



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1437

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024- ΦΕΚ Α΄ 58/2024) 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. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

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

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄ / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», με Α.Φ.Μ., κύρια
δραστηριότητα «Εργασίες Διαμόρφωσης ή Ανέγερσης Κτίσματος ή Άλλου Είδους Κατασκευών»
και έδρα την οδό –, Τ.Κ., Νομού, κατά των με αριθμό: α)
..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής
Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού
Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 07.02.-31.12.2017 και γ)
..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού
έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά
έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία
ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας,
όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη
και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των
προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Ιωαννίνων, μειώθηκε η «ζημία του οικείου φορολογικού έτους» από το ποσό των 28.974,42€
βάσει δηλώσεως, σε 6.298,46€ βάσει ελέγχου, ήτοι **κατά το ποσό των 22.675,96€.**

❖ Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./
Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 07.02.-31.12.2017, μειώθηκε το «υπόλοιπο του
οικείου φόρου για έκπτωση», από το ποσό των 27.858,94€ βάσει δηλώσεως, σε 25.964,72€
βάσει ελέγχου, ήτοι **κατά το ποσό των 1.894,22€.**

❖ Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 του Ν.
4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε
βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 500,00€, επειδή στην ελεγκτική αρχή α) δεν
προσκόμισε το πλήθος των λογιστικών στοιχείων που αναφέρονται στο υπ' αριθμόν
Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 14 του
Ν. 4987/2022 και της παρ. 5 του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) και β) προσκόμισε
εκπρόθεσμα: βα) τα διπλογραφικά τηρούμενα λογιστικά της αρχεία και ειδικότερα το σύστημα
συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς
και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (Μηνιαία Ισοζύγια) και ββ) από τα λοιπά βιβλία,
το Μητρώο Παγίων και το Βιβλίο Απογραφών, που τηρήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2017,
σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 και περ. δ' της παρ. 2 του
άρθρου 54 του Ν. 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας
εισοδήματος και Φ.Π.Α., από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης
Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1124/11-06-2015 (Φ.Ε.Κ. Β' 1196/22-06-2015)- Πρόγραμμα Ελέγχου (Παράρτημα
III), για το φορολογικό έτος 2017 (διαχειριστική περίοδος 07.02.-31.12.2017), δυνάμει της υπ'
αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Σύμφωνα με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της
Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, λογιστικά έσοδα και δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα
ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, κατά το κρινόμενο
φορολογικό έτος 2017, ως ακολούθως:

Α) ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ)**Α1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΞΙΑΣ ΜΕ ΕΛΛΙΠΕΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Επωνυμία	Φορολογικό Στοιχείο	Καθ. Αξία	Περιγραφή
.....		750,00	.....
.....		7.932,00	Ηλεκτρολογικές Εργασίες
.....		201,61	Ηλεκτρολογικές Εργασίες
.....		201,61	Ηλεκτρολογικές Εργασίες
.....		200,00	Δίκτυο Αερίου
Σύνολο		9.285,22	

Α2) ΔΕΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΦΕΡΟΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Επωνυμία	Φορολογικό Στοιχείο	Καθ. Αξία	Φ.Π.Α.	Περιγραφή
.....	Τ.Δ.Α	48,40	11,61	DIESEL ΚΙΝΗΣΗΣ

Α3) ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΟΝΤΑΙ ΜΕ ΚΑΤΑΛΛΗΛΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

Κωδικός Λογαριασμού	Ημερομηνία	Φορολογικό Στοιχείο Κτήσης	Επωνυμία	Καθαρή Αξία
64-08-01-0087	23.06.2017	.....	.....	143,83
62-98-02-0036	21/07/2017	.....	.....	185,84
64-07-03-0087	03/07/2017			42,96
64-08-01-0087 & 64.07.03.0087	01.08.2017	.....	.....	11,14
	05.08.2017	.....		10,19
	08.08.2017	.....		21,72
	11.08.2017	.....		11,91
	12.08.2017	.....		1,95
	17.08.2017	.....		20,07
	21.08.2017	.....		5,00
	23.08.2017	.....		16,25
	01.09.2017	.....		3,14
	23.09.2017	.....		4,39
	26.09.2017	.....		2,97
62-03-99-0087	08/09/2017	.....	.....	181,82
64-08-01-0087 & 64.07.03.0087	01.09.2017	.....	.....	31,62
	13.09.2017	.....		14,80
	23.09.2017	.....		34,38
	06.10.2017	.....		6,00
	06.10.2017	.....		6,82
	09.10.2017	.....		5,92

