



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα 20.05.24

Αριθμός απόφασης :1525

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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)», , όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

1. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... » με **Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενης με έδρα την ΤΚ: κατά των υπ' αρθ' :

α)...../20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

β)/10.11.23 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών

γ) από 20.12.23 έκθεσης ελέγχου μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος (ν.4172/13) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και

- δ)/10.11.23 Σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και εκθέσεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής Αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ με το υπ' αριθ' πρωτ./03.08.20 έγγραφό της διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ στις 07.08.20 (αριθ.πρωτ. εισερχ.), α) την από 29.07.20 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου αγοράς (ΚΝΤΧ) και β) την από 29.07.20 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/13 που αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία ΜΟΝ, ΙΚΕ με ΑΦΜ:....., συνεπεία των οποίων εξέδωσε την υπ' αριθ'/23.11.21 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017 στα πλαίσια της οποίας πραγματοποίησε έλεγχο για τις διαπιστώσεις του οποίου συνέταξε την από 19.12.23 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ'/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, όπως εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα :

α/α	Αριθμός Ημερ-νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολογικό έτος	Διαφορά φορολογικής βάσης	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ	Ποσό που βεβαιώθηκε
1	/20.12.23	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	708.719,48 €	205528,65	102.764,33	308292,98 €

Το ως άνω ποσό προέκυψε από την προσθήκη λογιστικών διαφορών ποσού **708.719,48 €** στα δηλωθέντα με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος καθαρά κέρδη ποσού 22.065,69 € και τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών από τον έλεγχο στο ποσό των 730.785,17 €, όπως αναλυτικά αναφέρεται στον παρακάτω πίνακα :

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΟΜΕΝΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙ	ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	1.993,25

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΟΜΕΝΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 22 ΤΟΥ ΚΦΕ		
	 - ΑΦΜ:	145.210,00
	 - ΑΦΜ:	10.010,10
	 - ΑΦΜ:	27.076,48
	 - ΑΦΜ:	61.366,98
	 - ΑΦΜ:	14.960,75
	 - ΑΦΜ:	13.103,29
	 - ΑΦΜ:	46.804,89
	Συνολικές δαπάνες άρθρου 22 ΚΦΕ	318.532,49
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	2.197,44
		313,70
		64,48
		148,62
		31,79
		14,39
		265,31
		1.359,15
	Συνολικές μη εκπιπτόμενες αποσβέσεις	2197,44
	Μη εκπιπτόμεμες αποσβέσεις τιμολ.	
	ΔΑ-ΤΠ 19/8/2017 ΑΦΜ:	960,00
	ΔΑ-ΤΠ 21/8/2017 ΑΦΜ:	816,67
	ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	1.776,67
ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΦΜ:	96.735,00
ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 500,00 ΕΥΡΩ	ΕΞΟΦΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 €	7.273,23
	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	1.355,55
	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ΕΞΟΦΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ	15.000,77
	ΚΑΤΑΤΜΗΣΗ ΠΟΛΛΑΠΛΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΤΩΝ ΤΩΝ 500 €	254.863,95
ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ	8.678,05

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΟΜΕΝΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ		
ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	313,08
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	708719,48

Η προσφεύγουσα νομική οντότητα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ή μερική ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Η Φορολογική Αρχή λαμβάνοντας υπόψη τυχόν πληροφορίες της ΥΕΔΔΕ Πάτρας δεν διενήργησε δικές της ελεγκτικές διαπιστώσεις, με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας οντότητας πού είχε στη διάθεση της ει μή μόνον επανέλαβε τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Πάτρας και με βάση αυτές και μόνο εξέδωσε την ανωτέρω προσβαλλόμενη και συμπεροβαλλόμενες αυτής πράξεις και εκθέσεις ελέγχου.

2) Οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Φορολογικής Αρχής επί της ουσίας τυγχάνουν μη νόμιμες, συμπερασματικές και αναιτιολόγητες επικαλούμενη ταυτόχρονα τις διατάξεις του άρθρου 22 και του άρθρου 23 του ΚΦΕ όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2017.

Ως προς τον πρώτο επικαλούμενο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής .

