



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/12/2022

Αριθμός απόφασης: 3813

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα, κατά: α) της υπ' αριθμ. /23-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. /23-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθμ. /23-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, δ) της υπ' αριθμ. /23-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου

01/01/2017-31/12/2017, ε) της υπ' αριθμ./23-05-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2017, και στ) της υπ' αριθμ./23-05-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 23/05/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58Α και 54 ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Σύρου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.Σύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ./23-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 2.008,66 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.004,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.012,99 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

β) Με τη με αριθμ./23-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 9.150,98 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 4.575,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.726,47 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

γ) Με τη με αριθμ./23-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.450,15 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 725,07 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.175,07 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

δ) Με τη με αριθμ./23-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 228,25

ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 114,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **342,38 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

ε) Με την υπ' αριθμ./23-05-2022 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το ως άνω φορολογικό έτος, δεν εξέδωσε δύο (2) φορολογικά στοιχεία εσόδου καθαρής αξίας 379,03 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% 107,61 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου και της ΠΟΛ. 1003/2015.

στ) Με την υπ' αριθμ./23-05-2022 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **200,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το ως άνω φορολογικό έτος, δεν υπέβαλε δύο (2) δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα (ενδοκοινοτικών αποκτήσεων) 1^{ου} και 2^{ου} τριμήνου 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 5 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 10 του ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 23/05/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58Α και 54 ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./29-10-2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Από τον έλεγχο των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς και των βιβλίων και στοιχείων που προσκομίστηκαν, προέκυψαν τα κάτωθι:

1. Μη έκδοση δύο (2) φορολογικών στοιχείων εσόδου συνολικής καθαρής αξίας 379,03 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 90,97 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016 και οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων εσόδου συνολικής καθαρής αξίας 1.408,07 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 337,93 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017 (η μη έκδοση των 5 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 959,68 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 230,32 ευρώ στη χρήση 2017 διαπιστώθηκε από την έρευνα στο αρχείο της Υπηρεσίας, κατά την οποία προέκυψε ότι έχει εκδοθεί η με αριθμ./2017 πράξη επιβολής προστίμου στις 24/07/2017).

2. Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και προστέθηκαν ως Λογιστικές Διαφορές, δαπάνες που ανέρχονται στο ποσό των 6.059,54 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και στο ποσό των 31.003,20 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017, που αναλύονται ως εξής:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		
	ΧΡΗΣΗ 2016	ΧΡΗΣΗ 2017
Αμοιβές & έξοδα προσωπικού		21.394,70
Αμοιβές & έξοδα τρίτων		
Παροχές τρίτων (Ενοίκια)		8.576,00

Φόροι - τέλη		
Διάφορα έξοδα	6.059,54	1.032,50
Αποσβέσεις παγίων		
Προβλέψεις εκμετάλλευσης		
ΣΥΝΟΛΟ	6.059,54	31.003,20

3. Από τον έλεγχο που έγινε για να διαπιστωθεί αν τα δεδομένα των Βιβλίων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ανακριβής μεταφορά ως εξής:

	2016 ΔΗΛΩΣΗΣ	2016 ΒΙΒΛΙΩΝ	2017 ΔΗΛΩΣΗΣ	2017 ΒΙΒΛΙΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	123.590,31	124.078,13	154.800,27	155 548,63