	20.10.2017	.....		6,14
	27.10.2017	.....	.....	5,97
	27.10.2017	.....	.....	7,97
	11.11.2017	.....		7,09
	06.11.2017	.....		10,32
	13.11.2017	.....		6,04
	24.11.2017	.....	.....	11,68
	27.11.2017	.....		8,24
62-03-99-0087	01/11/2017	.....	.....	35,80
	21.11.2017	.....	.....	5,65
64-08-01-0087 & 64.07.03.0087	18.12.2017	.....	.....	13,45
	01.12.2017	.....		5
	11.12.2017	.....		17,5
	15.12.2017	.....		2,25
	18.12.2017	.....		7,5
	27.12.2017	.....		15,1
	29.12.2017	.....		13,99
61-03-01-0087	31/12/2017	.....	.....	390,50
	6/2017 Σύνολο			143,83
	7/2017 Σύνολο			228,80
	8/2017 Σύνολο			108,73
	09/2017 Σύνολο			262,62
	10/2017 Σύνολο			38,82
	11/2017 Σύνολο			84,82
	12/2017 Σύνολο			465,29
	Γενικό Σύνολο			1.332,91

A4) ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Δεν αναγνωρίζεται «ζημία από πώληση παγίου», ύψους 3.966,67 ευρώ, λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του φορολογικού στοιχείου αξίας Τ.Δ.Α. Νο, το οποίο τεκμηριώνει αφενός την πώληση του παγίου στοιχείου και αφετέρου τη «ζημία» που προέκυψε από τη «μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας» του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

A5) ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

Συνολικό Κόστος Μισθοδοσίας - Εργοδοτικών Εισφορών	Σύννομες Εξοφλήσεις Μισθοδοσίας - Εργοδοτικών Εισφορών	Μη εκπιπτόμενες Δαπάνες (σχ. περ. γ' και ιδ' άρθρο 23 ν. 4172/2013)
63.871,44	58.744,43	5.127,01

A6) ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Αποσβέσεις Βάσει Δήλωσης	Αποσβέσεις Βάσει Ελέγχου	Λογιστική Διαφορά βάσει ελέγχου
5.152,03	230,85	4.921,18

Α7) ΠΡΟΣΤΙΜΑ -ΠΟΙΝΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

A/A	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	Ποσό
1	Φόροι Μη εκπιπόμενοι	49,40
2	Κοινόχρηστες Δαπάνες Άνευ Φ.Π.Α.	43,07
3	Πρόστιμα και Προσαυξήσεις	1.050,00
	Σύνολο	1.142,47

Β) ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ**Β1) ΠΡΟΣΘΗΚΗ ΣΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΚΥΡΩΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

A/A	Περίοδος έκδοσης Ακυρωτικών Στοιχείων	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία
1	22.08.2017 - 29.11.2017	1.978,30	1.595,40
2	30.11.2017 - 31.12.2017	1.383,65	1.115,84
	ΣΥΝΟΛΑ	3.361,95	2.711,24

Θ) ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (ΔΑΠΑΝΩΝ) ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

A/A	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
1	ΕΛΛΙΠΕΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΞΙΑΣ	9.285,22
2	ΔΕΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΦΕΡΟΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	48,40
3	ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΟΝΤΑΙ ΜΕ ΚΑΤΑΜΗΛΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ	1.332,91
4	ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	5.127,01
5	ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ «ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ»,	3.966,67
6	ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	4.921,18
7	ΦΟΡΟΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΙ	49,40
8	ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΕΥ Φ.Π.Α.	43,07
9	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	1.050,00
	ΣΥΝΟΛΟ	25.823,86
	ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	(5.859,14)
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	19.964,72
	ΠΛΕΟΝ: ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΚΥΡΩΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	2.711,24
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	22.675,96

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Εσφαλμένα δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, το ΤΙΜ., έκδοσης «.....», κατά το φορολογικό έτος 2017, καθότι είναι κατατεθειμένο στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων το με αριθμό πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ιδιωτικό συμφωνητικό, στο οποίο περιγράφονται αναλυτικώς οι εργασίες και οι παρεχόμενες υπηρεσίες του εν λόγω παραστατικού.

