



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1213

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

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' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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 πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, 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 της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

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 εταιρείας με την επωνυμία, 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, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ποσού 7.489,79 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 3.744,90 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 11.234,69 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και διατάξεων Ε.Λ.Π. και Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία, με κύρια και δευτερεύουσες:

-
-
-
-

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για την περίοδο 01.01.2017 – 31.12.2017 και διαπιστώθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές, οι οποίες αφορούν μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα:

1. Αποσβέσεις ποσού 5.500,00 €, που αφορούν στο πλοίο με όνομα μήκους 9,21 μέτρων, χωρητικότητας το οποίο αποκτήθηκε από την προσφεύγουσα πριν από την ελεγχόμενη χρήση, καθώς και ασφάλιστρα πλοίου ποσού 980,00 € και έξοδα επισκευής και συντήρησης πλοίου ποσού 3.443,67 €, ήτοι συνολικό ποσό 9.923,67 € (5.500,00 + 980,00 + 3.443,67), με την αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα δεν εμφανίζει έσοδα από την εκμετάλλευση πλοίου το εν λόγω έτος και συνεπώς οι δαπάνες αυτές δεν είναι παραγωγικές.

2. Καύσιμα συνολικής αξίας 12.117,71 €, που έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 64.06.00.06 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24%, με την αιτιολογία ότι δύο αυτοκίνητα της εταιρείας έχουν διατεθεί και για μετακινήσεις των εκπροσώπων της οι οποίοι είναι κάτοικοι και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το 50% των δαπανών του εν λόγω λογαριασμού.

3. Ενοίκιο ποσού 3.500,00 €, καθώς από το πληροφοριακό σύστημα της Υπηρεσίας προκύπτει ότι για τη μίσθωση αυτή έχει υποβληθεί το υπ' αριθ. μισθωτήριο στο οποίο περιγράφεται χρήση μισθίου που αφορά στο λογιστήριο της επιχείρησης του μισθωτή. Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τη δαπάνη αυτή δεδομένου ότι η διεύθυνση του ακινήτου είναι σε άλλο νομό από το κεντρικό και τα υποκαταστήματα της εταιρείας, και τη δήλωση της χρήσης υπογράφει λογιστής με έδρα στον νομό της έδρας της επιχείρησης. Για το ακίνητο αυτό εμφανίζει και έξοδα επισκευής & συντήρησης ποσού 284,49 €, τα οποία επίσης δεν αναγνωρίζονται στον έλεγχο.

4. Δαπάνες ύψους 177.414,45 € που αφορούν κουπόνια με σκοπό τη δωρεάν διάθεση καυσίμων από την προσφεύγουσα επιχείρηση, λόγω του τρόπου χορήγησής τους, της εξόφλησής τους και της αντίστοιχης εγγραφής στα βιβλία της εταιρείας.

Από την ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου εκδόθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, τα οποία διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου μαζί με την πληροφοριακή έκθεση.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, περιόδου 01.01.2017 έως 31.12.2017, για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. πρωτ. πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι:

1. Ισοζύγιο γενικού και αναλυτικού καθολικού περιόδου 01/01/2017-31/12/2017
2. Αναλυτικά καθολικά λογαριασμών παγίων, αγορών, δαπανών και εσόδων ομάδα 1,2,6,7 & 8 ΕΓΛΣ και λογ. 54 περιόδου 01/01/2017-31/12/2017
3. Παραστατικά και εκπρωτικά κουπόνια που χρησιμοποιήθηκαν προς απόδειξη για την καταχώρηση στα βιβλία σας στους λογαριασμούς:

- 64.10.01.24 ΔΩΡΕΑΝ ΚΑΥΣΙΜΑ 24%,
- 64.10.02.24 ΔΩΡΕΑΝ ΚΑΥΣΙΜΑ 24%,
- 64.10.03.24 ΔΩΡΕΑΝ ΚΑΥΣΙΜΑ 24%,
- 64.06.00.06 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24%
- 64.06.01.06 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24%
- 64.06.02.06 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24%