4. Από τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, ενώ έχει δηλωθεί ως αντισυμβαλλόμενη από την επιχείρηση, με ΑΦΜ/ΦΠΑ(GB) το 1^ο τρίμηνο του 2017 και από την επιχείρηση, με ΑΦΜ/ΦΠΑ(ES) το 2^ο τρίμηνο του 2017, δεν έχει υποβάλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες 1^{ου} και 2^{ου} τριμήνου 2017.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./23-05-2022 προσβαλλόμενων πράξεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, και συγκεκριμένα σε σχέση με τις καταλογισθείσες λογιστές διαφορές να αναγνωρισθούν δαπάνες 22.427,20 ευρώ και να λογισθεί ως λογιστική διαφορά μόνο το ποσό των 8.576,00 ευρώ, το οποίο αφορά διπλοκαταχώρηση ενοικίων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Δαπάνες ποσού 5.000,46 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016 και 1.032,50 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017 αφορούν έξοδα οικοδομικών υλικών (τσιμέντα, δομικά πλέγματα κτλ.), τα οποία τοποθετήθηκαν από τον επιχειρηματία, ο οποίος είναι εμπειροτέχνης οικοδόμος, με τη βοήθεια του προσωπικού της επιχείρησης.
- Ως προς τις αμοιβές προσωπικού η δαπάνη των 21.394,70 είναι πραγματική, αληθής και νόμιμη, αποδεικνύεται δε από τις πραγματοποιηθείσες από το προσωπικό ημέρες εργασίας, όπως αυτές καταχωρήθηκαν στις μισθοδοτικές καταστάσεις και στο ΙΚΑ.
- Η δαπάνη του ΤΠΥ 564/03-07-2017 ποσού 480,00 ευρώ, η οποία αφορά καταχώριση στον τουριστικό οδηγό, είναι πραγματική δαπάνη και εξυπηρετεί τον σκοπό της επιχείρησης.
- Οι δαπάνες καθαρού ποσού 1.059,08 ευρώ που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της στο φορολογικό έτος 2016 και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές αφορούν μικροδαπάνες, οι οποίες από παραδρομή τιμολογήθηκαν στον ΑΦΜ του εταίρου και όχι στον ΑΦΜ της εταιρείας, ενώ αφορούν δαπάνες και έξοδα της εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

.....

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

.....

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

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
 - β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
 - γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.
-

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

.....

Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
- ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε

ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 1 του ν. 4172/2013 το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 23 του ν. 4172/2013:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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.

.....

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,

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.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

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.(όπως η παρ. ιδ του άρθρου 23 προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν.4446/2016 και σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2016 και μετά)»

Επειδή, περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015(ΦΕΚ 167Α') της ΓΔΕ, με θέμα "Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013", διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

.....

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

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 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).

.....

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.

.....

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.

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Ι) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων 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 εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1061/2017 σχετικά με την έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του Ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του Ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση

υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από 23/05/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, από τον έλεγχο δαπανών που διενεργήθηκε για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 προέκυψαν τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Α) Η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της τα κάτωθι παραστατικά:

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αξία	Φ.Π.Α.
27/9/2016	ΔΑΤ 33251	.....	221,00	53,04
28/9/2016	ΔΑΤ 33253	.....	246,00	59,04
28/9/2016	ΔΑΤ33259	.....	962,78	231,07
28/9/2016	ΔΑΤ33274	.....	626,00	150,24
29/9/2016	ΔΑΤ33289	.....	366,90	88,06

30/6/2016	ΔΑΤ33310	.....	309,78	74,35
30/9/2016	ΔΑΤ33311	.....	1.558,00	373,92
30/9/2016	ΔΑΤ33312	.....	710,00	170,40
ΣΥΝΟΛΟ			5.000,46	1.200,12

Τα ως άνω τιμολόγια αφορούν αγορές οικοδομικών υλικών (τσιμέντα, δομικά πλέγματα, σίδηρος, σύρματα, αμμοχάλικο, ασβέστη, τούβλα κλπ). Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας τις παραπάνω δαπάνες ποσού 5.000,46 ευρώ, καθώς από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε η παροχή υπηρεσιών που παρασχέθηκε για την τοποθέτηση αυτών, αφού δεν προσκομίστηκαν, ούτε ανευρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της παραστατικά πραγματοποίησης αντίστοιχων εργασιών, ούτε από κανένα στοιχείο προέκυψε ο τόπος και χρόνος τοποθέτησης αυτών, τυχόν συμφωνητικά με αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις κτλ.