Επειδή η προσφεύγουσα νομική οντότητα ισχυρίζεται ότι η ΔΟΥ δεν διενήργησε έλεγχο στην επιχείρηση της και στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της αλλά άκριτα επανέλαβε τις διαπιστώσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας όπως αναφέρονταν σε πληροφοριακή έκθεση της την οποία ουδέποτε της κοινοποίησε με την παρούσα προσβαλλόμενη πράξη και έκθεση.

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), δεν υπάρχει δε παράλειψη του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και

στοιχείων άλλου φορολογουμένου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου (πρβλ. ΣΤΕ 4505/1995).»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του η προσφεύγουσα νομική οντότητα προβάλλει, ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε τίποτα απ' όσα υποχρεούται να αποδείξει αναφορικά με τις δαπάνες που καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017 ει μη μόνον στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, σύμφωνα με τις οποίες οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα δηλωθέντα με την δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ακαθάριστα έσοδα προσδιορίσθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/13.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από την ως άνω υπ' αριθμ./20.12.23 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 19.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου της ιδίας Προϊσταμένης και συγκεκριμένα από την σελίδα 9 έως και 45 αυτής ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από 29.07.20 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ αναφορικά με τις μη εκπιπόμενες δαπάνες που προσδιορίσθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/13. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο επικαλούμενο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής .

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Φορολογικής Αρχής επί της ουσίας τυγχάνουν μη νόμιμες, συμπερασματικές και αναπιολόγητες επικαλούμενη ταυτόχρονα τις διατάξεις του άρθρου 22 και του άρθρου 23 του ΚΦΕ όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2017, προβάλλοντας μεταξύ άλλων ότι η Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ πέραν της προσβαλλόμενης πράξης και έκθεσης δεν καταλόγισε κάποια άλλο πρόστιμο που να βασίζεται σε παράβαση διατάξεων άλλου νόμου (ΚΦΔ, ΚΦΕ, ΦΠΑ κλπ)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 § 2 του ν. 4987/22 ορίζονται ότι :

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ μετά την λήψη του υπ' αριθ' πρωτ./03.08.20 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ με το οποίο διαβιβάσθηκε σ' αυτήν η από 29/07/2020 πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 της επιχείρησης ΙΚΕ με ΑΦΜ:..... εξέδωσε την υπ' αριθ'/23-11-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου στα πλαίσια της οποίας με την αρ. πρωτ./10-08-2023 πρόσκληση άρθρου 14 ν.4987/2022 κάλεσε αυτήν να θέσει στη διάθεση του ελέγχου α) το αναλυτικό ημερολόγιο εγγραφών περιόδου σε μορφή excel, β) το αναλυτικό καθολικό εγγραφών σε μορφή excel και δ) τις αναλυτικές καρτέλες πελατών – προμηθευτών σε μορφή excel παραθέτοντας ταυτόχρονα σε επισυναπτόμενες καταστάσεις τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις ελέγχου ως προς την φορολογία εισοδήματος και χαρτοσήμου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας. όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση, να υποβάλει εγγράφως στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες/παραλείψεις/παρατυπίες των επισυναπτόμενων εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ Πάτρας προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα δεν προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία, όπως αυτά ζητήθηκαν με την υπ' αριθ'/19 πρόσκληση, 4 παραστατικά δαπανών συνολικής καθαρής αξίας **1.993,25 €**, όπως αναλυτικά αναφέρονται σε σχετικό πίνακα των σελίδων 8 & 9 της έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας οντότητας και προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη με την μορφή των λογιστικών διαφορών.

Επειδή με τις διατάξεις του ν. **4172/13** (ΚΦΕ) ορίζονται ότι :

Άρθρο 22 (Εκπιπτόμενες 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:

α)

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)

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ)

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).....

θ).....

ι).....

ια).....

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ).....

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)

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1216/14 (Έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξία) (ΚΦΕ) ορίζονται ότι :

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

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική

δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 €, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

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

.....

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

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

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

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

6.

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά

εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8.

9.

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.

Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 1 περίπ. στ του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:.,

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.»