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ανωτέρω αίτημα, προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το πόρισμα της πληροφοριακής έκθεσης της ΥΕΔΔΕ και αφετέρου τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα στοιχεία, προσδιόρισε για την ελεγχόμενη περίοδο τις παρακάτω λογιστικές διαφορές, συνολικού ποσού 25.826,86 €:

Αποσβέσεις πλωτών μέσων 0% 66.03.04.00	5.500,00 €
Ασφάλιστρα πλοίου 0% 64.06.00.06	980,00 €
64.09.00.05	3.443,67 €
Σύνολο διαφορών για το σκάφος	9.923,67 €

Ενοίκιο 64.05.02.02	3.500,00 €
Επισκευές 24% γραφείων 64.09.04.01	285,49 €
Σύνολο γραφείου	3.785,49 €

Αναλώσιμα 24% καύσιμα ΕΙΧ 64.08.00.06	9.772,34 €
Φ.Π.Α. καυσίμων 24% ΕΙΧ έξοδα 64.11.01.01	2.345,36 €
Σύνολο καυσίμων Ε.Ι.Χ.	12.117,70 €

Ακολούθως, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και διατάξεων Ε.Λ.Π. και Ν.4987/2022 και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την τροποποίηση της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, και την αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών ύψους 22.041,37 €, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Με βάση τα δεδομένα του ελέγχου, η επιχείρηση κατά τη χρήση 2017 δεν εμφανίζει έσοδα από την εκμετάλλευση σκάφους με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην αναγνωρίζει προς έκπτωση δαπάνες ύψους 9.923,67 €. Στο συγκεκριμένο έτος η επιχείρηση δεν είχε έσοδα από υπηρεσίες ενοικίασης πλοίων ψυχαγωγίας καθώς δεν υπήρχε ζήτηση. Η εταιρεία πραγματοποίησε τις απαραίτητες δαπάνες για να είναι το πλοίο διαθέσιμο προς χρήση. Η ασφάλεια και ο νηογνώμονας ανανεώνονται κάθε έτος και είναι υποχρεωτικά για την εκτέλεση του δρομολογίου. Επίσης, η εταιρεία έχει καταβάλει το τέλος πλοίων αναψυχής και ημερόπλοιων (ΤΕΠΑΗ), ενώ ειδικά η δαπάνη της ασφάλειας δεν γινόταν να αποφευχθεί καθώς έπρεπε να διασφαλιστεί το σκάφος ως ένα υψηλού κόστους περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας.
- Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον έλεγχο το 50% της δαπάνης καυσίμων, ήτοι ποσό 12.117,70 €. Ωστόσο τα δύο από τα τέσσερα οχήματα της εταιρείας εξυπηρετούν υπηρεσίες παραλαβής και παράδοσης οχημάτων από πελάτες. Το κατάστημα της και της απέχουν απόσταση 15 χιλιόμετρα από τον κύριο αστικό ιστό, με αποτέλεσμα κάθε δρομολόγιο να είναι μεγαλύτερο από 30 χιλιόμετρα και να επαναλαμβάνεται πολλές φορές μέσα στη μέρα. Το ένα όχημα μεταφορών μάλιστα ξεκινούσε από κάθε μέρα για να πάει Τα άλλα δύο οχήματα χρησιμοποιούνταν για μεταφορά της διοίκησης στα καταστήματα. Η επιχείρηση έχει κατάστημα όπου απέχει 181 χιλιόμετρα από την, δηλαδή 362 χιλιόμετρα συνολικής απόστασης με την επιστροφή. Επίσης εκείνη την περίοδο πραγματοποιούνταν έργα στο υπό δημιουργία υποκατάστημα της όπου η μετακίνηση προς εκεί ήταν καθημερινή, με το σύνολο της διαδρομής να ανέρχεται σε 158 χιλιόμετρα. Το ότι τα οχήματα κάποιες φορές χρειάστηκε να βάλουν καύσιμα την ίδια ημέρα 2 φορές, συνέβη γιατί αν έκαναν μεγάλη διαδρομή γέμιζαν και κατά την αναχώρηση και κατά την επιστροφή τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολο τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ειδικά, για τους φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνεται ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, εφόσον αυτό καταβάλλεται στους εργαζομένους τους.»

