



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13.12.2023

Αριθμός απόφασης: 2183

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Την αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τηςκατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ποσού 89.267,44 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 17.132,29 € και πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 44.633,72 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 151.033,45 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 10.08.2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών η οποία κατά την υπό κρίση περίοδο τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής το οποίο διαβιβάσθηκε στο ΚΕΦΟΜΕΠ (πρωτ. Εισερχ. ΚΕΦΟΜΕΠ ΕΜΠ) με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στην επιχείρηση η οποία κρίθηκε ως εκδότης αλλά και λήπτης εικονικών τιμολογίων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά το φορολογικό έτος 2017. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την οντότητα, κατά το έτος 2017, είναι και η προσφεύγουσα.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε το φορολογικό έτος 2017 από την ως άνω εταιρεία, δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.824,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.397,76€.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Από τον έλεγχο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, στις, η με αριθ. πρωτ. «Κοινοποίηση περί εντολής ελέγχου», με την οποία της γνωστοποιήθηκε ότι έχει τη δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμη αρχική ή τροποποιητική φορολογική δήλωση για την υπό έλεγχο φορολογία και φορολογική περίοδο μέχρι την ημερομηνία κοινοποίησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987 ΦΕΚ Α 206/4.11.2022).

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, τροποποιώντας τα καθαρά κέρδη της επιχείρησής της σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την οντότητα, καθώς και την υπ' αριθ. περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., αποδίδοντας τον αναλογούντα φόρο που προκύπτει από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Στις κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ.

Αίτημα παροχής πληροφοριών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με το

οποίο ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, εντός προθεσμίας πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, που τηρήθηκαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01.01.2017 – 31.12.2017.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου.

Κατόπιν ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης περιόδου και της υποβληθείσας δήλωσης – κατάστασης οικονομικών στοιχείων Ε3 του έτους 2017, και λαμβάνοντας υπόψη το ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης ατομικής επιχείρησης με ημερομηνία του προς την προσφεύγουσα, καθώς και τη Δήλωση - Απόδοση τελών χαρτοσήμου με ημερομηνία υποβολής στην Α' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης που απεστάλησαν από την προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. έγγραφο, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε την απογραφή έναρξης εμπορευμάτων, ποσού 207.796,64 €, με ημερομηνία 01.01.2017 και την απογραφή λήξης εμπορευμάτων, ποσού 105.536,47 €, με ημερομηνία 31.12.2017, που είχε καταχωρήσει η προσφεύγουσα στην υπ' αριθ. κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο - Ε3) και προχώρησε στη σύνταξη του υπ' αριθ. Σημειώματος διαπιστώσεων μετά του προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις της προσφεύγουσας με αριθ. πρωτ. επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, προχώρησε σε τροποποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, συντάσσοντας το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, λαμβάνοντας υπόψη το ποσό των 207.796,64 € ως αγορές εμπορευμάτων και όχι απογραφή έναρξης, οι οποίες ωστόσο δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας, προχώρησε στη σύνταξη της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά η δαπάνη ποσού 207.796,64 € που αντιστοιχεί σε αγορές εμπορευμάτων από μεταβίβαση επιχείρησης, καθώς αφενός δεν παραβιάζεται η προϋπόθεση έκπτωσης της δαπάνης σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και αφετέρου εσφαλμένα δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταβίβασης ατομικής επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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,

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 εκπιπόμενες 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.

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

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» ορίζεται:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

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

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί 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.1071/31.3.2015 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.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, στο άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν. 4308/2014 ορίζονται τα εξής: «...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 συνασσωμένους 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.»

Επειδή, στο άρθρο 6 «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων» του Ν. 4308/2014 ορίζονται τα εξής: «... 2. Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του Ν. 4308/2014 ορίζονται τα εξής: «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. ... 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. ...»

Επειδή, στην 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» αναφέρεται ότι:

«5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και υποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο

Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ...

...

6.2.1 Σε ό,τι αφορά τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων, ορίζεται ότι ο εν λόγω προσδιορισμός διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη και τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 και την ανάγκη διασφάλισης της αξιοπιστίας του ποσοτικού προσδιορισμού των αποθεμάτων στο τέλος της ημερομηνίας αναφοράς (ημερομηνία τέλους χρήσης ή ημερομηνία ισολογισμού).

...

6.2.3 Σε κάθε περίπτωση, και ανεξάρτητα από το χρόνο που διενεργείται ο ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να έχει τεκμηριώσει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής εντός των χρονικών ορίων σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου.

...

8.1.1 Η παράγραφος αυτή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ 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.).

8.2.1 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...

8.3.1 Παραδείγματα χρήσης διαφορετικής ονομασίας για τιμολόγια πώλησης λόγω καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας είναι οι λογαριασμοί, φορτωτικές, τραπεζικά, χρηματιστηριακά, ταχυδρομικά παραστατικά, παραστατικά που εκδίδονται στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, καθώς και λοιπά έγγραφα τα οποία περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου

...

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο

...

30.3.1 Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων. ...»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1103/18.5.1990 με θέμα «Διευκρινίσεις για την έννοια της μεταβίβασης αγαθών επιχείρησης ως συνόλου σε σχέση με το ΦΠΑ» αναφέρεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 5 του Ν. 1642/1986, «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 125Α), δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου, που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο, που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

...

Αντίθετα στις περιπτώσεις μεταβίβασης αγαθών, που θεωρούνται, ως «μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου» θα οφείλεται:

α) Αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, εάν η μεταβίβαση γίνεται με επαχθή αιτία, δηλαδή με αντάλλαγμα (και Υπ. Οικ. Σ.294/45/Πολ. 24/1988). ...»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας και στα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης – κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), διαπιστώθηκαν διαφορές και συγκεκριμένα η απογραφή λήξης την 31.12.2016 της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας δεν συμφωνεί με την απογραφή έναρξης την 01.01.2017, ο έλεγχος δεν δέχτηκε το ποσό των 207.796,64 € ως απογραφή έναρξης του ελεγχόμενου φορολογικού έτους και το ποσό των 105.536,47 € ως απογραφή λήξης. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατά τη σύνταξη του υπ' αριθ. αρχικού Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως εξής:

	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
	Ακαθάριστα έσοδα(κύκλος εργασιών)			
	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	239.400,12		
	Σύνολο Εσόδων	239.400,12	239.400,12	239.400,12
Μείον:	Κόστος Πωληθέντων			
	αποθέματα εμπορευμάτων 1/1/2017	207.796,64	0,00	207.796,64
	σύνολο αγορών (εμπορευμάτων κλπ)	50.371,03	50.371,03	0,00
μείον	αποθέματα εμπορευμάτων 31/12/2017	105.536,47	0,00	105.536,47
	Κόστος Πωληθέντων	152.631,20	50.371,03	102.260,17

	Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης(κέρδη)	86.768,92	189.029,09	102.260,17
πλέον	Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης (ιδιοπαραγωγή παγίων)	0,00	0,00	
	Σύνολο	86.768,92	189.029,09	102.260,17
μείον:	Δαπάνες	76.050,78	76.050,78	0,00
πλέον:	Λογιστικές διαφορές	0,00	0,00	0,00
	Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης(κέρδη)	10.718,14	112.978,31	102.260,17
πλέον:	Λοιπά έσοδα	0,00	0,00	
	Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης(κέρδη)	10.718,14	112.978,31	102.260,17
μείον:	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα			
	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη)	10.718,14	112.978,31	102.260,17
	Φορολογική Αναμόρφωση	1.277,29	1.277,29	
	Καθαρά αποτελέσματα(κέρδη)	11.995,43	114.255,60	102.260,17

Επειδή, στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το υπ' αριθ. πρωτ. απαντητικό υπόμνημα της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα τον ισχυρισμό της ότι το ποσό των 207.796,64 € αποτελεί το τίμημα μεταβίβασης της επιχείρησης του πατέρα της ως συνόλου προς την ίδια και όχι φυσική απογραφή έναρξης, προσδιόρισε εκ νέου τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως κάτωθι, λαμβάνοντας υπόψη το εν λόγω ποσό ως αγορές εμπορευμάτων. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε στον έλεγχο το από ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ίδιας και του πατέρα της,, καθώς και αντίγραφο της Δήλωσης - Απόδοσης τελών χαρτοσήμου με ημερομηνία υποβολής στην Α' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης.

	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
	Ακαθάριστα έσοδα(κύκλος εργασιών)			
	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	239.400,12		
	Σύνολο Εσόδων	239.400,12	239.400,12	239.400,12
Μείον:	Κόστος Πωληθέντων			
	αποθέματα εμπορευμάτων 1/1/2017	207.796,64	0,00	-207.796,64
	σύνολο αγορών (εμπορευμάτων κλπ)	50.371,03	258.167,67	+207.796,64
μείον	αποθέματα εμπορευμάτων 31/12/2017	105.536,47	105.536,47	0,00

	Κόστος Πωληθέντων	152.631,20	152.631,20	0,00
	Μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης(κέρδη)	86.768,92	86.768,92	0,00
πλέον	Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης (ιδιοπαραγωγή παγίων)	0,00	0,00	
	Σύνολο	86.768,92	86.768,92	0,00
μείον:	Δαπάνες	76.050,78	76.050,78	0,00
πλέον:	Λογιστικές διαφορές	0,00	207.796,64	207.796,64
	Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης(κέρδη)	10.718,14	218.514,78	207.796,64
πλέον:	Λοιπά έσοδα	0,00	0,00	
	Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης(κέρδη)	10.718,14	218.514,78	207.796,64
μείον:	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα			
	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη)	10.718,14	218.514,78	207.796,64
	Φορολογική Αναμόρφωση	1.277,29	1.277,29	
	Καθαρά αποτελέσματα(κέρδη)	11.995,43	219.792,07	207.796,64

Επειδή, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, η προσφεύγουσα δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους 239.400,12 €, ήτοι ποσό που υπερέβη το όριο που της έδινε τη δυνατότητα να μη διενεργήσει απογραφή των αποθεμάτων της στο τέλος της περιόδου. Συνεπώς, η προσφεύγουσα, στο φορολογικό έτος 2017, είχε υποχρέωση διενέργειας απογραφής των αποθεμάτων της, τεκμηριωμένης με αξιόπιστο τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό ΔΕΛ Β 1009011 ΕΞ 2015/17.2.2015 εγκύκλιο με θέμα «Τροποποίηση της υπ' αριθμό 1065606/7222/ΔΕ-Β' (ΦΕΚ 951 Β' /31.7.2000) ΑΥΟ περί καθορισμού διαφορετικού τρόπου υποβολής των συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ 43 Α' /23.3.1990)», ορίζεται ότι:

«Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο».

Κατά τα λοιπά η αριθ. 1065606/7222/ΔΕ-Β' (ΦΕΚ 951 Β' /31.7.2000) ΑΥΟ περί καθορισμού διαφορετικού τρόπου υποβολής των συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, όπως ισχύει, εξακολουθεί να ισχύει ως έχει.

Υπόχρεος για την υποβολή της κατάστασης συμφωνητικών της παρ. 16, άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 είναι κάθε επιτηδευματίας φυσικό ή νομικό πρόσωπο που καταρτίζει συμφωνητικά με συμβαλλόμενο επιτηδευματία ή τρίτο και για οποιαδήποτε συναλλαγή για την οποία δεν προβλέπεται διαφορετική διαδικασία υποβολής. Σημειώνεται ότι συμφωνητικά και διαδικασίες που προβλέπονται από άλλες διατάξεις ή από υπουργικές αποφάσεις οι οποίες υπογράφονται ή συνυπογράφονται από τον Υπουργό Οικονομικών, εξακολουθούν να ισχύουν ως προς τον τρόπο και τον τύπο υποβολής ενώ κατά τα λοιπά εξακολουθεί να ισχύει ως έχει και η αριθ. 1065606/7222/ΔΕ-Β' (ΦΕΚ 951 Β' /31.7.2000) ΑΥΟ περί καθορισμού διαφορετικού τρόπου υποβολής των συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990.»

