



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 29/06/2020
Αριθμός απόφασης: 1080

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5.Την από **17-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., κατά των υπ' αριθμ. .../31-12-2019 και .../31-12-2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013) και φορολογικού έτους 2014 (φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014), αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση

7.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με 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 την υπ' αριθμ. .../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.251,34 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 3.334,57€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 372,07 €, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 6.957,98€**.
- Με την υπ' αριθμ. .../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.829,52€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 1.414,76€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 288,01 €, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 4.532,29€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενήργησε για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013) και το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδος 1/1/2014 – 31/12/2014), με βάση τις διατάξεις των νόμων 2238/1994, 4172/2013 και 4174/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../05-07-2019 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, με βάση την ΠΟΛ. 1037/2005 και την αριθμ. Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 12.402,54 € για το οικονομικό έτος 2014 και ύψους 9.600,27 €, για το φορολογικό έτος 2014. Συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη του προσφεύγοντος οι παρακάτω δαπάνες :

	Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013	Φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014
Εισφορές σε ταμεία	11.601,12	7.814,16

Παροχές τρίτων – φόροι	282,69	
Διάφορα έξοδα	518,73	1.026,12
Αποσβέσεις παγίων		759,99
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ	12.402,54	9.600,27

Παράλληλα, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, ωστόσο, δεν προέκυψε προσαύξηση περιουσίας για τα ελεγχόμενα έτη, καθώς ο προσφεύγων στα πλαίσια σημειώματος του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, δικαιολόγησε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως λογιστικές διαφορές τα ποσά των 11.601,12 € και 7.814,16 €, για τα έτη 2013 και 2014, αντίστοιχα, κρίνοντας ότι η εγγραφή τους στο τηρούμενο βιβλίο (εσόδων – εξόδων) έγινε χωρίς παραστατικό, καθώς τα δικαιολογητικά των δαπανών βεβαίωσης ΕΦΚΑ, φέρουν μεταγενέστερη ημερομηνία έκδοσης, ήτοι, στις 11/11/2019.
2. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 222,51 €, δεδομένου ότι αφορά για παροχές τρίτων, χρήσης 2012 και ως εκ τούτου δε θα έπρεπε να προστεθεί στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013. Παρομοίως, η λογιστική διαφορά ποσού ύψους 60,18 €, για παροχές τρίτων, φόρους – τέλη, που αφορούν σε τηλεφωνικές δαπάνες, ως δαπάνη προηγούμενου έτους (2012), εσφαλμένα προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013.
3. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 143,58 €, το οποίο αφορούσε δαπάνες ΕΛ.ΤΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, με την αιτιολογία ότι ουδέποτε προσκομίσθηκαν τα νόμιμα παραστατικά. Ωστόσο, τα σχετικά έγγραφα προσκομίσθηκαν στον έλεγχο και ως εκ τούτου, η αιτιολογία της φορολογικής αρχής είναι αβάσιμη και ανεπαρκής.
4. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 375,15 €, το οποίο αφορούσε δικηγορικές δαπάνες για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, για παράσταση σε δίκη, με την αιτιολογία ότι πρόκειται για προσωπικές δαπάνες, οι οποίες δεν αφορούν και δε σχετίζονται με την επιχείρηση.
5. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 226,12 €, το οποίο αφορούσε σε δαπάνες ΕΛ.ΤΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, με

την αιτιολογία ότι ουδέποτε προσκομίσθηκαν τα νόμιμα παραστατικά. Ωστόσο, τα σχετικά έγγραφα προσκομίσθηκαν στον έλεγχο και ως εκ τούτου, η αιτιολογία της φορολογικής αρχής είναι αβάσιμη και ανεπαρκής.

6. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 800,00 €, το οποίο αφορούσε σε δαπάνες μισθωμάτων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, ωστόσο, ο ίδιος προσκόμισε το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, στοιχείο επαρκές για την απόδειξη της σχέσης του με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου.
7. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 759,99 €, στη φορολογική περίοδο από 01/01/2014-31/12/2014, το οποίο αφορούσε σε δαπάνη αγοράς παγίου (ψυγείοκαταψύκτης), καθώς δεν τη θεώρησε παραγωγική δαπάνη, παρότι αυτή έγινε προς εξυπηρέτηση της επιχείρησης και συγκεκριμένα των πελατών της.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται,εε) Του ποσού της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο..... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.»

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 Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ..».

