



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03.06.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης: 2190

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., εδρεύουσας στην κατά της υπ' αριθμό/31-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμό/31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., 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:

Με την υπ' αριθμό/31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, προσδιορίστηκε η ζημιά της προσφεύγουσας εταιρείας σε 36.815,49 € αντί της δηλωθείσας ζημιάς ποσού 79.291,20 €, ήτοι διαφορά ποσού 42.475,71 €.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 31/12/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμό/17-05-2019 εντολής ελέγχου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών

Συνεπεία της ως άνω εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα τα κατωτέρω, στα οποία δεν ανταποκρίθηκε:

1. Το με αριθμό πρωτ. /05-11-2019 αίτημα του άρθρου 14 του ν.4174/2013 προκειμένου να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του φορολογικού έτους 2015,
2. Η με αριθμό πρωτ. /05-11-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 & 398 του ν.4512/2018 και
3. Το με αριθμό πρωτ. /08-11-2021 αίτημα του άρθρου 14 του ν.4174/2013 προκειμένου να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του φορολογικού έτους 2015 με συμπεριλαμβανόμενη υπενθύμιση της ως άνω γνωστοποίησης κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 & 398 του ν.4512/2018.

Κατόπιν της μη προσκομίσης των βιβλίων και στοιχείων και καθώς ο έλεγχος δεν μπορούσε να προβεί στις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, προσδιόρισε τα κέρδη της προσφεύγουσας – της οποίας η κύρια δραστηριότητα είναι το ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΑΒΓΩΝ ΣΕ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ – χωρίς να αναγνωρίσει τις δηλωθείσες δαπάνες της χρήσης.

Μετά την κοινοποίηση του με αρ. /2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου στις 08/12/2021, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα αιτηθέντα βιβλία και στοιχεία με τα με αριθμό πρωτ. /16-12-2021 και /22-12-2021 έγγραφά της.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκαν οι εξής παραβάσεις:

1. Από αντιπαραβολή των καταστάσεων Μ.Υ.Φ. διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εξέδωσε δύο φορολογικά στοιχεία προς τον Ο.Α.Ε.Δ. καθαρής αξίας 6.544,29 €, τα οποία δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της.
2. Η εξόφληση των τιμολογίων αγορών, συνολικής καθαρής αξίας 35.931,42 €, έκδοσης του προμηθευτή καπνικών ειδών, με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. έγινε χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015, προσδιορίστηκαν ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Αποκρυβείσα αξία		6.544,29
Ακαθάριστα έσοδα	738.137,30	744.681,59
Μείον: Κόστος πωληθέντων	694.315,92	658.384,50

Μείον: Δαπάνες χρήσης	74.328,11	74.328,11
Καθαρά κέρδη	-30.506,73	11.968,98
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	48.784,47	48.784,47
Ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση	79.291,20	36.815,49

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

- Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως ή όλως πλημμελής αιτιολογία, των αποδιδόμενων αιτιάσεων εκ μέρους της φορολογικής αρχής.
- Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εκδόσεως δύο φορολογικών στοιχείων (προς τον ΟΑΕΔ), καθαρής αξίας 6.544,29 € εντός του έτους 2015.
- Μη νόμιμη η μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών άνω των 500,00 €, λόγω μη χρήσης τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν.4174/2013:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν.4174/2013:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1293/2019, με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά»:

«Άρθρο 1 - Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.»

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη και η οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας αυτή εδράζεται, περιλαμβάνουν τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), ήτοι τη νομική βάση, σύμφωνα με τις οποίες προσδιορίστηκαν οι λογιστικές διαφορές για την υπό κρίση περίοδο. Επιπλέον, στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά τα ελεγκτικά βήματα και οι επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, σύμφωνα με την Α.1293/2019. Τέλος, οι διαπιστώσεις του ελέγχου καταγράφονται αιτιολογημένα παρέχοντας τη δυνατότητα στην προσφεύγουσα να τις αντικρούσει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αόριστων, ασαφών και αναιτιολόγητων αιτιάσεων του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 23 του ν.4308/2014:

«2. Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1003/31.12.2014**, με θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα.

Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από την έκδοση τιμολογίου στο δημόσιο και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου, για δραστηριότητες ή πράξεις, που πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.. Ακόμα, αντιμετωπίζονται ειδικά θέματα που αφορούν την τιμολόγηση (άρνηση έκδοσης τιμολογίου, τιμολόγηση στην περίπτωση μη υπόχρεου σε έκδοση τιμολογίου, πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτου). Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

Παράγραφος 1

8.1.1 Η παράγραφος αυτή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ ορίζει με σαφήνεια ότι «τιμολόγιο» εκδίδεται για πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

8.1.2 Για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών συναφών εσόδων, δεν προβλέπεται ή έκδοση τιμολογίου από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ. Η συναλλαγή δύναται να τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που το καταβάλλει (π.χ. απόφαση επιχορήγησης, βεβαίωση από τον ΟΠΕΚΕΠΕ που περιλαμβάνει τα στοιχεία του δικαιούχου, το ποσό, την ημερομηνία ή άλλο ανάλογο στοιχείο).