Δεύτερος λόγος

Εσφαλμένα απορρίφθηκαν οι αποσβέσεις παγίων από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, καθότι το μητρώο παγίων έχει τεθεί στη διάθεση του ελέγχου και προσκομίστηκε επιπλέον ο από 8/12/2023 πίνακας παγίων της εταιρίας του, από τον οποίο προκύπτει το κόστος κτήσης και η ημερομηνία έκδοσης και καταχώρισης κάθε παραστατικού.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 21 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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 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, 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».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: «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, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, {...} , 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».

Επειδή , περαιτέρω, στο άρθρο 24 του Κ.Φ.Ε.. «Φορολογικές Αποσβέσεις» ορίζεται ότι: « 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. {...} 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. 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.

Επειδή, με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 715/1991, κρίθηκε ότι: «Από τις διατάξεις συνάγεται ότι το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών. {...} Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την ανωτέρω δαπάνη, με την αιτιολογία ότι τα δύο (2) τιμολόγια που εξεδόθησαν περιέχουν γενική και αόριστη αιτιολογία της δαπάνης και δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένες και εξειδικευμένες υπηρεσίες ή εξυπηρετήσεις με αποτέλεσμα να μη καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των παρασχεθεισών υπηρεσιών και της παραγωγικότητας της δαπάνης. (Σχετικές αποφάσεις Σ.τ.Ε. 2046/1994, Σ.τ.Ε. 1018/1996, Σ.τ.Ε. 2968/1988).

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και την αύξηση του εισοδήματος της, μη επιτρεπόμενου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσία εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου στην έννοια των γενικών εξόδων διαχειρίσεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (Σ.τ.Ε. 1602/2011).

Επειδή, η έννοια της παραγωγικότητας μιας δαπάνης που υπήρχε στον προηγούμενο Κ.Φ.Ε.(Ν.2238/1994), αντικαταστάθηκε από την έννοια του συμφέροντος της επιχείρησης, η οποία είναι γενικότερη και στην οποία εμπεριέχεται η έννοια της παραγωγικότητας και επομένως οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε., οι οποίες αφορούν στην παραγωγικότητα ή μη μιας δαπάνης, θεωρείται ότι ισχύουν, ως προς την ουσία τους και δύνανται να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο για την ερμηνεία της έννοιας του συμφέροντος της επιχείρησης και συνεπώς της δαπάνης ως εκπεστέας.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, με τις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν,

καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. 2. {...}. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β)... ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή, με το άρθρο 1§2 του Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας».

Επειδή, με τις παραγράφους 1 και 10 του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.{..} 10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί: α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο). β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό). γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο)».

Επειδή, με το άρθρο 4 παράγραφοι 1, 2, 4 και 10 του Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού). 2. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι. {...} 4. .Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται. {...} 10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή, με το άρθρο 5 παράγραφοι 1, 2, 3, 5 , 7 και 10 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου. {...} **2.** Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου **1**, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. **3.** Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. {...} **5.** Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. {...} **7.** Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. {...} **10.** Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύντομη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο **9 «Περιεχόμενο τιμολογίου»** του **Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** ορίζεται ότι: «**1.** Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες, στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο...».

Επειδή, σύμφωνα με την Εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1003/31-12-2014** αναφέρεται ότι: « {...} **Παράγραφος 1.9.1.1** 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».

Επειδή, με την περ. **1** της παραγράφου **10** του άρθρου **4** της **ΠΟΛ. 1003/31.12.2014** διευκρινίσθηκε ότι: « **4.10.1** Δεν απαιτείται η τήρηση ξεχωριστού αρχείου για τις πληροφορίες του άρθρου 4, όταν οι ίδιες πληροφορίες είναι διαθέσιμες από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες». 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) **πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.** Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις 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 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....γ) **εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.** Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον

εκδότη τους.... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής...».

Αναφορικά με το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο εκδόσεως «.....»