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, η υποπαράγραφος Ε.1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπών φορολογικών διατάξεων του ν. 4093/2012, όπως ίσχυε τις υπό κρίση χρήσεις 2013 και 2014, προέβλεπε στο **άρθρο 1**, ότι : «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.» Στο **άρθρο 2**, ότι : «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. [...] 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. 4. Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σε αυτές.

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1005/2005, με την οποία έχουν κωδικοποιηθεί οι δαπάνες, οι οποίες έχουν γίνει αποδεκτές με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία, ορίζεται ότι, για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια. (Σ.τ.Ε. 6004/96).

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 παρέχονται οδηγίες σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων Συγκεκριμένα στην ενότητα «Μη εκπιπόμενες δαπάνες με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία» αναφέρεται ότι δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσάγεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νόμιμων δικαιολογητικών. (Σ.τ.Ε. 3486/1992), ενώ στην ενότητα

δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά ορίζεται ότι οι μη καταχωρηθείσες στα βιβλία δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Επειδή, με βάση το Αρ.Πρωτ.: 1027847/540/Α0012/23-4-2007 της Διεύθυνσης Φορολογίας εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «3. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την έκπτωση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του [άρθρου 31 του Ν. 2238/1994](#) δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα δεδομένης διαχειριστικής χρήσης, πρέπει αυτές να αφορούν τη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας έχουν πραγματοποιηθεί, να είναι οριστικές και εκκαθαρισμένες, να αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και να συμβάλουν στην ανάπτυξη των εργασιών της και στη δημιουργία εισοδήματος.

Η διαπίστωση της ύπαρξης των προϋποθέσεων αυτών για την αναγνώριση της έκπτωσης μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι θέμα πραγματικό και ως εκ τούτου εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος σε κάθε περίπτωση ερευνά το ύψος και τη φύση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης και σε περίπτωση αμφιβολίας κρίνουν τα Διοικητικά Δικαστήρια και επομένως, η υπηρεσία μας δεν μπορεί να αποφανθεί, εκ των προτέρων αν μία συγκεκριμένη δαπάνη εκπίπτει ή όχι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.»

Επειδή, με βάση το Αρ.Πρωτ.1009074/157/Α0012/13-5-2008 έγγραφο ορίζεται μεταξύ άλλων : «2. Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

3. Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.»

Επειδή, για να αναγνωρισθούν οι εκπτώσεις των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να έχουν αναγραφεί στα βιβλία. Κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται: **α)** Σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ ή **β)** σε δημόσια έγγραφα ή **γ)** σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία (άρθρο 2§3 ΚΦΑΣ).[...] Τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ, θεωρούνται επαρκή για την απόδειξη μιας δαπάνης, εφόσον περιέχουν περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών και έχουν εκδοθεί για πραγματικές και όχι εικονικές συναλλαγές. [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ. 2.15 και 2.17, σελ. 121 και 122]. "Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, οι οποίες

εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σε αυτές [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ. 2.26, σελ. 129].

Επειδή «οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων...[ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.4.231, σελ. 224].

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα από τις υπ' αριθμ. ... και .../11-11-2019 βεβαιώσεις του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.) προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατέβαλε κατά τα έτη 2013 και 2014, ασφαλιστικές εισφορές ύψους 11.601,12 € και 7.814,16 €, αντίστοιχα.

Επειδή, οι ως άνω «εισφορές σε ταμεία-Ο.Α.Ε.Ε.» είναι δαπάνες πραγματικές, παραγωγικές και προκύπτουν από δημόσια έγγραφα, τα οποία δεν αμφισβητούνται από τη φορολογική αρχή, συνεπώς αποδεικνύεται η συνδρομή των κατά νόμο προϋποθέσεων έκπτωσης τους από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου, ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των δαπανών ύψους 222,51 € και 60,18 €, ως λογιστικές διαφορές της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, που αφορούν σε παροχές τρίτων και σε τηλεφωνικές δαπάνες, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι, με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι δαπάνες βαρύνουν τη χρήση που καθίστανται δεδουλευμένες και εφόσον στην προκείμενη περίπτωση, τα ως άνω ποσά αφορούσαν εξόφληση δαπανών προηγούμενης χρήσης, νομίμως δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τη φορολογική αρχή και προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και πέμπτο ισχυρισμό, περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των δαπανών ύψους 143,58 € και 226,12 €, ως λογιστικές διαφορές της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και της φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, αντίστοιχα, που αφορούν σε δαπάνες ΕΛ.ΤΑ., απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 31/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να στηρίζουν την άποψή του ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, συνεπώς, ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την έκπτωση των