Επειδή από τον λογ/σμο 20.02.01000 (αγορές εμπορευμάτων ανακύκλ.39^α) συνολικού ποσού χρέωσης 3.862.308,47 €, δεν αναγνωρίσθηκε από την Φορολογική Αρχή για έκπτωση τμήμα αυτού ύψους 145.210,00 € που αντιστοιχεί σε τιμολόγια έκδοσης της με Α.Φ.Μ.: , όπως αναλυτικά αναφέρεται σε πίνακα της σελίδας 10 της έκθεσης ελέγχου τα οποία δεν φέρουν ποιοτική διάκριση του εξοπλισμού που φέρεται να αγοράστηκε από την ελεγχόμενη, καθώς η περιγραφή είναι γενικόλογη, ούτε περιέχουν μονάδα μέτρησης και ποσότητα, ώστε να είναι εφικτή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων (έλεγχος της αξίας, έλεγχος κλειστής αποθήκης κλπ), ούτε επιπρόσθετα γίνεται παραπομπή σε ιδιωτικό συμφωνητικό που να φέρει βέβαια χρονολογία για τη μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών συμφωνία. Τέλος δεν προκύπτει η απογραφή τέτοιου εξοπλισμού την 31/12/2017 με βάση το αρχείο απογραφής, ούτε η πώληση αυτού με βάση εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης εντός της εξεταζόμενης χρήσης ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία διακίνησης, με αποτέλεσμα να υπάρχει αδυναμία επαλήθευσης

των ημερομηνιών πραγματοποίησης της φυσικής μεταφοράς του όποιου εξοπλισμού και της παραλαβής αυτού από την ελεγχόμενη.

Επειδή τα τιμολόγια του ανωτέρω προμηθευτή – εκδότη έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης με βάση την ημερομηνία λήψης αυτών και όχι με την ημερομηνία έκδοσης αυτών χωρίς όμως να προσκομισθούν στον έλεγχο τα αντίστοιχα στοιχεία διακίνησης με αποτέλεσμα να υπάρχει αδυναμία επαλήθευσης των ημερομηνιών πραγματοποίησης της φυσικής μεταφοράς του όποιου εξοπλισμού και της παραλαβής αυτού από την ελεγχόμενη.

Επειδή τα ως άνω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με Α.Φ.Μ.: δεν πληρούν τις προϋποθέσεις εκείνες βάσει των οποίων διασφαλίζεται η ταυτότητα , η γνησιότητα και τεκμηρίωση των συγκεκριμένων συναλλαγών , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας οντότητας δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ήτοι λογιστική διαφορά ποσού 145.210,00 €

Επειδή στην χρέωση του λογ/σμου 20.02.01000 (αγορές εμπορευμάτων ανακύκλ.39^α συνολικού ποσού χρέωσης 3.862.308,47 €, η προσφεύγουσα ελεγχόμενη οντότητα καταχώρησε 4.850 τιμολόγια αγοράς προς 98 μη υπόχρεους σε έκδοση τιμολογίου (ιδιώτες) συνολικής καθαρής αξίας 2.734.778,83 € πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ 2,4%, από τα οποία τα 4.702 αφορούσαν σε αγορές ανακυκλώσιμων ειδών με αναγραφόμενη πληρωτέα αξία μεταξύ 450€ και 500€ με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 50.01.01.(υπόλοιπα προμηθευτών εσωτερικού) και ισόποση εξόφληση με μετρητά .

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 10 περ. β' του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

β. Την επωνυμία. τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου»

Επειδή από τον αντιπαραβολικό έλεγχο της Φορολογικής Αρχής μεταξύ των τιμολογίων αγοράς που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα προς τους ιδιώτες και των τηρουμένων καρτελών προμηθευτών αυτής διαπιστώθηκε σε μερικές περιπτώσεις η αναγραφή ανύπαρκτων ή/και λανθασμένων ΑΦΜ των αντισυμβαλλόμενων σε σχέση με τις αναγραφόμενες επωνυμίες ,όπως αναφέρονται ενδεικτικά στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Επωνυμο – Επωνυμία από καρτέλες του λογ/σμου 50.01.01 (υπόλοιπα προμηθευτών εσωτερικού)	Αναγραφόμενο ΑΦΜ	συνολική καθαρή αξία τιμολογίων	Σελίδα έκθεσης ελέγχου Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ
1			10010,10 €	11
2			27.076,48	11 - 13
3			27.076,48	11 - 13
4			61.396,98	13 - 16
5			14.960,75	16 - 17
6			74.498,11	21 - 23

