφίσταται ζημία προς μεταφορά για τα επόμενα έτη.

Κατόπιν αποστολής του με αριθμ./24-10-2025 σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε τις έγγραφες απόψεις της και προσκόμισε σχετικά έγγραφα. Ο έλεγχος, όπως αναφέρεται στις σελίδες 8-11 της οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν αξιολόγησης των απόψεών της και των σχετικών προσκομισθέντων εγγράφων δεν τροποποίησε τις διαπιστώσεις του και ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προέβη στην έκδοση της με αριθμ./16-12-2025 προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **1ος λόγος προσφυγής:** Εσφαλμένη φορολογική αναμόρφωση των εσόδων της ελεγχόμενης διαχειριστικής χρήσης του 2018 βάσει των εσφαλμένων παραδοχών του ελέγχου για τις χορηγηθείσες εκπώσεις κατά τη διαχειριστική χρήση 2017, ήτοι για την ίδια ακριβώς αιτία για την οποία ακυρώθηκαν από τη ΔΕΔ με την υπ' αριθμ./2025 απόφαση οι καταλογιστικές πράξεις του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για τη διαχειριστική χρήση 2018 – Παράνομη η μη ανάκληση από το 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής της υπ' αριθμ./2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού καίτοι στηρίζεται στην ίδια παράνομη αιτιολογία για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2025 ακυρωτική απόφαση ΔΕΔ.

- **2ος λόγος προσφυγής:** Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου – εσφαλμένη μη αναγνώριση έκπτωσης δαπανών και καταλογισμός τους ως λογιστικών διαφορών.

- **Αναφορικά με τα Τιμολόγια της “.....”,** τα οποία αναγράφουν το όνομα του νομίμου εκπροσώπου –, αυτά δίχως αμφιβολία αφορούν αποκλειστικά την εταιρεία την οποία ο κ. από ιδρύσεώς της νομίμως εκπροσωπεί.

- **Αναφορικά με την φερόμενη λογιστική διαφορά των τιμολογίων που αφορούν χρησιμοποιημένο εξοπλισμό από την εταιρεία.** Η εταιρεία προέβη στις επίμαχες παραγωγικές δαπάνες μεταφοράς του εξοπλισμού της, αποκλειστικά και μόνο στα πλαίσια προώθησης των συμφερόντων και των εργασιών της, ενώ αποδείχθηκε ότι ο μισθωμένος εξοπλισμός από την

09/12/2017 και εφεξής, ότε και υλοποιήθηκε η άνω μεταφορά του στα κείμενα επί της οδού γραφεία χρησιμοποιούνταν στην έδρα της εταιρείας στην, επί της οδού αρ., καθώς είχε μεταφερθεί εκεί ήδη από στις 09/12/2017.

• **3ος λόγος προσφυγής:** Κατά χρόνο αναρμοδιότητα του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για τη διενέργεια του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 4172/2013:

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

Επειδή στην ΠΟΛ.1088/2016 με θέμα “Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών” ορίζονται τα εξής:

«1. Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη.

Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους

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

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

.....

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε.

Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν.

Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

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

Επειδή, σύμφωνα και με τη νομολογία του ΣτΕ (αριθμ. 3371/1998, 2100/2008, 1288/2002, 1294/2000 αποφάσεις) η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη ενεργείται με βάση το νόμιμο τίτλο για τη ζημία αυτή, ο οποίος υπάρχει κατά το χρόνο της μεταφοράς (τον τίτλο, δηλαδή, που αφορά το έτος κατά το οποίο προέκυψε η ζημία). Τέτοιος μπορεί να είναι, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η φορολογική υπόθεση, είτε η φορολογική δήλωση που έχει υποβληθεί και δεν έχει ελεγχθεί, είτε το φύλλο ελέγχου, είτε δικαστική απόφαση. Συγκεκριμένα από τους τίτλους αυτούς ληπτέος κάθε φορά υπόψη είναι ο τελευταίος υπάρχων κατά την κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων του έτους της μεταφοράς και δεν είναι πάντως επιτρεπτός ο κατά παρεμπόμπουσα δικαστική κρίση έλεγχος της νομιμότητας του τίτλου αυτού κατά την κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων των επομένων ετών στα οποία επιδιώκεται η μεταφορά της ζημίας.

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής δυνάμει της υπ' αριθμ./09-11-2023 εντολής ελέγχου, εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας η υπ' αριθμ./29-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, για το φορολογικό έτος 2017, με την οποία η δηλωθείσα ζημία της προσφεύγουσας εταιρείας ύψους 118.832,84 ευρώ μηδενίστηκε, καθώς βάσει ελέγχου προέκυψαν φορολογητέα κέρδη ύψους 400.023,69 ευρώ. Κατά της ως άνω οριστικής πράξης η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ./29-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα κατά της ως άνω σιωπηρής απόρριψης άσκησε προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, χωρίς η υπόθεση να έχει εκδικαστεί έως σήμερα.