Παράγραφος 2

8.2.1 Η απαιτούμενη αποδοχή (παράγραφος 2) του τιμολογίου πώλησης (ή έγγραφου που εξομοιώνεται με τιμολόγιο) εκ μέρους του παραλήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση μπορεί να διενεργείται με κάθε πρόσφορο τρόπο, έγγραφο ή ηλεκτρονικό. Ενδεικτικά, η εξόφληση του τιμολογίου θεωρείται ως έμμεση αποδοχή αυτού.

Επειδή, με το με αρ. πρωτ.: **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1132344 ΕΞ 2015** εγγράφου του Αυτοτελούς Τμήματος Κ.Φ.Α.Σ. της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας, με Θέμα: Παρέχονται πληροφορίες αναφορικά με την έκδοση ή μη τιμολογίου για την είσπραξη επιδοτήσεων, με βάση τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), από 1.1.2015:

«**1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012), που ίσχυε μέχρι και την **31.12.2014**, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούνταν στην έκδοση τιμολογίου, μεταξύ άλλων και για την είσπραξη επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων κ λπ. ανόργανων εσόδων.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 8 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014), που ισχύουν από

1.1.2015 και εξής και όπως διευκρινίζεται με την παράγραφο 8.2.1 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/31.12.2014, για την τιμολόγηση στις συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων και του Δημοσίου: Για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών συναφών εσόδων, δεν προβλέπεται ή έκδοση τιμολογίου από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ. Η συναλλαγή δύναται να τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που το καταβάλλει.

3. Συνεπώς, με βάση τις διατάξεις που προαναφέρονται, από 1.1.2015 και εξής για τα ποσά που εισπράττει ο ΕΦΕΠΑΕ από το Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, ως διαχειριστής προγραμμάτων του ΕΣΠΑ, τα οποία στη συνέχεια αποδίδει στους δικαιούχους των υπόψη προγραμμάτων, δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων εκατέρωθεν (ήτοι από τον ΕΦΕΠΑΕ προς το Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας για τα ποσά που εισπράττει ως διαχειριστής και στη συνέχεια από τον εκάστοτε δικαιούχο του προγράμματος για το ποσό που εισέπραξε από τον ΕΦΕΠΑΕ προς αυτόν). Οι υπόψη συναλλαγές μπορεί να τεκμηριώνονται, από μη φορολογικά παραστατικά, που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που μεσολαβεί για την καταβολή του.

Τέλος, για τα υπόψη ποσά της επιδότησης, τα οποία απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α., και κατά την είσπραξη αυτών από τον εκάστοτε δικαιούχο (ΕΦΕΠΑΕ, δικαιούχοι προγραμμάτων ΕΣΠΑ), δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικών παραστατικών και περαιτέρω δεν υφίσταται υποχρέωση υποβολής καταστάσεων πελατών και προμηθευτών, κατ' εφαρμογή της απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1022/7.1.2014 (ΦΕΚ Β' 179), όπως ισχύει.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια επιδοτήσεως προς τον Ο.Α.Ε.Δ. δεν εκδόθηκαν εντός της χρήσης 2015 αλλά εντός της χρήσης 2014 και καταχωρίστηκαν νομίμως ως έσοδο του έτους 2014.

Επειδή, προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της η προσφεύγουσα προσκομίζει τα κάτωθι:

Α) Φωτοτυπικό αντίγραφο του βιβλίου εσόδων, φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με το οποίο έχουν καταχωριστεί στα έσοδα, ως επιδοτήσεις / επιχορηγήσεις, στις 14/11/2014 τα παραστατικά με αριθμό Τιμ. Επιδοτήσεων 1 και Τιμ. Επιδοτήσεων 2 με αξία 5.665,09 € και 879,20 € αντίστοιχα, άνευ Φ.Π.Α. (σχετ. 6).

Β) Φωτοτυπικό αντίγραφο της Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3), φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με το οποίο, τα δηλωθέντα λοιπά έσοδα δραστηριότητας (κωδ. 273), ποσού 25.238,54 € συμφωνεί με την συνολική αξία των δηλωθέντων λοιπών εσόδων, στα οποία περιλαμβάνονται τα επίμαχα τιμολόγια, του φωτοτυπικού αντιγράφου του βιβλίου εσόδων της προσφεύγουσας (σχετ. 7).