Επειδή με βάση τα ως άνω αναφερόμενα, λόγω της αναγραφής ανύπαρκτων ή/και λανθασμένων ΑΦΜ των αντισυμβαλλόμενων, σε σχέση με τις αναγραφόμενες στα παραστατικά στοιχεία αγοράς επωνυμίες, **υφίσταται αντικειμενική αδυναμία ταυτοποίησης** των αντισυμβαλλόμενου και τεκμηρίωσης των συναλλαγών με βάση τα ως άνω εκδοθέντα τιμολόγια αγοράς, η Φορολογική Αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε φορολογικά τα ποσά που αναγράφονται στα ως άνω παραστατικά στοιχεία αγοράς και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας οντότητας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22 περ. γ του Ν.4172/2013**.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας οντότητας δεν γίνεται δεκτός ως νόμος και ουσία αβάσιμος.

Επειδή από τον λογ/σμο **66.05.01** (αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού) συνολικού ποσού χρέωσης **15.716,€ €**, δεν αναγνωρίσθηκε από την Φορολογική Αρχή για έκπτωση τμήμα αυτού ύψους **2.197,44 €** διότι αφορά μεν πάγια εμπορεύματα , όπως αναφέρονται στην σελίδα 23 της έκθεσης ελέγχου που καταχώρησε η ελεγχόμενη οντότητα στον ως άνω λογαριασμό παγίων και εξέπεσε των ακαθαρίστων εσόδων της , πλην όμως **αυτά αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες** που έγιναν από ελευθεριότητα και δεν σχετίζονται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και συνεπώς κρίνονται μη παραγωγικές.

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα ισχυρίζεται ότι τα στην σελίδα 23 της έκθεσης ελέγχου αναφερόμενα πάγια στοιχεία βρίσκονται εγκατεστημένα και χρησιμοποιούνται

στις εγκαταστάσεις της στη ΒΙΠΕ Πάτρας, ούτως ώστε η Φορολογική Αρχή είχε την ευχέρεια αλλά και υποχρέωση να επαληθεύσει την ύπαρξή τους, και επομένως να κάνει δεκτές τις προκύπτουσες αποσβέσεις .

Επειδή σε κανένα σημείο του ελέγχου , ούτε ως την σύνταξη της παρούσας η προσφεύγουσα οντότητα δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία διακίνησης που να αποδεικνύουν την ύπαρξη και εγκατάσταση του πάγιου εξοπλισμού στην έδρα της προσφεύγουσας .

Επειδή τα πάγια στοιχεία εξοπλισμού για τα οποία υπολογίσθηκαν στο λογ/σμο 66.05.01 (αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού) δεν φέρουν τον χαρακτηρισμό της παραγωγικής δαπάνης η οποία πραγματοποιήθηκε προς όφελος της προσφεύγουσας οντότητας. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας οντότητας δεν γίνεται δεκτός ως νόμος και ουσία αβάσιμος.

Ήτοι λογιστική διαφορά ποσού 2.197,44 €

Επειδή από τον ίδιο ως άνω λογ/σμο 66.05.01 (αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού) συνολικού ποσού χρέωσης 15.716,€ €, δεν αναγνωρίσθηκε από την Φορολογική Αρχή για έκπτωση τμήμα αυτού ύψους 1.776,67 € που αντιστοιχεί σε αποσβέσεις παγίων που αποκτήθηκαν με βάση 2 τιμολόγια έκδοσης της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜγια το φορολογικό έτος 2017 (Α/Α παγίων 103-107 του αρχείου ενσώματων-άυλων περιουσιακών στοιχείων) συνολικής καθαρής αξίας 53300,00 € , όπως αναφέρονται σε σχετικό πίνακα στην σελίδα 24 της έκθεσης ελέγχου, την οποία η υπηρεσία της ΥΕΔΔΕ Πάτρας μετά από φορολογικό έλεγχο για το φορολογικό έτος 2017 έκρινε αν και ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή ότι δεν είχε τη δυνατότητα να εκδώσει φορολογικά στοιχεία.