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 οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον

Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

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

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

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

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

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» διευκρινίζονται τα εξής: «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, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει 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 άλλα 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.

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:

[...]

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. **Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.**

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.

Ειδικότερα, σε περίπτωση που χορηγείται δάνειο προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του νόμου αυτού δεν εκπίπτουν οι τόκοι που προκύπτουν, σε περίπτωση έγγραφης συμφωνίας, για τους οποίους το φυσικό πρόσωπο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, καθότι αυτό αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για αυτόν και δεν αποτελεί πραγματική δαπάνη για την εταιρεία.»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1045/2017 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 99 του ν. 4446/2016 (Α' 240) για την παροχή σε είδος εταιρικού οχήματος» αναφέρεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 99 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚΑ 240/22-12-2016) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 και ορίστηκε νέος τρόπος υπολογισμού της αξίας της παροχής σε είδος, ο οποίος υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος που παρέχεται.

[...]

Διευκρινίζεται ότι από 01.01.2016 η παροχή σε είδος, η οποία πλέον υπολογίζεται με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 όπως αυτές ισχύουν και όχι ως ποσοστό επί του πραγματικού κόστους του οχήματος, δεν χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της πραγματικής δαπάνης του οχήματος για την παραχωρούσα επιχείρηση αλλά μόνο για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος για τον χρήστη του.

Οι πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης, που αφορούν στο κόστος του οχήματος και περιλαμβάνουν αποσβέσεις, κόστη επισκευής και συντήρησης, τέλη κυκλοφορίας, καύσιμα, διόδια καθώς και το σχετικό κόστος σε περίπτωση μίσθωσης ή χρηματοοικονομικής μίσθωσης, κλπ. εκπίπτουν στο σύνολό τους (100%) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (προϋποθέσεις περιπτώσεων α', β', και γ') και τα όσα ειδικότερα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο, κατά περίπτωση.»

Επειδή στο άρθρο 24 «Φορολογικές Αποσβέσεις» παρ.1 και 4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:...

Επειδή στην ΠΟΛ.1073/2015 με θέμα «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013», μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.1 και 2 άρθρου 21, παρ.1 του άρθρου 47 του νόμου αυτού).

[...]

2. Ειδικότερα, με την παρ.1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.

[...]

5.α.Με την παρ.4 του ίδιου άρθρου, ορίζονται οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής: ...

[...]

5.στ.Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστος κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ.4 του άρθρου αυτού.

[...]

7. Με την παρ.6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Σε περίπτωση πώλησης του πάγιου πριν την ολοσχερή απόσβεσή του, διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι και τον τελευταίο μήνα που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε τον μήνα αυτό.

Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης,

ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (ή σε αδράνεια), γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους.

Ειδικά στα πάγια τα οποία λόγω της παραγωγικής διαδικασίας λειτουργούν περιοδικά, δηλαδή για μεγάλα χρονικά διαστήματα διακόπτεται η λειτουργία τους, ανάλογα με τα δημιουργούμενα αποθέματα και επανατίθενται σε λειτουργία όταν η αγορά απορροφήσει τα αποθέματα αυτά, οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά, επειδή τα μηχανήματα αυτά κατά το χρόνο διακοπής της λειτουργίας τους είναι συνδεδεμένα στο χώρο τους και πάντα σε ετοιμότητα να λειτουργήσουν.

Τέλος, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε φορολογικού έτους (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων, κ.λπ.), θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση αυτών των παγίων για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους και δεν είναι επιλογή των επιχειρήσεων. [...]

Ως προς τις λογιστικές διαφορές – μη εκπιπόμενες δαπάνες που αφορούν στο πλωτό σκάφος με όνομα, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας επιχείρησης:

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας στο φορολογικό έτος 2017, αποσβέσεις ποσού 5.500,00 €, που αφορούν πλωτό σκάφος ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, καθώς στο εν λόγω φορολογικό έτος η επιχείρηση δεν εμφανίζει έσοδα από τη δραστηριότητά της

Επειδή, το υπό κρίση έτος, το εν λόγω πάγιο περιουσιακό στοιχείο δεν χρησιμοποιήθηκε παραγωγικά για τις ανάγκες της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης και λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2015, σύμφωνα με τις οποίες «για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους», ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017 το ποσό των 5.500,00 €.