Επειδή, το προσκομισθέν από την προσφεύγουσα ιδιωτικό συμφωνητικό με ημερομηνία μεταξύ της ίδιας και του πατέρα της, δεν φέρει επικύρωση από δημόσια αρχή, ούτε συμπεριλήφθηκε στις υποβληθείσες καταστάσεις συμφωνητικών που προβλέπονται από την παράγραφο 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90 ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet (όπως προβλέπεται από τη ΔΕΛ Β 1009011ΕΞ2015), συνεπώς **δε φέρει βέβαιη χρονολογία και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.**

Επειδή, η με αριθμό Δήλωση – Απόδοση τελών χαρτοσήμου που επικαλείται η προσφεύγουσα, υποβλήθηκε στην Α' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με υπόχρεο τον και αφορά τιμολόγιο με αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο ύψους 90.000,00 €. Το εν λόγω τιμολόγιο δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο παρά το γεγονός ότι η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά την εν λόγω μεταβίβαση της επιχείρησης του πατέρα της προς την ίδια, όπως αυτή αποτυπώνεται στο από συμφωνητικό και ότι εκ παραδρομής αναγράφηκε και χαρτοσημάνθηκε αξία 90.000,00 € αντί του ορθού ποσού των 207.796,64 € που ήταν το συμφωνηθέν τίμημα μεταβίβασης. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να διαπιστωθεί αν το εν λόγω τιμολόγιο αφορά τη μεταβίβαση της επιχείρησης του προς την προσφεύγουσα, ούτε αν αναγράφονται σε αυτό τα μεταβιβαζόμενα αγαθά. Σημειώνουμε επιπλέον ότι στο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής πρέπει να αναγράφεται το ποσό του χαρτοσήμου επί της συνολικής μεταβιβαζόμενης αξίας.

Επειδή, δεδομένου ότι, όπως αποτυπώνεται και στην ενότητα 6.1.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το από συμφωνητικό μεταβίβασης επιχείρησης καθώς «**δε φέρει βέβαιη χρονολογία και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα**» και ότι δεν αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά (τιμολόγια εκδοθέντα από τον με τη συνολική μεταβιβαζόμενη αξία της επιχείρησης) η αγορά από την προσφεύγουσα της επιχείρησης του πατέρα της ως συνόλου, ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση του τρόπου εξόφλησης του ποσού των 207.796,64 € που η ίδια είχε καταχωρήσει στη δήλωση – κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, ως εμπορεύματα έναρξης.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω εκτεθέντα, καθώς και

- τις διαπιστώσεις του ελέγχου κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας και στην υποβληθείσα δήλωση – κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής,
- τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.),
ορθώς ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν έκανε δεκτό κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2017, το ποσό των 207.796,64 € και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται απορριπτέα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ως εξής:

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

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/Πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	16.579,32	16.579,32	16.579,32	
	συζύγου	11.995,43	219.792,07	219.792,07	207.796,64
Πιστωτικό ποσό φόρου					89.267,44
Χρεωστικό ποσό φόρου		2.349,97	91.617,41	91.617,41	
Προκαταβολή φόρου		4.805,18	4.805,18	4.805,18	0,00
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			44.633,72	44.633,72	44.633,72
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		100,75	17.233,04	17.233,04	17.132,29
Τέλος επιτηδεύματος		900,00	900,00	900,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		973,70	973,70	973,70	0,00
Σύνολο για καταβολή		9.129,60	160.163,05	160.163,05	151.033,45

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/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.