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και το φάκελο της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2017, προκύπτει ότι: «Το κάτωθι δικαιολογητικό δαπανών δεν περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 4308/2014, ήτοι αναφορά για την ποσότητα και το είδος των χρησιμοποιημένων υλικών, την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών ή αναφορά σε οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, όπως καταρτισθείσα σύμβαση ή συμφωνητικό, σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου 1003/2015, από το οποίο να προκύπτουν τα παραπάνω. Αντιθέτως υπάρχει αόριστη αναφορά εκτέλεσης εργασιών, χωρίς πρόσθετη τεκμηρίωση. Λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις α) της παρ. 2 του άρθρου 8 και β) των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 το οικείο φορολογικό στοιχείο δεν γίνεται δεκτό από τον έλεγχο, όπως παρακάτω:

Επωνυμία	Φορολογικό Στοιχείο	Καθαρή Αξία	Περιγραφή
.....	TIM	7.932,00	Ηλεκτρολογικές Εργασίες

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης της εν λόγω δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους. (Σ.τ.Ε. 1898 -1899/90, Σ.τ.Ε. 715/91, Σ.τ.Ε. 2968/1988, Σ.τ.Ε. 2046 -2482/1994, Σ.τ.Ε. 1018/1996, Σ.τ.Ε. 1754/2000)».

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και αόριστα ότι, εσφαλμένα δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της, το TIM. 29/05-12-2017, έκδοσης της επιχείρησης «.....», κατά το φορολογικό έτος 2017, καθότι είναι κατατεθειμένο στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων το με αριθμό πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ιδιωτικό συμφωνητικό, στο οποίο περιγράφονται αναλυτικώς οι εργασίες και οι παρεχόμενες υπηρεσίες του εν λόγω παραστατικού.

Επειδή, το παραπάνω εκδοθέν τιμολόγιο δεν καλύπτει τις ελάχιστες απαιτήσεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σύμφωνα με τη συμπλήρωσή του και ειδικότερα δεν περιλαμβάνει σαφή περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σώμα του ανωτέρω τιμολογίου, δε γίνεται καμία αναφορά ή παραπομπή επ' αυτού στο επικαλούμενο ιδιωτικό συμφωνητικό.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τις «αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων»

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και το φάκελο της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2017, προκύπτει ότι: «Δεν είναι ευχερής στον πίνακα υπολογισμού αποσβέσεων η ταυτοποίηση του κόστους κτήσης της πλειοψηφίας των παγίων για τα οποία πραγματοποίησε αποσβέσεις. Συγκεκριμένα, η καταχώρηση στο ημερολόγιο και στο αναλυτικό καθολικό των φορολογικών στοιχείων βάσει των οποίων αποκτήθηκαν τα οικεία πάγια χρησιμοποιεί τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς οι οποίοι δεν αναπαράγονται στην εν λόγω κατάσταση. Λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των παρ. 3 και 10 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) ο έλεγχος αποφάινεται ότι η εν λόγω ταυτοποίηση είναι μη εφικτή και ως εκ τούτου σύμφωνα και με τις διατάξεις της παρ. γ' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 (Ε.Λ.Π.) ο υπολογισμός αποσβέσεων, για το φορολογικό έτος 2017, δεν αποδεικνύεται με κατάλληλο δικαιολογητικό ώστε να επιτρέπεται στο σύνολο η έκπτωση τους, όπως πίνακες παρακάτω:

Πίνακας Υπολογισμού Αποσβέσεων για Πάγια που ταυτοποιήθηκαν από τον έλεγχο				
Κωδικός	Περιγραφή	Ημ. κτήσης	Αξία κτήσης	Απόσβεση
11-07-01-0000	Εγκατάσταση Κλιματιστικού	13.06.2017	790,32	15,81
11-07-01-0001	Τζαμαρία Μαγαζιού	08.06.2017	339,12	6,78
11-07-01-0002	Συντήρηση Καυστήρα	14.06.2017	60,00	1,20
11-07-01-0003	Πόρτα με Κοιλοδοκούς	26.06.2017	490,00	9,80
14-00-01-0000	Καρέκλα	27.03.2017	4.000,00	33,33
14-00-01-0001	Υφάσματα	11.06.2017	456,45	22,82
14-00-01-0004	Συρτάρι Μεταλλικό	29.06.2017	40,32	2,02
14-03-01-0000	Projector Benq	27.03.2017	700,00	52,50
14-03-01-0006	Ηχητικός Εξοπλισμός	28.07.2017	370,00	15,42
14-09-01-0154	Εξοπλισμός Μπαρ	28.07.2017	875,00	36,46
14-09-01-0155	Μιξερ Ζαχαρ/κης	05.07.2017	357,00	11,90
14-09-01-0156	Φουρνάκι Πίτσας	14.08.2017	420,00	3,50
14-09-01-0161	Σκούπα Karcher	25.07.2017	298,39	12,43
14-09-01-0162	Φούρνος Πίτσας	02.10.2017	412,90	6,88
Σύνολο			9.609,50	230,85