Επειδή, επιπλέον, ο έλεγχος δεν δέχτηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, δαπάνες που αφορούσαν στο ανωτέρω πλοίο και συγκεκριμένα, δαπάνες επισκευής και συντήρησης ύψους 3.443,67 € και ασφάλιστρα ύψους 980,00 €, με την αιτιολογία ότι οι δαπάνες αυτές δεν είναι παραγωγικές αφού τη συγκεκριμένη χρονιά δεν υπήρχαν έσοδα από τη δραστηριότητα εκμετάλλευσης του πλοίου.

Επειδή, ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη τα διδάγματα της κοινής πείρας και τη συνήθη πρακτική, και δεδομένου ότι πρόκειται για ένα περιουσιακό στοιχείο μεγάλης αξίας, η Υπηρεσία μας αποδέχεται τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η δαπάνη των ασφαλίσεων

ύψους 980,00 € πραγματοποιήθηκε προκειμένου να διασφαλιστεί το σκάφος ως ένα υψηλού κόστους περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας.

Εξάλλου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1005/2005 «τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρείες για την ασφάλιση των περιουσιακών τους στοιχείων, εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδά τους, ως παραγωγικές δαπάνες. (Α.16989/3241/13-1-1982)», ενώ με τον Ν.4926/2022 – Εκσυγχρονισμός του θεσμικού πλαισίου για τη δραστηριοποίηση των πλοίων αναψυχής και των τουριστικών ημερόπλοιων, την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας του κλάδου των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής και άλλες διατάξεις, στο άρθρο 17 προβλέπεται υποχρεωτικά η ασφάλιση πλοίων αναψυχής και τουριστικών ημερόπλοιων.

Επειδή, περαιτέρω, παρά το γεγονός ότι στο υπό κρίση έτος η προσφεύγουσα δεν εμφανίζει έσοδα από τη δραστηριότητά λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1073/2015 σύμφωνα με τα οποία οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, η Υπηρεσία μας κρίνει ότι οι επίμαχες δαπάνες επισκευής και συντήρησης πλοίου, ύψους 3.443,67 €, πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017.

Ως προς τις λογιστικές διαφορές – μη εκπιπόμενες δαπάνες που αφορούν σε καύσιμα που έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 64.06.00.06 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24%

Επειδή, από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, δαπάνες που αφορούν σε καύσιμα ύψους 12.117,70 €, ήτοι το 50% των δαπανών των καυσίμων που είχαν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 64.06.00.06 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24% πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α. που είχε εκπεστεί ως δαπάνη.

Επειδή, σύμφωνα με το σύστημα της Υπηρεσίας μας, για τις ανάγκες της η προσφεύγουσα εταιρεία διαθέτει τα κάτωθι ιδιόκτητα οχήματα:

Αριθ. Κυκλοφορίας	Ημ/νία 1ης Άδειας	Κατάσταση	Κυβικά	Θέσεις	Μικτό βάρος	Κατηγορία	Είδος Πληρωμής	Έτη Πληρωμ Τ.Κ.
.....		ΚΙΝΗΣΗ	799	2	0	I.X. Αυτοκίνητο / μοτοσικλέτα	ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΛΗΡΩΜΗ	2011 - 2023
.....		ΚΙΝΗΣΗ	1995	5		I.X. Αυτοκίνητο / μοτοσικλέτα	ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΛΗΡΩΜΗ	2008 - 2023
.....		ΚΙΝΗΣΗ	97	2	244	I.X. Αυτοκίνητο / μοτοσικλέτα	ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΛΗΡΩΜΗ	2015 - 2023
.....		ΚΙΝΗΣΗ	1390	5		I.X. Αυτοκίνητο / μοτοσικλέτα	ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΛΗΡΩΜΗ	2004 - 2023
.....		ΚΙΝΗΣΗ	1461	5	0	I.X. Αυτοκίνητο / μοτοσικλέτα	ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΛΗΡΩΜΗ	2016 - 2023