επίμαχων ποσών, ορθά η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις δαπάνες αυτές και τις προσέθεσε ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά του κέρδη.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης, της πραγματοποίησης των ως άνω δαπανών, δεν απέδειξε ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν, καθόσον δεν προσκόμισε κανένα νόμιμο δικαιολογητικό προς επίρρωση των ισχυρισμών του. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκπτωσης των δαπανών ύψους 143,58 € και 226,12 €, που αφορούν σε δαπάνες ΕΛ.ΤΑ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, αντίστοιχα, και ως εκ τούτοι οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως αβάσιμος, επίσης, πρέπει να απορριφθεί και ο τέταρτος ισχυρισμός περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού της δαπάνης ύψους 375,15 € που αφορούσε σε δικηγορικές δαπάνες για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, καθόσον ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης της ως άνω δαπάνης, δεν απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο, ότι η δαπάνη για παράσταση σε δίκη αφορούσε σε δαπάνη της επιχείρησης και όχι σε προσωπική του δαπάνη και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επιπλέον η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του, τη δαπάνη μισθωμάτων ύψους 800,00 €, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, με την αιτιολογία ότι ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης που αναφέρεται στην περίοδο 01/01/2012-31/12/2013, και όχι στη περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, στην οποία και εξέπεσε την ως άνω δαπάνη, ενώ παράλληλα δεν προσκόμισε σχετική απόδειξη είσπραξης μισθωμάτων. Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, η διαπίστωση της ύπαρξης των προϋποθέσεων για την αναγνώριση της έκπτωσης μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, είναι θέμα πραγματικό και ως εκ τούτου εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος σε κάθε περίπτωση ερευνά το ύψος και τη φύση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης. Επειδή, από το έντυπο Ε3 – Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογικού έτους 2014, προκύπτουν πληροφορίες για τη δαπάνη εκμίσθωσης αποθήκης, επί της οδού ./..., από την εκμισθώτρια ... με ΑΦΜ ..., ύψους 800,00 € για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, ενώ, παράλληλα η εκμισθώτρια ... δηλώνει στο έντυπο Ε2-Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση επαγγελματικής στέγης στον ... με ΑΦΜ ..., ύψους 800,00 €, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Αναφορικά με τον έβδομο ισχυρισμό ότι εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του η δαπάνη αγοράς παγίου (ψυγιοκαταψύκτη), ύψους 759,99 €, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή έκρινε τη συγκεκριμένη δαπάνη ως μη παραγωγική, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, λαμβάνοντας υπόψη το είδος (ψυγιοκαταψύκτης), το μέγεθος αυτής, σε συνάρτηση με το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης και ως εκ τούτου ορθά προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014.

Κατόπιν των ανωτέρω, δια της παρούσας οι λογιστικές διαφορές διαμορφώνονται, ως εξής :

	Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013- 31/12/2013	Φορολογική περίοδος 01/01/2014- 31/12/2014
Εισφορές σε ταμεία ΟΑΕΕ κτλ	0,00	0,00
Παροχές τρίτων – φόροι τέλη	282,69	
Διάφορα έξοδα	518,73	226,12
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων		759,99
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	801,42	986,11
Αναγνωρισθείσες δαπάνες δια της παρούσας απόφασης πλέον των ήδη αναγνωρισθέντων από τον έλεγχο	11.601,12	8.614,16

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **17/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ ... και την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ. .../31-12-2019 και .../31-12-2019 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), και φορολογικού έτους 2014 (φορολογική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014), σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. .../31-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	56.225,93	68.628,47	57.027,35	801,42
	Της συζύγου	17.646,56	17.646,56	17.646,56	
Κύριος φόρος		5.351,46	8.602,80	5.559,83	208,37
Προκαταβολή φόρου		3.149,68	3.149,68	3.149,68	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.090,94	2.463,01	2.114,98	24,04

Πρόσθετος φόρος		3.334,57	109,52	109,52
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Συνολικό ποσό	11.242,08	18.200,06	11.584,01	341,93

1) Επί της υπ' αριθμ. .../31-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014)

ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	70.657,36	80.257,63	71.643,47	986,11
	Της συζύγου	19.434,00	19.434,00	19.434,00	
Κύριος φόρος		5.366,87	8.196,39	5.623,26	256,39
Προκαταβολή φόρου		3.014,11	3.014,11	3.014,11	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.036,30	2.324,31	2.065,88	29,58
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013			1.414,76		
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Συνολικό ποσό		11.067,28	15.599,57	11.353,25	285,97

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτου 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση.