



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 2 / 7 / 2020

Αριθμός απόφασης: 1412

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά της Οριστικής Πράξεως Ελέγχου με βάση την με ID Έκθεση Ελέγχου, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διαχ. περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, προέκυψε για την προσφεύγουσα επιχείρηση ποσό φόρου προς επιστροφή, ποσού 100701,77 €, έναντι 103.574,30 € βάσεις δήλωσης, ήτοι διαφορά ποσού 2.872,53 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικού ποσού 66.829,35 €. Επιπλέον, καταλογίστηκε πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 1.509,80 €, ήτοι συνολικό ποσό 4.382,33 €.
2. Με την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διαχ. περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 26.330,37 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 2.633,04 €, ήτοι συνολικό ποσό 28.963,41 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικού ποσού 101.270,68 €.
3. Με την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διαχ. περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 13.025,63 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.302,56 €, ήτοι συνολικό ποσό 13.025,63 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικού ποσού 44.915,97 €.
4. Για τη διαχ. περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 προσδιορίστηκε η ζημία της προσφεύγουσας στο ποσό των 250.878,21 €, έναντι 299.840,86 € βάσει δήλωσης. Η διαφορά προέκυψε καθόσον ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες συνολικού ποσού 48.962,65 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 30/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, στην οποία καταγράφονται τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος, βάσει της υπ' αρ./03.07.2019 εντολής, ελέγχου. Συγκεκριμένα, από τον παραπάνω έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές ως εξής:

Περιγραφή	Χρήση 2013	Χρήση 2014	Χρήση 2015	Χρήση 2016
-----------	---------------	---------------	---------------	---------------

Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού	3.287,00			
Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού		1.957,28	2.792,61	5.290,27
Δαπάνες μετακίνησης και διαμονής	4.234,84	2.504,78	964,07	1.389,35
Λοιπά διαφ. Έξοδα 23%	1.395,51			2.303,07
Αποκρυσβείσα αξία βάσει ΑΕΠ/2014	57.912,00			
Διάφορα έξοδα προβολής διαφήμισης		3.075,00	1.000,00	
Διάφορα έξοδα τρίτων		3.896,86		
Ταμείο		93.733,62	23.132,06	50.097,27
ΦΠΑ μη εκπιπτόμενο στη φορολογία εισοδήματος			227,48	182,45
Λοιπά διάφορα έξοδα			16.799,75	515,38
Σύνολο	66.829,35	105.167,54	44.915,97	59.777,79

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Προκύπτουσες εκ την Έκθεσης σημαντικές φορολογικές διαφορές, υφίστανται διότι ο Έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις επεξηγηματικές επί του εδαφ. (β) του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 διατάξεις, της § 4 της ΠΟΛ.1216/14 και § 4-5 της ΠΟΛ.1079/15[4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),]. Ως εκ τούτου πιστώσεις του λογαριασμού Ταμείου μέσω «κατάθεσης με μετρητά σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή» (με υφιστάμενο τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης) η Έκθεση τις λαμβάνει ως αγορά αγαθών άνω των 500 ευρώ, που η εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Η Έκθεση (§ 7.3 σελ. 79, σελ. 80-81, σελ. 81-82, λογαρ. 38.00*) θεωρεί ότι θα έπρεπε να χρησιμοποιηθεί μοναδικά ο λογαριασμός όψεως της εταιρείας (έμβασμα), και άρα η κίνηση να εμφανίζεται στο extrait.

2. Προκύπτουσες εκ την Έκθεσης σημαντικές φορολογικές διαφορές, υφίστανται διότι ο Έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις επεξηγηματικές επί του εδαφ. (β) του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 διατάξεις, της § 6 της ΠΟΛ.1216/14 [6. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής.]. Ως εκ τούτου ποσό στην πίστωση του ταμείου το οποίο προκύπτει από παραστατικό αγοράς (λιανικής) (π.χ. 540) να θεωρείται πληρωμή μετρητών, αφού αμέσως επόμενο πιστωτικό-ακυρωτικό παραστατικό (π.χ. μείον 540) αντλογίζει αυτό το ποσό. Σύμφωνα με τις Αρχές της Λογιστικής ποσό αγοράς που αντλογίσθηκε δεν αθροίστηκε καν στο σύνολο των αγορών (γιατί π.χ. 540 αγορά μείον 540 ακύρωση αγοράς = 0) και άρα δεν περιήλθε στο

αποτέλεσμα χρήσης και άρα ως αγορά δεν μείωσε το αποτέλεσμα και άρα δεν αποτελεί καν φορολογητέα ύλη για εξέταση ως προς τον τρόπο πληρωμής του αλλά και εκ της λογιστικής αρχής, ποτέ δεν πληρώθηκε ένα μηδενικό ποσό ή εν τέλει συμψηφίστηκε, με υπόλοιπο διαφοράς 0, μικρότερης των 500 ευρώ κατά την § 6 της ΠΟΛ.1216/14. Η Έκθεση (§ 7.3 σελ. 79, σελ. 80-81, σελ. 81-82, λογαρ.38.00*) θεωρεί ότι θα έπρεπε το αντίτιμο του παραστατικού αγοράς να έχει πληρωθεί, αφού είναι στην πίστωση του ταμείου, παραλείποντας τον προκύπτοντα συμψηφισμό από το επόμενο πιστωτικό- ακυρωτικό παραστατικό που επίσης είναι στην πίστωση του ταμείου με το ίδιο αρνητικό ποσό και μάλιστα θα έπρεπε να έχει χρησιμοποιηθεί μοναδικά ο λογαριασμός όψεως της εταιρείας (έμβασμα), και άρα η κίνηση να εμφανίζεται στο extrait. (Μεγαλύτερη ανάλυση αιτιολόγησης στην Εισαγωγική Απάντηση της σελ.1 του επισυναπτόμενου 4.2014.)

3. Προκύπτουσες εκ της Έκθεσης λιγότερο σημαντικές φορολογικές διαφορές σε αξία, αλλά εξίσου σημαντικές για λόγους λογικής και αρχής, υφίστανται διότι ο Έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την § (α) του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 περί έκπτωσης παραγωγικών δαπανών και ειδικότερα ταξιδιών εξωτερικού του Διευθύνοντος Συμβούλου, που αποδεδειγμένα πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις. (Ειδικότερα για κάθε είδους δαπάνη αναφέρεται στα κατ' είδος επισυναπτόμενα.)

4. Προκύπτουσες εκ της Έκθεσης φορολογικές διαφορές καταλογίζονται από γενικεύσεις ως προς την λογική τεκμηρίωσης, εκ των οποίων δεν συνάγονται φορολογικές διαφορές, εκ των κατά τον νόμο παραστατικών κλπ λογιστικών στοιχείων και αρχείων αλλά ως εύλογο ποσοστό για τα συμφέροντα του Ελληνικού Δημοσίου, καταστρατηγώντας έτσι την διάταξη της § (α) του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 περί έκπτωσης παραγωγικών δαπανών π.χ. στην σελ. 65 για τον λογαριασμό 64.01.02.0000.

5. Από την Έκθεση Ελέγχου προκύπτουν αντιφάσεις ως προς την λογική τεκμηρίωσης κάποιων λογιστικών διαφορών, που είτε θα πρέπει να αποδεχτούμε την μια ως ισχύουσα είτε την άλλη. Π.χ.1: Είτε αποδεχόμαστε την διαπίστωση της Έκθεσης (πραγματικό γεγονός), στην § 23 της σελ. 28 που αναφέρει για τις Δαπάνες Ταξιδιών ότι: «Οι εκπιπτόμενες δαπάνες ταξιδιών συνοδεύονται από τα παραστατικά του γραφείου ταξιδιών, από τα εισιτήρια (κάρτες επιβίβασης) και περιλαμβάνουν την μετάβαση με αεροπορικά εισιτήρια κυρίως στην αλλοδαπή για την εξυπηρέτηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών». Είτε (δεν) αποδεχόμαστε την διαπίστωση της Έκθεσης (μη πραγματικό γεγονός), στις σελίδες 79-82 που αναφέρει για τις Δαπάνες Ταξιδιών ότι: «Μη αποδεκτή από τον Έλεγχο διότι δεν τέθηκαν στην διάθεση τα αποκόμματα των εισιτηρίων». Π.χ.2: Είτε αποδεχόμαστε την διαπίστωση της Έκθεσης (πραγματικό γεγονός), στην σελ. 80, για την αποδοχή της αναλυτικής Κ.Φ.Α των ετήσιων Δηλώσεων Φ.Ε., που αναφέρεται σε συγκεκριμένες αναλυτικές Δαπάνες (με αριθμ. Παραστατικού) του Προμηθευτή, που περιέχονται στην Κ.Φ.Α, τις οποίες κάνει αποδεκτές και τις οποίες δύναται να τις διαπιστώσει, κάποιος, μόνο από την αναλυτική κατάσταση (Κ.Φ.Α) και άρα την αποδέχεται ως κατάσταση τεκμηρίωσης. Είτε (δεν) αποδεχόμαστε την διαπίστωση της Έκθεσης (μη

πραγματικό γεγονός), στις σελ. 81-83, για την μη αποδοχή της αναλυτικής Κ.Φ.Α των ετήσιων Δηλώσεων Φ.Ε. που καταλογίζει, ως μη αποδεκτές, φορολογικές διαφορές δαπανών για 2^η φορά αφού αυτές ήδη εμπεριέχονται στην αναλυτική Κ.Φ.Α. και στο έντυπο της ετήσιας Δήλωσης Φ.Ε. με το αιτιολογικό ότι: «.... δεν τέθηκε στον Έλεγχο η αναλυτική Κ.Φ.Α».

6. Από την Έκθεση Ελέγχου καταλογίζονται φορολογικές διαφορές δαπανών που δεν έχουν εκπίσει από το φορολογικό αποτέλεσμα δηλαδή δαπανών που δεν έχουν μειώσει τα φορολογικά κέρδη ή αυξήσει τις φορολογικές ζημιές, εκ των οποίων προκύπτει ο φόρος εισοδήματος, γιατί έχουν ήδη αναμορφωθεί στην ετήσια Κ.Φ.Α της δήλωσης Φ.Ε. και άρα έχουν ήδη αφαιρεθεί από το φορολογικό αποτέλεσμα. Παρά ταύτα η Έκθεση τις ξανά-αφαιρεί ως 2^η φορά από το ετήσιο φορολογικό αποτέλεσμα που ήδη είχαν αφαιρεθεί ως 1^η φορά με πρωτοβουλία της Εταιρείας π.χ. στην σελ. 81 ποσό 227,48 ευρώ, στην σελ. 82 ποσό 182,45 ευρώ, στην σελ. 83 ποσό 515,38 ευρώ.

Η Εταιρεία επισήμανε κάποια πολύ βασικά κατά τη γνώμη της στοιχεία, τα οποία είναι ενδεικτικά και κατά τα οποία κρίνεται επιβεβλημένη η επανεξέταση της Έκθεσης Ελέγχου, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι στα επισυναπτόμενα δεν αναδεικνύει και λοιπά επιμέρους στοιχεία, που τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς της, περί μείωσης των φορολογικών διαφορών του ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 31 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994):

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο 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, ...

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. ...

15. Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. ...

17. Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα, οι πρόσθετοι φόροι, οι προσαυξήσεις και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.»

Επειδή, οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3§1 του ν. 4172/2013:

«Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.»

Επειδή, στο άρθρο 8§§1 και 3 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες. ...

3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1223/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013):

«3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες

αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του Ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

Εξαιρέση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.χ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει σε γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες. Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα εισπραξής για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 του ανωτέρω νομοθετήματος:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.»

Επειδή στο άρθρο 22 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 22 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013):

«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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός 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, 1729/2013, 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 αλλά 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 εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

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. 1007/2015 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 έκπτωσης 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, 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) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το

ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

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

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/2014:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών :

- α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκαλυμμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.
- β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).
- γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

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

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις

άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος – εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

Επειδή, εν προκειμένω, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι δαπάνες ταξιδίων, όπως αναλυτικά αναγράφονται στις σελίδες 79 και 83 της οικείας έκθεσης ελέγχου, καθόσον σε αυτές συμπεριλαμβάνονται έξοδα χωρίς τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (ΑΛΠ και χειρόγραφες αποδείξεις ή μη πρωτότυπα παραστατικά) ή με δικαιολογητικά με ανεπαρκές περιεχόμενο ή έξοδα για τα οποία δεν προκύπτει αν ο σκοπός τους ήταν η προώθηση των εργασιών της προσφεύγουσας ή η κάλυψη προσωπικών αναγκών.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν από διευθυντικά στελέχη της στα πλαίσια των επαγγελματικών τους υποχρεώσεων χωρίς όμως να προσκομίσει επιπλέον δικαιολογητικά δαπανών έτσι ώστε να αποδειχθεί η παραγωγικότητα αυτών.

Επειδή, ως προς τις δαπάνες μετακίνησης και διαμονής, δεν υφίστανται τιμολόγια και αποδείξεις στο όνομα της επιχείρησης παρά μόνο αποδείξεις επαγγελματικής δαπάνης που εκδίδει η προσφεύγουσα προς τους υπαλλήλους της.

Επειδή από έλεγχο που διενεργήθηκε στον λογαριασμό 64.98.00.0004 Λοιπά Διάφορα Έξοδα 23%, δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί εάν αυτά πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της

επιχείρησης ή εάν αφορούν έξοδα άγνωστης σκοπιμότητας ή προσωπικά μικροέξοδα, καθώς σε αυτόν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες όπως γεύματα και μικροέξοδα μετακίνησης.

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι αγορές εμπορευμάτων από ιδιώτες ποσού άνω των 500 € που δεν είχαν εξοφληθεί με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).

Επειδή, για τη χρήση 2013 υφίσταται η υπ' αριθ./8.8.2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου περί μη έκδοσης τιμολογίου για την πώληση 3.048,49 γρ. χρυσού σκραπ, αξίας 57.912,00 €, την οποία η προσφεύγουσα αποδέχτηκε την 08/08/2014 και κατέβαλε το ποσό των 23.164,80 €, ο έλεγχος προσέθεσε το ποσό των 57.912,00 € στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας προκειμένου να αποδοθούν οι αναλογούντες φόροι.

Επειδή ο έλεγχος δεν συμπεριέλαβε στις λογιστικές διαφορές που προσδιόρισε τα ποσά δαπανών που η ίδια η προσφεύγουσα αναμόρφωσε στην Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης των οικείων Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Οικονομικό έτος 2014:

Φόρος Εισοδήματος	2.872,53
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.509,80
Σύνολο	4.382,33

2. Φορολογικό έτος 2014:

Φόρος Εισοδήματος	26.330,37
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.633,04
Σύνολο	28.963,41

3. Φορολογικό έτος 2015:

Φόρος Εισοδήματος	13.025,63
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.302,56
Σύνολο	13.025,63

4. Φορολογικό έτος 2016:

Ζημία βάσει δήλωσης	299.840,86
Ζημία βάσει ελέγχου	250.878,21

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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