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα ισχυρίζεται ότι δεν διενεργήθηκε καμία επαλήθευση από την ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ και την ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ , ως αρμόδιες Φορολογικές Αρχές σχετικά με την ύπαρξη του εξοπλισμού της για να διαπιστωθεί εάν οι προκύπτουσες αποσβέσεις αυτού αφορούν πραγματικές της δαπάνες οι οποίες εκπίπτουν από τα βάσει δήλωσης ακαθάριστα έσοδά της .

Επειδή από την έκθεση ελέγχου της Φορολογικής Αρχής προκύπτει ότι αφ' ενός στα φορολογικά στοιχεία πώλησης από την με ΑΦΜ δεν αναγράφεται αναλυτική περιγραφή των αντικειμένων που φέρεται να αγόρασε η ελεγχόμενη με αποτέλεσμα να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατη η επαλήθευση του αγορασθέντος εξοπλισμού , αφ' ετέρου από την σύγκριση που πραγματοποίησε η Φορολογική Αρχή μεταξύ των αναγραφόμενων τιμών αυτών και αντίστοιχων αγαθών με βάση το αρχείο παγίων στοιχείων της προσφεύγουσας οντότητας οι τιμές του συγκεκριμένου εξοπλισμού κρίθηκαν δυσανάλογα υψηλές.

Επειδή τα ως άνω 2 τιμολόγια έκδοσης της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ φορολογικού έτους 2017 εκδόθηκαν

Επειδή ο τρόπος έκδοσης των ως άνω τιμολογίων , σχετικά με την περιγραφή των πωληθέντων αγαθών δεν επιτρέπει την ταυτοποίηση των συναλλαγών , ούτως ώστε ο έλεγχος να σχηματίσει άποψη για την παραγωγικότητα ή μη της δαπάνης .

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας οντότητας δεν γίνεται δεκτός ως νόμος και ουσία αβάσιμος

Ήτοι λογιστική διαφορά ποσού 1.776,67 €

Επειδή από τον λογ/σμο 64.09.12 (επισκευές – συντηρήσεις κτιρίων) συνολικού ποσού χρέωσης 138.544,87 €, δεν αναγνωρίσθηκε από την Φορολογική Αρχή για έκπτωση τμήμα αυτού ύψους 96.735,00 € διότι αφορά φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ, που κρίθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για το έτος 2017 μετά από έλεγχο, όπως αναλυτικά αναφέρονται στο πίνακα της σελίδας 25 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4172/13 (ΚΦΕ) της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα ισχυρίζεται ότι δεν διενεργήθηκε καμία επαλήθευση για να διαπιστωθεί εάν αφορούν πραγματικές της δαπάνες χωρίς η ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ και η ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ , ως αρμόδιες Φορολογικές Αρχές , να ζητήσουν και να επαληθεύσουν την εγκατάσταση του εξοπλισμού που αυτή προμηθεύτηκε για να διαπιστωθεί από τον έλεγχο ότι είναι υπαρκτός έως την σύνταξη της παρούσας.

Επειδή στην έκθεση ελέγχου της Φορολογικής Αρχής αναφέρεται ότι :

α) Στα παραστατικά έκδοσης της με ΑΦΜ δεν προκύπτει αναλυτική περιγραφή του είδους των προσφερόμενων υπηρεσιών ή τυχόν πωλούμενων ειδών (εκτός του ΔΑ-ΤΠ), ούτε η εγκατάσταση στην οποία φέρεται να πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες, με αποτέλεσμα να καθίσταται ανέφικτη οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση.