Επειδή, η οριστική πράξη που εκδόθηκε και αφορά την προηγούμενη περίοδο, η οποία επικυρώθηκε σιωπηρά από την Υπηρεσία μας, παράγει έννομα αποτελέσματα μέχρι ακύρωσής της με τελεσίδικη δικαστική απόφαση. Δεδομένου ότι μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, δεν υφίσταται τελεσίδικη δικαστική απόφαση που να ανατρέπει το πόρισμα του

προγενέστερου ελέγχου, ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται αυτή που προέκυψε βάσει της υπ' αριθμ./29-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ζημιά παρελθουσών χρήσεων ύψους 118.832,84 ευρώ, καθώς δεδομένου του σταδίου που βρίσκεται η φορολογική υπόθεση σχετικά με το φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2017, τελευταίος υπάρχων τίτλος είναι η με αριθμ./29-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 1 και 2 του ν. 5104/2024 (νέος ΚΦΔ):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την

οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. **Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»**

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης.»

Επειδή, σε περίπτωση μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – τυπικής πλημμέλειας, έχουν εφαρμογή οι ως άνω συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 37 παρ. 2 και 72 παρ. 6 του ΚΦΔ καθώς και τα αναφερόμενα στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. περί έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ./09-11-2023 εντολή μερικού ελέγχου, σε συνέχεια και αντικατάσταση της με αριθμ./22-09-2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ 8 1 3886/22-72022) και την Δ.ΟΡΓ.Α 1054165 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β 3198/22-06-2022), με την οποία ορίσθηκε η 29^η/07/2022 ως ημερομηνία έναρξης των Ελεγκτικών Κέντρων Αττικής και Θεσσαλονίκης. Η εν λόγω εντολή αφορούσε μερικό έλεγχο εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου εκδόθηκε για το φορολογικό έτος 2018 η με αριθμ./16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 107.409,05 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 53.704,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 161.113,58 ευρώ. Κατά της ανωτέρω πράξης η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ./15-01-2025 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ./15-05-2025 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, κρίθηκε ότι η με αριθμ./16-12-2024 οριστική πράξη στερείται της αιτιολογίας που προβλέπεται και απαιτείται από

τις διατάξεις των άρθρων 28, 38 και 64 του ν. 4174/2013, 4987/2022 (άρθρα 33, 39 και 76 του νέου ΚΦΔ ν. 5104/2024) και ως εκ τούτου κατέστη νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και σε εκτέλεση της με αριθμ. /15-05-2025 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ. /17-06-2025 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 και στη συνέχεια η με αριθμ. /16-12-2025 προσβαλλόμενη πράξη εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας του άρθρου 36 παρ. 2 του ΚΦΔ (άρθρου 37 παρ. 2 του νέου ΚΦΔ), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί χρονικής αναρμοδιότητας του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για τη διενέργεια του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) "Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος":

«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). 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 δικλείδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

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

.....

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013:

«Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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,

γ) [.....]

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 και

[.....]

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

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

Επειδή, στην ΠΟΛ.1113/02-06-2015 με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α’)” ορίζεται:

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του 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).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως ...

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ.

αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος καταλόγισε, μεταξύ άλλων, λογιστικές διαφορές ύψους 4.773,72 ευρώ, καθώς, όπως αναφέρεται, διαπίστωσε ότι τα παρακάτω παραστατικά δαπανών έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 64-10-99-0000 – «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ & ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ» και στον λογισμό 64-10-00-0000 – «ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΜΕΣΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ», ωστόσο αναγράφουν το όνομα του νομίμου εκπροσώπου και Κωνσταντίνου Βαξεβάνη:

Λογαριασμός	Ημερομηνία	Παραστατικό	κωδ. κιν.	Αιτιολογία Κίνησης	ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΑ
64-10-00-0000	3/10/2018	.....	ΣΥΜ		549,52
64-10-00-0000	4/9/2018	.....	ΣΥΜ	.....	556,32
64-10-00-0000	31/7/2018	.....	ΣΥΜ	.....	597,61
64-10-00-0000	31/7/2018	.....	ΣΥΜ	.....	2,39
64-10-99-0000	2/2/2018	.....	ΣΥΜ	.....	405,51
64-10-99-0000	2/3/2018	.....	ΣΥΜ	.....	391,41
64-10-99-0000	2/8/2018	.....	ΣΥΜ	.....	88,44
64-10-99-0000	2/11/2018	λογιστική εγγραφή	ΣΥΜ	.....	339,53
64-10-99-0000	3/1/2018	.....	ΣΥΜ	.....	524,43

64-10-99-0000	3/4/2018	.....	ΣΥΜ	.....	399,55
64-10-99-0000	3/7/2018	.....	ΣΥΜ	.....	327,11
64-10-99-0000	4/6/2018	.....	ΣΥΜ	.....	1,47
64-10-99-0000	4/12/2018	.....	ΣΥΜ	.....	317,18
64-10-99-0000	5/6/2018	.....	ΣΥΜ	.....	273,25
ΣΥΝΟΛΟ					4.773,72

Όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση, η εταιρεία «.....» εκδίδει τιμολόγια στο όνομα της προσφεύγουσας, καθώς διαθέτει δικό της αναγνωριστικό λογαριασμό (.....) και συγκεκριμένα για το έτος 2018 έχουν εκδοθεί 38 τιμολόγια, συνολικής αξίας 13.165,77 ευρώ, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της και έχουν γίνει δεκτά από τον έλεγχο. Τα ως άνω τιμολόγια του πίνακα, ωστόσο, έχουν εκδοθεί στο όνομα του αφορούν διαφορετικό αναγνωριστικό λογαριασμό (.....), στον οποίο δεν αναφέρεται πουθενά η επωνυμία της προσφεύγουσας.

Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι δε δύναται να τεκμηριωθεί ότι οι ως άνω δαπάνες αφορούν την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι αναφέρονται στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, ο οποίος δραστηριοποιείται στο ίδιο αντικείμενο και επίσης συμμετέχει ως ετερόρρυθμος εταίρος κατά 95% στην εταιρεία «.....», η οποία επίσης είναι ενεργή και δραστηριοποιείται ομοίως στον ίδιο κλάδο.

Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις παρακάτω δαπάνες που αφορούν ενοίκια εξοπλισμού και χαρτόσημο επί αυτών, καθώς έκρινε ότι οι δαπάνες αυτές έχουν πραγματοποιηθεί σε τόπο που δε δραστηριοποιείται η προσφεύγουσα και ως εκ τούτου δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παραγωγικές και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της:

Λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Μη εκπιπόμενες δαπάνες - Λογιστικές διαφορές ελέγχου
64-05-01-0004	ΕΝΟΙΚΙΑ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	24.000,00
64-11-07-0000	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	864,00
ΣΥΝΟΛΟ		24.864,00

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το συνολικό ποσό των 4.773,72 ευρώ αφορά έξοδα προβολής και διαφήμισης της εταιρείας από την «.....», η οποία πράγματι παρείχε στην εταιρεία υπηρεσίες διαφήμισης και προβολής της εφημερίδας της, ενώ σε κάθε περίπτωση έχουν πραγματοποιηθεί άπασες οι αντίστοιχες καταβολές των τιμολογούμενων ποσών. Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι η «.....» προβαίνει στην αναφορά του ονόματος του δημοσιογράφου της εφημερίδας στα επίμαχα τιμολόγια, αποκλειστικά και μόνο εκ του γεγονότος ότι οι συγκεκριμένες προωθητικές ενέργειες διαφήμισης έγιναν για άρθρα, τα οποία είχαν δημοσιευτεί στην επίσημη και πιστοποιημένη από το FB σελίδα του δημοσιογράφου και Εκδότη της εφημερίδας, άρθρα όμως τα οποία ήταν στην πραγματικότητα της εφημερίδας, όπως προκύπτει και από την εκτύπωση του profil του Κ. που προσκομίζει, πολλών δε μάλλον αφού ο δεν αναπτύσσει ατομική δραστηριότητα και αρθρογραφεί αποκλειστικά στην εφημερίδα Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και από την αναγραφόμενη στα εν λόγω τιμολόγια περιγραφή των διαφημιστικών - προωθητικών ενεργειών και εκστρατειών, σύμφωνα με την οποία (περιγραφή)

όλες οι προωθητικές ενέργειες προκύπτει ότι αφορούν άρθρα της εφημερίδας της εταιρείας Συνεπώς, το ποσό των 4.773,72 ευρώ πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018, καθώς πληρούνται αθροιστικά τα κριτήρια το άρθρου 22 ΚΦΕ, καθώς αφορά δαπάνες οι οποίες αποδεικνύονται από απολύτως νόμιμα παραστατικά, είναι νόμιμα καταχωρημένες στα βιβλία της και αφορούν πραγματικές συναλλαγές, για τις οποίες προσκομίστηκαν όλα τα απαιτούμενα δικαιολογητικά. Επιπλέον, αφορούν εύλογες δαπάνες, οι οποίες κατά την κοινή πείρα διενεργούνται κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές τόσο από την ίδια, όσο και από τους ανταγωνιστές της – έτερα μέσα ενημέρωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή προσκομίζει τα επίμαχα στοιχεία-τιμολόγια, καθώς και τραπεζικές κινήσεις Prepaid καρτών με δικαιούχο την ίδια και αποδεικτικά πληρωμής της Τράπεζας Πειραιώς από τις οποίες προκύπτει η μεταφορά ποσών για την εξόφληση κάποιων από τα τιμολόγια. Από την επισκόπηση της αναγραφόμενης στα επίμαχα τιμολόγια περιγραφής των διαφημιστικών - προωθητικών ενεργειών και εκστρατειών προκύπτει ότι αρκετές από αυτές αφορούν την εφημερίδα, καθώς δημοσιεύονται άρθρα με τίτλο «στο της Κυριακής...», «Η δημοσκόπησης του», «Όλα όσα αποκάλυψε το», «Αυτή την Κυριακή μαζί με το» κτλ. Σε πάρα πολλές δημοσιεύσεις, ωστόσο, δεν προκύπτει σαφώς η σύνδεσή τους με την εφημερίδα της προσφεύγουσας, ενώ παρατηρούνται και δημοσιεύσεις που συνδέονται με, ήτοι την εταιρεία στην οποία συμμετέχει ως ετερόρρυθμος εταίρος κατά 95%., η οποία επίσης δρα.....στηριοποιείται στον ίδιο κλάδο. Περαιτέρω, από τα διαθέσιμα στη φορολογική διοίκηση στοιχεία προκύπτει ότι ο είναι διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της προσφεύγουσας, ο οποίος έχει κάνει έναρξη επιτηδεύματος στις 27/08/1991 με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες ανεξάρτητου δημοσιογράφου» και δεν έχει δηλώσει διακοπή, ωστόσο δεν προκύπτει να ασκεί κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, αλλά και το γεγονός ότι μέρος των επίμαχων τιμολογίων, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, εξοφλείται από τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτό ότι το ποσό των 4.773,72 ευρώ κατά το ήμισυ αφορά δαπάνες της προσφεύγουσας εταιρείας και συνεπώς ποσό 2.386,86 ευρώ εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες που αφορούν ενοίκια εξοπλισμού και χαρτόσημο επί αυτών, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας συνολικό ποσό 24.864,00 ευρώ, με την αιτιολογία ότι στο από 31/12/2017 συμφωνητικό μίσθωσης μηχανημάτων και κινητού εξοπλισμού, που αποτελεί συνέχεια του από 01/03/2017 ιδιωτικού συμφωνητικού χρησιδανείου, αναφέρεται ότι ο μισθωτής, ήτοι η προσφεύγουσα, επιθυμεί να μισθώσει τον εξοπλισμό για την εξυπηρέτηση των αναγκών του εκμισθωτή στα γραφεία που αυτός διατηρεί επί της οδού 6^{ος} όροφος, ενώ περαιτέρω ως προς τη χρήση του εξοπλισμού αναφέρεται ότι ο μισθωτής θα χρησιμοποιεί τον εξοπλισμό στις εγκαταστάσεις του στην οδό Ο έλεγχος αναφέρει ότι η αποχώρηση της εταιρείας από την προς την έλαβε χώρα στις 09/12/2017, σύμφωνα με το από 09/12/2017 Δελτίο Αποστολής που προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα σε απάντηση του με αριθμ. /24-10-2025 Σημειώματος Διαπιστώσεων. Το ανωτέρω «δελτίο αποστολής» που προσκομίστηκε στον έλεγχο, αφορά σε απλή εκτύπωση χωρίς να αναγράφεται σε κανένα σημείο του ο αριθμός