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, η ΥΕΔΔΕ διαπίστωσε ότι:

«Η ελεγχόμενη διαθέτει τα προαναφερθέντα αυτοκίνητα- μοτοσικλέτες:

Το αποκτήθηκε στις 01/02/2017 από την ΑΕ και δηλώνεται η αντικειμενική δαπάνη του για τη χρήση 2017 από τον αντιπρόεδρο της ελεγχόμενης ΑΕ ο οποίος συμπεριλαμβάνει στις αποδοχές του

Παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013	5.949,16
--	----------

Τα υπόλοιπα οχήματα έχουν αποκτηθεί σε προγενέστερες χρήσεις.

Το υπ αριθ κυκλοφ δηλώνεται η αντικειμενική δαπάνη του για τη χρήση 2017 από τον πρόεδρο και Δ/νοντα σύμβουλο της ελεγχόμενης ΑΕ έως τον 5^ο του 2017 ο οποίος συμπεριλαμβάνει στις αποδοχές του.

.....	Παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013	2.767,50
-------	--	----------

Για όλα τα παραπάνω οχήματα έχουν καταβληθεί τα τέλη κυκλοφορίας.

[...]

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι την ίδια μέρα και σχεδόν καθημερινά εμφανίζεται να καταχωρούνται δαπάνες καυσίμων με περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία στονΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24% Δεδομένου ότι τα δύο αυτοκίνητα έχουν διατεθεί και για μετακινήσεις των εκπροσώπων της εταιρείας όπως προαναφέρθηκε παραπάνω οι οποίοι είναι και κάτοικοις, ο έλεγχος προτείνει να μην αναγνωριστεί το 50% τουΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24%

Επειδή, ακολούθως η Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις δαπάνες καυσίμων, ύψους 12.117,70 €, παραθέτοντας στην οικεία έκθεση τα εξής: «Ομοίως, χρεώνεται ο λογ/σμόςΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24% ποσό 19.544,67€ και οΦΠΑ ΚΑΥΣΙΜΩΝ 24% ΕΙΧ ΕΞΟΔΑ ποσό 4.836,32€. Προσκομίστηκαν, στον έλεγχο παραστατικά, που έχουν εκδοθεί κυρίως από τον προμηθευτή και αναγράφονται αριθμοί κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. της ελεγχόμενης οντότητας, όπως

Βάσει των ανωτέρω, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το 50% της ανωτέρω δαπάνης και καταλογίζει ως λογιστική διαφορά το ποσό των $19.544,67 \times 50\% + 4.836,32 \times 50\% = 9.772,34 + 2.345,36 = 12.117,70\text{€}$ »

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της ΠΟΛ 1045/2017, οι πραγματικές δαπάνες της επιχείρησης, που αφορούν στο κόστος του οχήματος και περιλαμβάνουν αποσβέσεις, κόστη επισκευής και συντήρησης, τέλη κυκλοφορίας, καύσιμα, διόδια κλπ. εκπίπτουν στο σύνολό τους (100%) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (προϋποθέσεις περιπτώσεων α', β', και γ'), χωρίς να εξετάζεται αν το όχημα έχει παραχωρηθεί σε εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013.

Επειδή, οι κρινόμενες δαπάνες αφαιρούνται στο σύνολό τους με την προϋπόθεση όμως να πληρούνται τα κριτήρια και οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 22 ΚΦΕ. Ο