Γ) Φωτοτυπικό αντίγραφο του Τιμολογίου Επιδοτήσεων παραγρ. 3 του άρθρου 6 του ν.4093/2012, Νο1/14-11-2014, έκδοσης της προσφεύγουσας, με περιγραφή προγράμματος: Λήψη επιχορήγησης ΝΘΕ για το ΙΚΑ, για το πρόγραμμα Ειδικό Διετές,/31-03-10, αξίας 5.665,09 € (σχετ. 12).

Δ) Φωτοτυπικό αντίγραφο του Τιμολογίου Επιδοτήσεων παραγρ. 3 του άρθρου 6 του ν.4093/2012, Νο2/14-11-2014, έκδοσης της προσφεύγουσας, με περιγραφή προγράμματος: Λήψη επιχορήγησης ΝΘΕ για το ΙΚΑ, για το πρόγραμμα Ειδικό Διετές,, αξίας 879,20 € (σχετ. 12).

Επειδή, στις απόψεις επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν αντικρούεται ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εκδόσεως των επίμαχων τιμολογίων εντός του έτους 2014 και όχι εντός του έτους 2015.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1132344 ΕΞ 2015 εγγράφου του Αυτοτελούς Τμήματος Κ.Φ.Α.Σ. της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας, η προσφεύγουσα, έως 31/12/2014, είχε υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν.4093/2012, για τη λήψη της επιδότησης από τον Ο.Α.Ε.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με το ίδιο ανωτέρω έγγραφο, από 01/01/2015 για την είσπραξη επιδοτήσεων, δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικών παραστατικών και περαιτέρω δεν υφίσταται υποχρέωση υποβολής καταστάσεων πελατών και προμηθευτών.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε και καταχώρισε τα επίμαχα τιμολόγια προς τον Ο.Α.Ε.Δ. εντός του έτους 2014, προκειμένου να λάβει την επιδότηση, ως είχε υποχρέωση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22, του ν.4172/2013:

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

Επειδή, στο άρθρο 23, του ν.4172/2013, περί εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών ορίζεται ότι:

«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,....»

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 ρητά ορίζεται ότι δεν αρκεί η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 22 προκειμένου να επιτραπεί η έκπτωση μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αλλά είναι απαραίτητη και η μη

συμπερίληψή της στις μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1143/3.7.2015, με θέμα «Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄ /28.06.2015):

«Με αφορμή προφορικά ερωτήματα που τίθενται στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄ /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2066/2020, με θέμα « Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄ /28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής»:

«Με την ΠΟΛ.1143/03-07-2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄ /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α΄), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α΄/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015).

Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28. 6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 31/12/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, την καρτέλας κίνησης του προμηθευτή με την επωνυμία «.....» (σχετ. 10) και τα πρωτότυπα τιμολόγια (σχετ. 11^α) που προσκόμισε η προσφεύγουσα, τα κάτωθι

φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν και εξοφλήθηκαν κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι από 28/06/2015 έως και 19/07/2015:

Ημερομηνία παραστατικού	Αριθμός παραστατικού	Ημερομηνία εξόφλησης	Καθαρή αξία
30/06/2015	ΤΔ01-85964	30/06/2015	579,08 €
05/07/2015	ΤΔ01-89113	05/07/2015	694,75 €
11/07/2015	ΤΔ02-117763	11/07/2015	581,95 €
14/07/2015	ΤΔ02-118998	14/07/2015	558,06 €
18/07/2015	ΤΔ02-122147	18/07/2015	688,09 €
Σύνολο			3.101,93 €

Επειδή, δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθόλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, βάσει όσων ορίζονται με την Ε.2066/2020.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, τουλάχιστον, οι δαπάνες για τις οποίες η έκδοση των φορολογικών στοιχείων έγινε κατά το διάστημα από 01/01/2015 έως 19/07/2015 πρέπει να αναγνωριστούν ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα. Ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος διότι όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί μέχρι τις 27/06/2015 εξοφλήθηκαν έως τις 27/06/2015, ήτοι δεν πληρούνται γι αυτά οι προϋποθέσεις της Ε.2066/2020.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίζεται ως κάτωθι:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Αποκρυσβείσα αξία		6.544,29	-
Ακαθάριστα έσοδα	738.137,30	744.681,59	738.137,30
Μείον: Κόστος πωληθέντων	694.315,92	658.384,50	661.486,43
Μείον: Δαπάνες χρήσης	74.328,11	74.328,11	74.328,11
Καθαρά κέρδη	-30.506,73	11.968,98	2.322,76
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	48.784,47	48.784,47	48.784,47
Ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση	79.291,20	36.815,49	46.461,71

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., και ειδικότερα την τροποποίηση της υπ' αριθμό/31-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ. Αθηνών .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αριθμό/31-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη				
Ή ζημιά	79.291,20	36.815,49	46.461,71	32.829,49
Υπόλοιπο φόρου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.000,00	1.000,00	1.000,00	-

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

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

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.