παραστατικού ούτε και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που πραγματοποίησε την μεταφορά, ενώ δεν υπάρχει και γραμμογραφημένη θέση για την υπογραφή του παραλήπτη και του αποστολέα, οι οποίες υπογραφές απουσιάζουν παντελώς. Ο ισχυρισμός συνεπώς της προσφεύγουσας ότι έγινε η μεταφορά των ανωτέρω παγίων την 09/12/2017 αντίκειται στο ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό, όπου αναφέρεται ότι τα πάγια βρίσκονταν την 31/12/2017 επί της οδού στην Αθήνα^ς όροφος, με αποτέλεσμα ο ισχυρισμός αυτός να μην γίνει δεκτός. Επίσης, ο έλεγχος αναφέρει ότι σύμφωνα με το έγγραφο της Υπηρεσίας Μίας Στάσης η προσφεύγουσα έκανε έναρξη επί της οδού, και από τα συστήματα της Διοίκησης δεν προκύπτει ότι διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση επί της οδού ούτε προσκομίστηκε στον έλεγχο κάποιο συμφωνητικό μίσθωσης ή παραχώρησης χώρου από την εταιρεία προς την προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις εν λόγω δαπάνες, καθώς έκρινε ότι έχουν πραγματοποιηθεί σε τόπο που δε δραστηριοποιείται η προσφεύγουσα, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παραγωγικές και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της ότι οι ως άνω δαπάνες ενοικίων εξοπλισμού συνολικού ποσού 24.864,00 ευρώ αποτελούν παραγωγικές της δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, αναφέρει τα παρακάτω:

Η εφημερίδα εκδιδόταν από το 2016 και έως τις αρχές του 2017 από την εταιρεία «.....», με εγκατάσταση επί της κατά παραχώρηση του τίτλου από τον Εν συνεχεία τον Μάρτιο του 2017 λόγω κλονισμού των σχέσεων με την έληξε μεν η συνεργασία, πλην όμως προκειμένου να επιτευχθεί η απρόσκοπτη έκδοση της εφημερίδας, παραχωρήθηκε από την «.....» στην εταιρεία μέρος της άνω εγκατάστασης, στην Αττικής, επί της, ώστε να δοθεί ο αναγκαίος εύλογος χρόνος για οργάνωση του ατελιέ κλπ. της εφημερίδας και ώστε να συνεχιστεί απρόσκοπτα η έκδοση αυτής (της εφημερίδας). Ειδικότερα, η ως άνω παραχωρηθείσα στην εταιρεία εγκατάσταση, χρησιμοποιήθηκε από μέρους της ως γραφείο, για διενέργεια διεκπεραιωτικής - διοικητικής δουλειάς, προκειμένου δε, η εταιρεία να ασκεί τη δραστηριότητά της στην ανωτέρω προσωρινή εγκατάσταση, της είχαν παραχωρηθεί τα απαραίτητα κινητά πράγματα - εξοπλισμός κυριότητας του κ., δυνάμει του από 01/03/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Χρησιδανείου. Δεδομένου δε ότι, ο ανωτέρω αναγκαίος εξοπλισμός ήταν απαραίτητος για την απρόσκοπτη άσκηση της κύριας δραστηριότητας της εταιρείας, αποφασίστηκε να προχωρήσει στη σύναψη με τον του από 31/12/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μίσθωσης Μηχανημάτων - Κινητού Εξοπλισμού, προκειμένου να εξασφαλιστεί η ομαλή λειτουργία της εταιρείας. Εν συνεχεία, η εταιρεία εντόπισε κατάλληλο χώρο, προκειμένου να εγκαταστήσει την έδρα της, στην Αθήνα, επί της οδού ., και προχώρησε.....ε στη σύναψη του από 01/11/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μίσθωσης του ανωτέρω ακινήτου, το οποίο αποτελεί την έδρα της εταιρείας μέχρι και σήμερα. Παράλληλα κι ενόψει της επικείμενης αποχώρησής της από τα γραφεία της Αττικής, η εταιρεία αναζήτησε υπηρεσίες μεταφοράς εξοπλισμού, προκειμένου να μεταφέρει τον ανωτέρω μισθωμένο κινητό εξοπλισμό της στα γραφεία, που επρόκειτο να μισθώσει και τα οποία μίσθωσε δυνάμει του άνω του από 01/11/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μίσθωσης. Έτσι, έλαβε την από 04/10/2017 «Οικονομική Προσφορά υπηρεσιών μεταφοράς επίπλων και εξοπλισμού» της εταιρείας «.....», την οποία και αποδέχθηκε ως την πλέον συμφέρουσα. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και το από 09/12/2017 Δελτίο Αποστολής με παραλήπτη την εταιρεία, στο οποίο

αναγράφεται ως διεύθυνση έναρξης αποστολής η «.....» και ως διεύθυνση αποστολής: «.....», ενώ εκδόθηκε συναφώς και το υπ' αριθμ. /11.12.2017 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της ανωτέρω γνωστής μεταφορικής εταιρείας -, η οποία και υλοποίησε την οικεία μεταφορά. Ως εκ τούτου, η εταιρεία προέβη στις επίμαχες παραγωγικές δαπάνες, αποκλειστικά και μόνο στα πλαίσια προώθησης των συμφερόντων και των εργασιών της, ενώ αποδείχθηκε ότι ο μισθωμένος εξοπλισμός από την 09/12/2017 και εφεξής, ότε και υλοποιήθηκε η άνω μεταφορά του στα κείμενα επί της οδού γραφεία, χρησιμοποιούνταν στην έδρα της εταιρείας στην Αθήνα, επί της οδού, καθώς είχε μεταφερθεί εκεί ήδη από την 09/12/2017. Συνεπώς, και οι δαπάνες που αφορούν τα μισθώματα μετά του προβλεπόμενου χαρτοσήμου του αναγκαίου εξοπλισμού είναι απολύτως παραγωγικές, διότι έγιναν προς προαγωγή των συμφερόντων της εταιρείας και δη για τις ανάγκες διασφάλισης της απρόσκοπτης συνέχισης της έκδοσης της εφημερίδας και διενέργειας των απαραίτητων πράξεων που ήταν αναγκαίες για την επίτευξη αυτής. Σε κάθε περίπτωση, η αναγραφή στο από 31/12/2017 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης Μηχανημάτων - Κινητού Εξοπλισμού των γραφείων της αποτελεί πρόδηλη παραδρομή, καθώς αυτό συντάχθηκε βάσει του από 01/03/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Χρησιδανείου, ότε και πράγματι ο μισθωμένος εξοπλισμός παρέμενε στα γραφεία που είχαν παραχωρηθεί στην εταιρεία από την «.....» μέχρι να ανευρεθεί κατάλληλος χώρος για την συνέχιση της απρόσκοπτης άσκησης της δραστηριότητάς της.

Επειδή, σύμφωνα με το προσκομισθέν από 01/03/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του και της εταιρείας με την επωνυμία «.....»:

«.....

[1] Με το παρόν λύεται οριστικώς η συνεργασία μεταξύ των δύο (2) συμβαλλομένων μερών Συνεπεία τούτου ρητώς συμφωνείται ότι από την 1-3-2017 και εφεξής ουδεμία απολύτως σχέση συνεργασίας ή και οποιαδήποτε άλλη σχέση συνδέει τα εδώ συμβαλλόμενα μέρη, ενώ η εφημερίδα με το εμπορικό σήμα - τίτλο «.....» θα εξακολουθήσει κανονικώς να εκδίδεται υπό άλλο ιδιοκτησιακό καθεστώς, το οποίο δύναται ελευθέρως να καθορισθεί υπό του Α' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ.

.....

[4] Όλα τα κινητά πράγματα και το σύνολο του εξοπλισμού, που χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες έκδοσης της εφημερίδας, όπως είναι τα ενδεικτικώς αναφερόμενα γραφεία, τα τραπέζια συνεδριάσεων, οι καρέκλες, τα εργαλεία και λοιπά στοιχεία του ατελιέ, άπαντες οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές, ολόκληρο το τηλεφωνικό κέντρο (call center), όλες οι τηλεφωνικές συσκευές κ.λπ., καθώς και τα κατωτέρω αναφερόμενα κινητά πράγματα, που ευρίσκονται στους χώρους του 4ου και 5ου ορόφου, υποστηρίζουν την λειτουργία της άνω εφημερίδας και του site, συγκροτούν τον εξοπλισμό του ατελιέ και των computer rooms, αφορούν στην ηλεκτρονική υποστήριξη της εφημερίδας και του site, ήτοι τα ακόλουθα:

SERVER ROOM

.....