β) Με το υπ' αριθ/21.08.17 & εκδοθέν φορολογικό παραστατικό προκύπτει ότι έγινε βάψιμο σπατουλάρισμα και τρίψιμο σε επιφάνεια 160 T.M. με τιμή 4.560,00 € με τα υλικών και με το υπ' αριθ/02.09.17 ΔΑ-ΤΠ εκδοθέν φορολογικό παραστατικό προκύπτει ότι έγινε βάψιμο κτηρίου , τρίψιμο μετά υλικών με τιμή 17.000,00 € από την ατομική επιχείρηση της , η οποία ωστόσο δεν είχε καμία πιστοποίηση ή επαγγελματική επάρκεια για τη προσφορά υπηρεσιών βαφής κτηρίων, ούτε είχε δηλώσει τέτοια δραστηριότητα στο φορολογικό μητρώο, ούτε απασχολούσε προσωπικό κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου.

γ) Η αναφερόμενη αξία του τιμολογίου κρίνεται υπερβολικά υψηλή, καθώς σε αντίστοιχες περιπτώσεις για βαφή 160τ.μ. κτηρίου, η τιμή προσφοράς ακόμα και σε ιδιώτες με βάση τη κοινή πείρα δεν ξεπερνά τα 700- 800€ συμπεριλαμβανομένων των υλικών και λοιπών εργασιών (τρίψιμο, σπατουλάρισμα κλπ).

δ) Στα φορολογικά στοιχεία δεν γίνεται παραπομπή σε ιδιωτικό συμφωνητικό που να φέρει βέβαια χρονολογία για τη μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών συμφωνία.

ε) Αν και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αφορούσαν την πραγματοποίηση κατασκευαστικών εργασιών, εντούτοις εκδόθηκαν τιμολόγια πώλησης και όχι παροχής υπηρεσιών βάσει των οποίων η ελεγχόμενη οντότητα όφειλε να διενεργήσει παρακράτηση φόρου 3% στις καθαρές αξίες των τεχνικών έργων βάσει ν.4172/2013, ενέργεια στην οποία δεν προέβη.

στ) Με δεδομένο ότι σε κάποια από τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ αναφέρονται εργασίες που αφορούσαν σε επεκτάσεις και προσθήκες κτηριακών εγκαταστάσεων, οι εν λόγω πρωτογενείς εγγραφές έπρεπε να καταχωρηθούν σε λογαριασμούς παγίων όπου η έκπτωση αυτών θα διενεργείτο τμηματικά με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ΚΦΕ και όχι σε λογαριασμό εξόδων.

ζ) Τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της με ΑΦΜ αφορούσαν την πραγματοποίηση κατασκευαστικών εργασιών σε κτιριακές εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας οντότητας αξίας μεγαλύτερας των 6.000,00 € για τις οποίες αν και υφίστατο υποχρέωση προσκόμισης συμφωνητικού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.2§5 του Ν.2954/2001, εν τούτοις η εν λόγω υποχρέωση δεν πραγματοποιήθηκε.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα οντότητα έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία της και επομένως εξέπεσε των ακαθαρίστων εσόδων της φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ είτε με την μορφή αποσβέσεων παγίων λοιπού εξοπλισμού (Λογ/σμος 66.05.01) ποσού 1.776,67 € είτε με την μορφή επισκευών – συντηρήσεων κτιρίων (Λογ/σμος 64.09.12) ποσού 96.735,00 €, χωρίς όμως να τηρήσει τις προϋποθέσεις εκείνες που θέσπισε ο νομοθέτης για να εξασφαλίσει την γνησιότητα και ταυτότητα των συναλλαγών, ήτοι την ορθή έκδοση και λήψη των φορολογικών στοιχείων σχετικά με την περιγραφή των παρεσχεθεισών υπηρεσιών την σύναψη συμφωνητικού εργολαβίας με την εκδότρια επιχείρηση και την κατάθεση αυτού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ στο οποίο θά παρέπεμπε η περιγραφή των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2§5 του Ν.2954/2001, την διενέργεια παρακράτησης φόρου 3% στις καθαρές αξίες των τεχνικών έργων βάσει ν.4172/2013 προκειμένου να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και να προσδιοριστεί το ύψος της δαπάνης, η πραγματοποίησή της, καθώς και η παραγωγικότητά της.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας οντότητας για μη διενέργεια επαληθεύσεων σχετικών με την διαπίστωση πραγματικών δαπανών δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ήτοι λογιστική διαφορά ποσού 96.375,00 €