Β) Η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της τα κάτωθι παραστατικά:

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αξία	Φ.Π.Α.
28/3/2016	TIM 344	.....	106,50	24,49
30/3/2016	ΔΑΤ Α 4107	.....	48,35	11,12
30/3/2016	ΔΑΤ Β 50	.....	93,94	21,60
20/4/2016	ΔΑΤ 6608	.....	79,13	18,20
26/4/2016	ΔΑΤ 2402	.....	85,99	19,78
27/8/2016	ΔΑΤ 560	.....	645,17	154,84
ΣΥΝΟΛΟ			1.059,08	250,03

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας τις παραπάνω δαπάνες ποσού 1.059,08 ευρώ, καθώς αυτές δεν αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά την ατομική επιχείρηση με την επωνυμία, ΑΦΜ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Α) Η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της τα κάτωθι παραστατικά:

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αξία	Φ.Π.Α.
15/9/2017	ΔΑΤ41127	.....	75,00	18,00
8/9/2017	ΔΑΤ41015	.....	253,00	60,72
17/10/2017	ΔΑΤ41520	.....	224,50	53,88
ΣΥΝΟΛΟ			552,50	132,60

Τα ως άνω τιμολόγια αφορούν αγορές οικοδομικών υλικών (τσιμέντα, δομικά πλέγματα, σίδηρος, σύρματα, αμμοχάλικο, ασβέστη, τούβλα κλπ). Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας τις παραπάνω δαπάνες ποσού 552,50 ευρώ, καθώς από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε η παροχή υπηρεσιών που παρασχέθηκε για την τοποθέτηση αυτών, αφού δεν προσκομίστηκαν, ούτε ανευρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της παραστατικά πραγματοποίησης αντίστοιχων εργασιών, ούτε από κανένα στοιχείο προέκυψε ο τόπος και χρόνος τοποθέτησης αυτών, τυχόν συμφωνητικά με αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις κτλ.

Β) Η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία δαπάνες μισθοδοσίας ανά μήνα, συνολικού ποσού 21.394,70 ευρώ. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω δαπάνη και την πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε αποδεικτικά ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής για το σύνολο του απασχολούμενου προσωπικού, ενώ από τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών προέκυψε ότι έχει καταβάλλει μέρος της μισθοδοσίας για κάποιους από τους εργαζομένους.

Γ) Η προσφεύγουσα καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία την κάτωθι δαπάνη:

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ
1	ΤΠΥ 564	3/7/2017	.....	480,00

Το ως άνω τιμολόγιο αφορά διαφημιστική δαπάνη για την καταχώριση στον τουριστικό οδηγό, για την οποία δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο η σχετική καταβολή του τέλους υπέρ Δήμων και για το λόγο αυτό προστέθηκε ποσό 480,00 ευρώ στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ως λογιστική διαφορά.

Δ) Η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της δαπάνες ενοικίων προς το συνολικού ποσού 19.600,00 ευρώ, ενώ το ποσό των ενοικίων αντιστοιχεί σε 11.024,00 ευρώ. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος πρόσθεσε ποσό 8.576,00 ευρώ στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ως λογιστική διαφορά.

Επειδή στο άρθρο 65 του 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, σχετικά με τις δαπάνες ποσού 5.000,46 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016 και ποσού 552,50 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν δαπάνες που έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης και κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές και η τοποθέτηση των υλικών που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια έγιναν από τον επιχειρηματία, ο οποίος είναι εμπειροτέχνης οικοδόμος, με την βοήθεια του προσωπικού της επιχείρησης.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στη σχετική έκθεση ελέγχου, ο όγκος των περιγραφόμενων υλικών στα συγκεκριμένα τιμολόγια, απαιτεί για την τοποθέτησή τους εργαλεία και μηχανικά μέσα (όπως π.χ. μπετονιέρα), τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία δε διέθετε. Ο ισχυρισμός της ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν από το φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ, ο οποίος είναι εμπειροτέχνης οικοδόμος, με την βοήθεια του προσωπικού της επιχείρησης, αορίστως προβάλλεται, καθώς αφενός δεν προκύπτει από το ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα TAXIS καμία τέτοια δραστηριότητα για τον, αφετέρου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκομίζει κανένα σχετικό αποδεικτικό στοιχείο ως προς τον τόπο και χρόνο χρησιμοποίησης των υλικών αυτών, ώστε να μπορεί να αξιολογηθεί εάν πραγματοποιήθηκαν για την προσφεύγουσα.