ΕΡΜΑΡΙΟ ΔΟΜΗΜΕΝΗΣ ΚΑΛΩΔΙΩΣΗΣ
(ΔΙΠΛΑ ΣΤΗΝ ΠΟΡΤΑ ΕΙΣΟΔΟΥ)

.....

IT ROOM

.....

παραχωρούνται άνευ οποιουδήποτε ανταλλάγματος στον Α' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ούτως ώστε να συνεχίσει η απρόσκοπτη λειτουργία και κυκλοφορία της εν λόγω εφημερίδας, καθώς και η απρόσκοπτη λειτουργία του site.

.....

[5] Όσον αφορά στο μισθωμένο από την Β' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ακίνητο, το οποίο ευρίσκεται στην Ν. Αττικής και στην, αριθμός, και στο οποίο στεγάζονται τα γραφεία της εν λόγω εφημερίδας, ρητώς συμφωνείται ότι ο Α' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ θα παραμείνει στο εν λόγω μίσθιο ακίνητο μέχρι και την 31-12-2017 χωρίς την καταβολή οποιουδήποτε μισθώματος στη Β' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΗ, ενώ για το ανωτέρω χρονικό διάστημα, ήτοι από την 1-3-2017 μέχρι και την 31-12-2017. Ο Α' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ υποχρεούται να καταβάλει τις δαπάνες κοινοχρήστων, ρεύματος, internet, ύδατος κ.λπ.. Προς τούτο, η Β' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΗ θα συναινέσει στη μεταφορά όλων των συνδέσεων, ήτοι internet/ ρεύματος, ύδατος κλπ. στο όνομα του Α' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ μέχρι και την 31-12-2017.

Περαιτέρω, η Β' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΗ υποχρεούται να υπομισθώσει στον Α' ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟ έναν χώρο επιφανείας είκοσι (20) τ.μ. από την 1-3-2017 μέχρι και την 31-12-2017 έναντι μηνιαίου μισθώματος ύψους εκατό (100) ευρώ.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το προσκομισθέν από 31/12/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μηχανημάτων - κινητού εξοπλισμού μεταξύ του και της προσφεύγουσας εταιρείας:

«.....

Ο ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ έχει στην κυριότητα, νομή και κατοχή του τα κινητά πράγματα (εφεξής καλούμενα ως «Ο εξοπλισμός»), τα οποία αναλυτικώς περιγράφονται στο συνημμένο στο παρόν Παράρτημα Α', με τον τίτλο «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΜΙΣΘΩΘΕΝΤΟΣ ΚΙΝΗΤΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ», το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος και ενιαίο με αυτό σύνολο.

Ο ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ έχει ήδη παραχωρήσει τον εξοπλισμό στον ΜΙΣΘΩΤΗ από την 1^η/3/2017 με βάση το από 1^η/3/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό χρησιδανείου.

Ο ΜΙΣΘΩΤΗΣ επιθυμεί να μισθώσει τον εξοπλισμό για την εξυπηρέτηση των αναγκών του ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ στα γραφεία που αυτός διατηρεί επί της οδού, όροφος. Για τον λόγο αυτό, αφού έλαβε υπόψη του την από 20/12/2017 σχετική οικονομική έγγραφη προσφορά του ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ προς τον ΜΙΣΘΩΤΗ, απευθύνεται στον ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ, ο οποίος αποδέχεται την πρόταση του ΜΙΣΘΩΤΗ, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του παρόντος.

.....

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'

ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ

ΓΡΑΦΕΙΑ ΤΕΜΑΧΙΑ 109

ΓΡΑΦΕΙΟ ΕΙΔΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΤΕΜΑΧΙΟ 1 ΜΕ 6 ΘΕΣΕΙΣ