Αποσβέσεις Βάσει Δήλωσης	Αποσβέσεις Βάσει Ελέγχου	Λογιστική Διαφορά βάσει ελέγχου
5.152,03	230,85	4.921,18

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται ότι, προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή, το μητρώο παγίων και τον από «πίνακα παγίων» της επιχείρησής της, από τον οποίο προκύπτει το κόστος κτήσης και η ημερομηνία έκδοσης και καταχώρισης κάθε παραστατικού, χωρίς να αναφέρεται στο αρχείο (ημερολόγιο) στο οποίο καταχωρήθηκε αναλυτικά κάθε συναλλαγή απόκτησης των παγίων της, προκειμένου να είναι ευχερής, η ταυτοποίηση του κόστους κτήσης εκάστου ενσώματου στοιχείου στον «πίνακα υπολογισμού αποσβέσεων» και ο έλεγχος της απομείωσης αυτών.

Επειδή, από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, δεν καθίσταται ευχερής, η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων από τη φορολογική αρχή, των πληροφοριών που απαιτούνται για τα κτηθέντα ενσώματα στοιχεία της οντότητάς της και ο έλεγχος απομείωσης της αξίας εκάστου περιουσιακού στοιχείου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως

αιτιολογημένες, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός για τις «μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», συνολικής αξίας **7.111,54€**, του κρινόμενου φορολογικού έτους 2017, που άπτονται της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, περαιτέρω δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός για τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους, της καθαρής αξίας **2.711,24€**, των ειδικών ακυρωτικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.), για τα οποία δεν τήρησε αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση εκάστου πελάτη.

Επειδή, ακολούθως από την προσφεύγουσα δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός, για φορολογητέες εκροές και του φόρου αυτών, ποσών 2.711,23€ και 650,70€, αντίστοιχα και για φορολογητέες εισροές και του φόρου αυτών, ποσών 1.381,31€ και 1.243,52€, αντίστοιχα, της φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2017, που άπτονται του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

Επειδή, τέλος δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός, για την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο, ύψους 500,00€, επειδή δεν προσκόμισε τα λογιστικά στοιχεία που αναφέρονται στο υπ' αριθμόν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και β) προσκόμισε εκπρόθεσμα, τα Μηνιαία Ισοζύγια με το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού, το Μητρώο Παγίων και το Βιβλίο Απογραφών, που τηρήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2017.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα «Εργασίες Διαμόρφωσης ή Ανέγερσης Κτίσματος ή Άλλου Είδους Κατασκευών» και έδρα την οδό -, Τ.Κ., Νομού, ήτοι την επικύρωση των υπ' αριθμ., α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 07.02.-31.12.2017 και γ) Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017.

Φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή Ζημία		(28.974,42)	(6.298,46)	(6.298,46)	(22.675,96)
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Τέλος επιτηδεύματος		733,33	733,33	733,33	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		733,33	733,33	733,33	0,00

2) Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 07/02/2017 – 31/12/2017.

Φορολογική περίοδος 07/02/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	135.241,30	137.952,53	137.952,53	2.711,23
Αξία φορολογητέων εισροών	259.198,96	257.817,65	257.817,65	(1.381,31)
Φόρος εκροών	32.457,91	33.108,61	33.108,61	650,70
Υπόλοιπο φόρου εισροών	60.316,85	59.073,33	59.073,33	(1.243,52)
Πιστωτικό υπόλοιπο	27.858,94	25.964,72	25.964,72	(1.894,22)
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	27.858,94	25.964,72	25.964,72	(1.894,22)

3) Επί της υπ' αριθμόν Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	500,00€	500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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