Επειδή, σχετικά με τις δαπάνες ποσού 1.059,08 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016, ορθώς καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά, αφού αυτές δεν αφορούν την προσφεύγουσα

εταιρεία, αλλά την ατομική επιχείρηση του διαχειριστή, ΑΦΜ, καθώς τα σχετικά παραστατικά εκδόθηκαν στο παραπάνω ΑΦΜ, και συνεπώς ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών είναι ο, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 5 παρ. 5, 8 και 9 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, σχετικά με τις δαπάνες ποσού μισθοδοσίας στο φορολογικό έτος 2017, συνολικού ποσού 21.394,70 ευρώ, **κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. 1 περ. ιδ'**, όπως ισχύει από 22/12/2016 και μετά, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο, αποδεικτικά ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, όπως αυτά αναφέρονται ειδικότερα στην ΠΟΛ. 1061/2017, για το σύνολο του απασχολούμενου προσωπικού, και συνεπώς δε δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της την εν λόγω δαπάνη.

Επειδή, σχετικά με τη δαπάνη ποσού 480,00 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017, δεδομένου ότι αφορά διαφημιστική δαπάνη για την καταχώριση στον τουριστικό οδηγό, ορθώς αυτή προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/2015 σαφώς ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο, τη σχετική καταβολή του τέλους υπέρ Δήμων και συνεπώς ο ισχυρισμός της δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, για όλες τις ως άνω λογιστικές διαφορές η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει κανένα στοιχείο που να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή σχετικά με τη λογιστική διαφορά που αφορά τις δαπάνες ενοικίων, η προσφεύγουσα εταιρεία αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ενώ και για τις λοιπές παραβάσεις που τις καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν προβάλλει αντιρρήσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/05/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58Α και 54 ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων 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 07/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /23-05-2022, /23-05-2022, /23-05-

2022,...../23-05-2022,...../23-05-2022 και/23-05-2022 πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Α) Φορολογικό Έτος 2016

- Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		11.740,80	18.667,19	18.667,19	6.929,39
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	186,10			
	Χρεωστικό ποσό		1.822,56		2.008,66
Προκαταβολή φόρου		3.404,83	3.404,83	3.404,83	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας			1.004,33	1.004,33	1.004,33
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		4.618,73	7.631,72	7.631,72	3.012,99

- Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	124.078,13	124.457,16	124.457,16	379,03
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	84.547,82	78.488,28	78.488,28	6.059,54
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	29.504,86	29.595,82	29.595,82	90.96
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	30.326,25	28.876,10	28.876,10	1.450,15
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	821,39	730,43	730,43	90.96
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		1.450,15	1.450,15	1.450,15
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		725,07	725,07	725,07
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.175,22	2.175,22	2.175,22
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	821,39	730,43	730,43	90,96

Β) Φορολογικό Έτος 2017

- Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		-1.604,54	31.555,09	31.555,09	33.159,63
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	3.404,83			
	Χρεωστικό ποσό		5.746,15		9.150,98
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του		2.004,83	2.004,83	2.004,83	
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας			4.575,49	4.575,49	4.575,49
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			13.726,47	13.726,47	13.726,47

- Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	155.548,63	156,956,70	156,956,70	1.408,07
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	126.803,83	126,251,33	126,251,33	552,50
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	37,331,67	37,669,61	37,669,61	337,94
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	37,664,92	37,441,36	37,441,36	223,56
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	333,25			333,25
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		228,25	228,25	228,25
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		114,13	114,13	114,13
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		342,38	342,38	342,38
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	333,25			333,25

- Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013: 500,00 ευρώ
- Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: 200,00 ευρώ

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

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.