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕΣ ΜΕ ΟΘΟΝΕΣ, ΠΛΗΚΤΡΟΛΟΠΟ ΚΑΙ ΠΟΝΤΙΚΙ ΤΕΜΑΧΙΑ 76

ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕΣ ΜΑC ΜΙΝΙ ΤΕΜΑΧΙΑ 7

ΤΗΛΕΦΩΝΑ ΣΥΣΚΕΥΕΣ ΤΕΜΑΧΙΑ 81

ΚΑΡΕΚΛΕΣ ΤΕΜΑΧΙΑ 99

ΣΥΡΤΑΡΙΕΡΕΣ ΤΕΜΑΧΙΑ 84

ΨΥΓΕΙΑ ΤΕΜΑΧΙΑ 2

ΚΑΝΑΠΕΣ ΤΕΜΑΧΙΑ 1

ΤΡΑΠΕΖΙ ΣΑΛΟΝΙ ΤΕΜΑΧΙΑ 1

ΠΟΛΥΘΡΟΝΕΣ ΣΑΛΟΝΙ ΤΕΜΑΧΙΑ 2
ΕΚΤΥΠΩΤΕΣ ΜΙΚΡΟΙ ΤΕΜΑΧΙΑ 3
SWITCH NETGEAR GS748TS 48P ΤΕΜΑΧΙΑ 1
SERVER DELL POWEREDGE R310 ΤΕΜΑΧΙΑ 1
SERVER DELL POWEREDGE R610 ΤΕΜΑΧΙΑ 1
EXT.HDD WD 1TB ΤΕΜΑΧΙΑ 1
ROUTER CISCO 1841 ΤΕΜΑΧΙΑ 1
MONITOR SAMSUNG ΤΕΜΑΧΙΑ 1
NVR HIKVISION 16P ΤΕΜΑΧΙΑ 1
AIR CONDITION LG ΤΕΜΑΧΙΑ 2
ΔΙΑΧΩΡΙΣΤΙΚΑ ΧΩΡΟΥ ΤΕΜΑΧΙΑ 13
ΚΟΛΩΝΕΣ ΤΕΜΑΧΙΑ 10
ΚΑΜΕΡΕΣ ΤΕΜΑΧΙΑ 13
ΚΑΤΑΓΡΑΦΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΕΜΑΧΙΑ 1
ΓΡΑΦΕΙΟ ΣΥΝΕΔΡΙΑΣΕΩΝ ΤΕΜΑΧΙΑ 1
ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΤΕΜΑΧΙΑ 1

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης καθώς και τα διαθέσιμα στοιχεία μέσω των ηλεκτρονικών εφαρμογών της φορολογικής Διοίκησης:

• Με το από 01/11/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, η προσφεύγουσα εταιρεία μίσθωσε από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», ιδιοκτησίες - γραφεία που ευρίσκονται στον Ε' όροφο ενός πολυώροφου κτηρίου επί της πλατείας , στην οδό αρ. και συγκεκριμένα:

- Το υπό στοιχεία «1» διαμέρισμα γραφείο επιφανείας μ² 151,80
 - Το υπό στοιχεία «2» διαμέρισμα - γραφείο επιφανείας μ² 80,80,
 - Το υπό στοιχεία «3» διαμέρισμα - γραφείο καθαρής επιφανείας μ² 102,60 (μικτής μ² 108,60),
 - Το υπό στοιχεία «4» διαμέρισμα - γραφείο καθαρής επιφανείας μ² 48,90 (μικτής μ² 51,90),
 - Το υπό στοιχεία «5» διαμέρισμα γραφείο καθαρής επιφανείας μ² 48,20 (μικτής μ² 51,10),
 - Το υπό στοιχεία «6» διαμέρισμα „ γραφείο καθαρής επιφανείας μ² 48,50 (μικτής μ² 51,40),
 - Το υπό στοιχεία «7» διαμέρισμα γραφείο καθαρής επκρυνείας μ² 48,00 (μικτής μ² 50,90),
 - Το υπό στοιχεία «8» διαμέρισμα - γραφείο καθαρής επιφανείας μ² 55,00 (μικτής μ² 58,40),
 - Το υπό στοιχεία «9» διαμέρισμα γραφείο καθαρής επεφανείας μ² 54,50 (μικτής μ² 58,00),
 - Το υπό στοιχεία «10» διαμέρισμα γραφείο καθαρής επιφανείας μ² 62,30 (μικτής μ² 65,90),
 - Το υπό στοιχεία «11» διαμέρισμα - γραφείο καθαρής επιφανείας μ² 56,70 (μικτής μ² 60,20),
- ήτοι συνολικής καθαρής επιφανείας μ² 757,30 (μικτής μ² 789,00).

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω συμφωνητικού ΧΡΗΣΗ-ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΥΠΕΚΜΙΣΘΩΣΕΩΣ, το μίσθιο θα χρησιμοποιηθεί για την εγκατάσταση των γραφείων της μισθώτριας εταιρείας «.....».

Για την ανωτέρω μίσθωση έχει υποβληθεί η από 08/11/2017 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, με περίοδο ισχύος 01/11/2017-31/10/2020.

Ο εκμισθωτής «.....», από 01/11/2017 δηλώνει τα ως άνω μισθώματα στην αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας Ε2.

Στην υποβληθείσα δήλωση Ε3 της προσφεύγουσας εταιρείας για τη φορολογική περίοδο 28/02/2017-31/12/2017, στον πίνακα Γ1' Σύνολο ενοικίων που καταβλήθηκαν, απεικονίζεται ως έδρα εγκατάστασης (Γραφείο) η διεύθυνση, με περίοδο μίσθωσης 01/11/2017-31/12/2017. Η παρακάτω διεύθυνση έχει δηλωθεί και στις δηλώσεις της προσφεύγουσας για τα επόμενα φορολογικά έτη.

- Σύμφωνα με την από 04/10/2017 προσκομισθείσα «Οικονομική Προσφορά υπηρεσιών μεταφοράς επίπλων και εξοπλισμού» της εταιρείας «..... -, η ως άνω εταιρεία προέβη σε προσφορά που περιλάμβανε μεταξύ άλλων τις παρακάτω υπηρεσίες:

«.....