υπολογισμός της παροχής σε είδος του οχήματος γίνεται σε επίπεδο χρήστη φυσικού προσώπου (εργαζόμενου ή εταίρου ή μετόχου) και αφορά αποκλειστικά και μόνο τον υπολογισμό της παροχής σε είδος και δεν αφορά τον τρόπο αναγνώρισης των πραγματικών δαπανών της επιχείρησης (βενζίνη, ασφάλιστρα, συντήρηση κ.λπ.) Η έκπτωση των πραγματικών δαπανών των οχημάτων δεν διαφοροποιείται από όλες τις άλλες δαπάνες και κρίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ, δηλαδή τα έξοδα αυτά να: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) να 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. Τα παραπάνω ισχύουν κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, στις οποίες διατάξεις και στην περ. ιβ', προβλέπεται ότι δεν εκπίπτουν οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή, αφενός στον λογαριασμόΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΚΑΥΣΙΜΑ 24% έχουν καταχωρηθεί δαπάνες καυσίμων που αφορούν και τα τέσσερα οχήματα της εταιρείας καθώς σύμφωνα με την οικεία έκθεση στα παραστατικά αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ.και αφετέρου δεν διαπιστώθηκε αν τα ανωτέρω οχήματα χρησιμοποιούνται και σε χρόνο πέραν του ωραρίου λειτουργίας της επιχείρησης με σκοπό την κάλυψη προσωπικών αναγκών των υπαλλήλων της ή των μελών της διοίκησης, ούτε σε τι ποσοστό τα οχήματα που έχουν παραχωρηθεί ως παροχή σε είδος στον Πρόεδρο και στον Αντιπρόεδρο της προσφεύγουσας, χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης ή προσωπικές τους υποχρεώσεις.

Επειδή, οι δαπάνες που αφορούν τη συντήρηση και επισκευή, τα ασφάλιστρα, τα τέλη κυκλοφορίας και τα καύσιμα κίνησης του ως άνω οχήματος αποτελούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας εταιρείας και εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, καθώς η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, υποχρεούται να αποδείξει ότι η χρήση του αυτοκινήτου της εταιρείας έγινε με σκοπό την κάλυψη προσωπικών αναγκών των υπαλλήλων της ή των μελών της διοίκησης, προκειμένου να απορρίψει τις αντίστοιχες δαπάνες ως μη παραγωγικές (βλ. ΣτΕ 3325/2015).

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του υπό κρίση έτους, τις δαπάνες καυσίμων ύψους 12.117,70 €.

Εν κατακλείδι, ύστερα από τα παραπάνω, οι λογιστικές διαφορές που προστίθεται στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας στο ελεγχόμενο έτος, ανέρχονται στο ποσό των 9.285,49 €, ως εξής:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αποσβέσεις πλωτών μέσων 0% 66.03.04.00	5.500,00 €	5.500,00 €
Ασφάλιστρα πλοίου 0% 64.06.00.06	980,00 €	0,00 €

64.09.00.05	3.443,67 €	0,00 €
Σύνολο διαφορών για το σκάφος	9.923,67 €	5.500,00 €

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Ενοίκιο 64.05.02.02	3.500,00 €	3.500,00 €
Επισκευές 24% γραφείων 64.09.04.01	285,49 €	285,49 €
Σύνολο γραφείου	3.785,49 €	3.785,49 €

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Αναλώσιμα 24% καύσιμα EIX	9.772,34 €	0,00 €
Φ.Π.Α. καυσίμων 24% EIX έξοδα 64.11.01.01	2.345,36 €	0,00 €
Σύνολο καυσίμων Ε.Ι.Χ.	12.117,70 €	0,00 €

Ως εκ τούτου, βάσει της παρούσας απόφασης, τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας επιχείρησης προσδιορίζονται σύμφωνα με τον κάτωθι πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	1.198.810,14	1.198.810,14	1.198.810,14
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	947.190,41	947.190,41	947.190,41
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	251.619,73	251.619,73	251.619,73
Πλέον/μείον προσωρινές διαφορές φορολογικής λογιστικής βάσης	10.461,59	10.461,59	10.461,59
Φορολογικά Κέρδη Χρήσης	262.081,32	262.081,32	262.081,32
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	3.867,26	3.867,26	3.867,26
Επί πλέον μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες		25.826,86	9.285,49
Σύνολο Κερδών	265.948,58	291.775,44	275.234,07

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την τροποποίηση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, ως εξής:

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

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη		265.948,58	291.775,44	275.234,07	9.285,49
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	13.483,05	20.972,84	16.175,84	2.692,79
Προκαταβολή φόρου		76.426,09	76.426,09	76.426,09	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		1.400,00	1.400,00	1.400,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022			3.744,90	269,27	269,27
Σύνολο φόρου για καταβολή		91.309,14	102.543,83	94.271,20	2.962,06

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.