Επειδή από τον έλεγχο της Φορολογικής Αρχής στο ΓΕΝΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ και τις ΚΑΡΤΕΛΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ του έτους 2017 της προσφεύγουσας οντότητας για την

διαπίστωση του ορθού τρόπου εξόφλησης των αγορών και δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 € αυτής διαπιστώθηκε ότι σε 10 περιπτώσεις προμηθευτών εξοφλήθηκαν ολικώς ή μερικώς αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.273,23 € ,έκαστο των οποίων αναφέρει αξία μεγαλύτερης των 500,000 € με αναγραφόμενη αιτιολογία κίνησης την ένδειξη «μετρητά», όπως αναγράφονται αναλυτικά σε σχετικό πίνακα των σελίδων 26 και 27 της έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Επειδή από τον έλεγχο της Φορολογικής Αρχής στο αρχείο «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΓΟΡΩΝ» έτους 2017 της προσφεύγουσας οντότητας το οποίο συμπεριλαμβάνει όλα τα τιμολόγια αγοράς αποθεμάτων για την διαπίστωση του ορθού τρόπου εξόφλησης των αγορών και δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 € αυτής διαπιστώθηκε ότι σε 55 περιπτώσεις προμηθευτών εξοφλήθηκαν ολικώς ή μερικώς 525 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 254.863,95 € ,έκαστο των οποίων αναφέρει αξία πλησιεστέρας των 500,00 € , όπως αναφέρεται αναλυτικά σε σχετικό πίνακα των σελίδων 29 έως και 40 της έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, με δεδομένο όμως ότι αυτά εκδόθηκαν την ίδια ημέρα και προς τον ίδιο ιδιώτη – προμηθευτή , η Φορολογική Αρχή έλαβε υπόψη της ως ενιαία συναλλαγή που η προσφεύγουσα οντότητα την επιμέρησε σε δύο ή περισσότερες προκειμένου να αποφύγει την υποχρέωση εξόφλησης της συναλλαγής με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε τα ληφθέντα τιμολόγια που υπερβαίνουν το όριο των 500,00€ ως ενιαίες συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τους ίδιους προμηθευτές σε ίδιες ημερομηνίες μη λαμβάνοντας υπόψη το είδος και το αντικείμενο των εργασιών του , καθότι οι διάφοροι προμηθευτές της που αναφέρονται, λειτουργούν ως ρακοσυλλέκτες , δηλαδή συλλέγουν άχρηστα υλικά και scrap με μικρά ΦΙΧ που διαθέτουν, προσέρχονται στις εγκαταστάσεις της όπου της τα παραδίδουν και πληρώνονται για αυτή την πράξη συνιστώντας έτσι αυτοτελείς και ξεχωριστές συναλλαγές ,οι οποίες ενδεχομένως μέσα σε μία ημέρα είναι δυνατόν να επαναληφθούν.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε για τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία την καταχρηστική πρακτική κατακερματισμού των συναλλαγών και διάσπασης του συνολικού τιμήματος σε ποσά μικρότερα των 500,00€, η οποία πρακτική στόχευε στον περιορισμό της υποχρέωσης για εξόφληση με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα ανωτέρω τιμολόγια συνιστούν μία συναλλαγή ενώ δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι πραγματοποιήθηκαν περισσότερες από μία διακινήσεις ανά ημέρα.

Επειδή ωστόσο, η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζει σαφώς τη μη έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500€, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής, από τον λήπτη των εκδιδομένων φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ήτοι λογιστική διαφορά ποσού 254.863,95 €

Επειδή η προσφεύγουσα απαραδέκτως προσβάλλει με την παρούσα το Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου και την αντίστοιχη προσωρινή πράξη, δεδομένου ότι τα έγγραφα αυτά δεν αποτελούν εκτελεστές πράξεις αλλά εντάσσονται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 19.12.23 οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και αιτιολογημένη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ » με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ' αριθ'/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός – Ημερ-νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολογικό έτος	Διαφορά φορολογικής βάσης	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ	Συνολικό ποσό
1	/20.12.23	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	708.719,48 €	205528,65	102.764,33	308292,98 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη 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.