Συσκευασία του γραφειακού εξοπλισμού που μας έχετε υποδείξει, Όλα τα έπιπλα θα συσκευαστούν κατάλληλα ώστε να εγγυάται η ασφαλής μεταφορά τους, Για τα ογκώδη είδη και εφόσον αυτό κριθεί απαραίτητο, θα αποσυναρμολόγηση προκειμένου αυτά στη συνέχεια να συσκευαστούν. Σε όλα τα μεταφερόμενα είδη θα υπάρχει σήμανση, στην οποία θα αναφέρεται η αίθουσα από την οποία γίνεται η μεταφορά καθώς και τα αντίστοιχα στοιχεία του τόπου μετεγκατάστασης, όπως θα μας έχει υποδειχθεί από εσάς,

Μεταφορά των ειδών που μας υποδείξατε από τη στην . και πα.....ράδοση των ειδών στα νέα σας γραφεία στην οδό

.....»

Στη συνέχεια εκδόθηκε το από 09/12/2017 Δελτίο Αποστολής με παραλήπτη την εταιρεία, στο οποίο αναγράφεται ως διεύθυνση έναρξης αποστολής η «.....» και ως διεύθυνση αποστολής «.....», και το υπ' αριθμ. /11-12-2017 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της ανωτέρω μεταφορικής εταιρείας

- Με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει μεταφέρει τα γραφεία της από 01/11/2017 στη διεύθυνση

- Από την πλευρά του ελέγχου δεν υφίσταται καταγραφή ή αναφορά στο Μητρώο Παγίων της προσφεύγουσας, ώστε να εξασφαλιστεί ότι διαθέτει η ίδια, ως κύριος, τον αναγκαίο εξοπλισμό που απαιτείται για τη λειτουργία της. Στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία να μας προσκομίσει Μητρώο Παγίων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2026 ΕΜΠ / 14-05-2026 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου απέστειλε στην Υπηρεσία μας το ζητηθέν Μητρώο Παγίων, από το οποίο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν έχει προβεί σε αγορά και δεν έχει στην κυριότητά της εξοπλισμό παρόμοιο με αυτόν που περιγράφεται στο Παράρτημα του από 31/12/2017 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης μηχανημάτων - κινητού εξοπλισμού, και ο οποίος μπορεί να θεωρηθεί απαραίτητος για τη λειτουργία των γραφείων μιας εφημερίδας (ηλεκτρονικοί υπολογιστές, server, εκτυπωτές, γραφεία, καρέκλες, τηλέφωνα κτλ).

- Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προκύπτει ότι ο ίδιος από το φορολογικό έτος 2018 και μετέπειτα δηλώνει ως φορολογητέο εισόδημα το επίμαχο ποσό των 24.000,00 ευρώ από την παραχώρηση του εξοπλισμού του στον κωδικό 671 «δικαιώματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης που εισπράττονται και δεν αφορούν την επιχειρηματική σας δραστηριότητα».

Με βάση τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες δαπάνες που αφορούν τα μισθώματα εξοπλισμού και τα προβλεπόμενα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου είναι

παραγωγικές, καθώς πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και ήταν απαραίτητες για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, βασίμως προβάλλεται και με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτό ότι το συνολικό ποσό των 24.864,00 ευρώ εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Ως εκ τούτου, οι δαπάνες της προσφεύγουσας που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της για το υπό κρίση φορολογικό έτος διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Μη εκπιπόμενες δαπάνες	Λογιστικές διαφορές τροπ/κής δήλωσης	Λογιστικές διαφορές ελέγχου	Λογιστικές διαφορές ΔΕΔ
64-05-01-0004	ΕΝΟΙΚΙΑ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	24.000,00	0,00	24.000,00	0,00
64-10-00-0000	ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΜΕΣΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	2.252,74	0,00	2.252,74	1.399,82
64-10-99-0000	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ & ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	3.067,88	0,00	3.067,88	1.533,94
64-11-07-0000	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	864,00	0,00	864,00	0,00
67-03-00-0000	ΑΛΛΑ ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	5.424,15	5.424,15	0,00	0,00
67-03-00-0001	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	64,41	64,41	0,00	0,00
67-03-00-0002	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	1.078,02	1.078,02	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		36.751,20	6.566,58	30.184,62	2.933,76

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίζονται με την παρούσα απόφαση ως εξής:

Κέρδη ισολογισμού χρήσης βάσει Ε.Λ.Π.	108.689,41
Ή ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης βάσει Ε.Λ.Π.	0,00
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	0,00
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	0,00
Φορολογικά κέρδη χρήσης	108.689,41
Πλέον: Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν (με την τροπική δήλωση)	29.944,04
Κέρδη φορολογικού έτους βάσει δήλωσης	138.633,45
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ΔΕΔ	2.933,76
Κέρδη φορολογικού έτους βάσει ΔΕΔ	141.567,21
Μείον: Ζημίες παρελθουσών χρήσεων	0,00
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση	141.567,21

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 15/01/2026 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αριθμ./16-12-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		19.800,61	168.818,07	141.567,21	121.766,60
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	5.514,26	48.729,32	41.054,49	35.540,23
Προκαταβολή φόρου		2.491,46	2.491,46	2.491,46	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		72,00	72,00	72,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		14,40	14,40	14,40	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			21.607,53	17.770,12	17.770,12
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		9.902,12	73.914,71	62.402,47	53.310,35
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ					

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.