



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1399

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία **24/01/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά:

- 1) της με αριθμό/27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και
- 2) της με αριθμό/27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε 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:

Με την με αριθμό/27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 33.804,63€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 16.902,32€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 50.706,95€.

Με την με αριθμό/27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.758,16€ και πρόστιμο άρθρου 58Α Ν 4987/2022 ύψους 1.379,08€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.137,24€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 27-12-2023 εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Καρδίτσας, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../04-10-2021 εντολής ελέγχου του προϋσταμένου της.

Από τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, μεταξύ άλλων, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα «οδικές μεταφορές εμπορευμάτων με φορτηγό», δαπάνες μετακίνησης - διαμονής, συνολικού καθαρού ποσού αξίας 63.417,08€ πλέον ΦΠΑ 2.758,16€, διότι δεν προσκομίστηκε κανένα νόμιμο συμπληρωματικό - διευκρινιστικό φορολογικό στοιχείο των διατάξεων των Ε.Λ.Π. από το οποίο να προκύπτει η συνάφεια τους με την επαγγελματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας - επιχείρησης.

Ειδικότερα, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι κάτωθι δαπάνες:

<u>ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΞΟΔΑ</u> <u>ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</u> <u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017</u> <u>ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ</u> <u>(ΩΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΕΚΤΥΠΩΣΗ</u> <u>ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ)</u> <u>«.....»</u>	<u>ΠΟΣΑ</u> <u>ΒΙΒΛΙΩΝ</u> <u>ΣΥΝΟΛΑ</u> <u>ΕΤΟΥΣ</u> <u>2017</u> <u>ΕΥΡΩ</u>	<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ</u> <u>ΔΙΑΦΟΡΑ</u> <u>ΚΑΘΑΡΗ</u> <u>ΑΞΙΑ</u>
ΤΟΚΟΙ ΚΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	27,00	/
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	36.324,60	36.158,36
ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ	51.930,55	/
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ	44.240,39	/
ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ	40.535,79	/
ΔΙΟΔΙΑ	1.454,57	/
ΚΑΥΣΙΜΑ ΜΕ ΦΠΑ (*)	2.464,49	2.464,49
ΚΑΥΣΙΜΑ	43.704,82	/
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ	853,32	/
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	645,16	/
ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	43.491,43	/
ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	11.878,87	/
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ (*)	7.026,13	7.026,13
ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	1.050,00	/
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	5.009,86	/
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ (*)	316,46	316,46
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	882,00	/
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ (*)	10.902,16	10.902,16
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ (*)	6.549,48	6.549,48
ΕΝΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	64.859,08	/
ΕΝΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	4.552,00	/
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	2.001,52	/
ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΕ ΤΑΜΕΙΑ	2.015,40	/
ΣΥΝΟΛΟ	382.715,08	63.417,08

ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΕ ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ		
ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ Ν.2859/2000		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2017	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
Α ΤΡΙΜΗΝΟ	4.733,92	774,87
Β ΤΡΙΜΗΝΟ	4.294,09	1.030,58
Γ ΤΡΙΜΗΝΟ	3.825,12	497,37
Δ ΤΡΙΜΗΝΟ	3.502,43	455,34
ΣΥΝΟΛΑ ΕΥΡΩ	16.356,56	2.758,16

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι δεδομένου του αντικειμένου των εργασιών της (Οδικές μεταφορές εμπορευμάτων στο εσωτερικό και εξωτερικό της χώρας) τα κυρίως έξοδα της επιχείρησης περιλαμβάνουν εκτός των άλλων τη συντήρηση του επαγγελματικού εξοπλισμού (οχήματα) και τα έξοδα που συνδέονται με τη μετακίνηση του οχήματος και τα οποία πραγματοποιούνται στις περισσότερες περιπτώσεις με αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (πχ διόδια, καύσιμα, έξοδα διαμονής και σίτησης). Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται το άρθρο 22 του Ν 4172/2013, με το οποίο τίθεται γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι εκπίπτουν καταρχήν όλες. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους 63.417,08€ προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς η επιχείρηση υπήρξε πληττόμενη από καιρικά φαινόμενα το έτος 2020 (φαινόμενο Ιανός) και μέσα στις ζημιές που υπέστη ήταν και μέρος του αρχείου παρελθόντων ετών. Η μη προσκόμιση των αναφερόμενων δικαιολογητικών, πέραν των ΑΛΠ, οφείλεται σε ανωτέρα βία οφειλόμενη σε ακραία καιρικά φαινόμενα.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων 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.....».

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, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 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 δραστηριότητα2. 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, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 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 συνήθεις 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....”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)....., β)....., γ) Ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες και δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«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 εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες 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 εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει, ,....** γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να 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.

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](#).

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](#).

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](#).».

Επειδή, στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: [Άρθρο 30§1](#): «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.....». Στο άρθρο 32§1: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,».

Επειδή, όλα τα ανωτέρω συνιστούν μεν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης των δαπανών, αλλά η κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. Θα πρέπει ο ασκών επιχειρηματική δραστηριότητα να μπορεί να αποδείξει (αν αυτό απαιτηθεί) ότι η δαπάνη έγινε με σκοπό την δημιουργία εσόδων και στόχος, ήταν η αύξηση αυτών.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ)- ΔΑΠΑΝΕΣ (Εγκεκριμένες Εγγραφές) για το έτος 2017, η προσφεύγουσα δήλωσε δαπάνες αξίας 63.417,08€ πλέον ΦΠΑ 2.758,16€, ως κάτωθι:

<u>ΔΑΠΑΝΕΣ (Εγκεκριμένες Εγγραφές)</u>				
<u>Έτος Αναφοράς 2017</u>				
<u>Υποβάλλων</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>	<u>.....</u>
<u>Μήνας</u>	<u>Α/Α ΠΑΚΕΤΟΥ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΥΠΟΒΟΛΗ</u>
3	44848961	10.713,76	615,41	04/04/2018
6	44849544	18.726,33	1.190,04	04/04/2018
9	44849575	17.194,10	497,37	04/04/2018
12	44849607	16.782,89	455,34	04/04/2018
	ΣΥΝΟΛΑ	63.417,08	2.758,16	

Επειδή, για την έκπτωση των ως άνω δαπανών προσκομίστηκαν αποκλειστικά πολυάριθμες αποδείξεις λιανικής πώλησης (ΑΛΠ), οι οποίες δεν έγιναν δεκτές, διότι αφορούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες φυσικών προσώπων, χωρίς να προκύπτει η ταυτότητά τους. Οι συγκεκριμένες δαπάνες, εκτός από την καταχώριση στο απλογραφικό βιβλίο, δεν αναγράφονται σε αναλυτική κατάσταση, ούτε τηρείται παράλληλα ιδιαίτερο αρχείο (φάκελος) για κάθε ταξίδι, με τα σχετικά δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τις μετακινήσεις, διαμονές κ.λπ. Ειδικότερα, δεν προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση περαιτέρω δικαιολογητικά, πέραν των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), ώστε αφενός να διαπιστωθεί ότι οι επίμαχες δαπάνες διαμονής, σίτισης, μεταφοράς πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες λειτουργίας της, αφετέρου να ελεγχθούν οι ακριβείς ημερομηνίες, και να αντιστοιχιστούν με τα ονόματα των εργαζομένων για υπηρεσία που τους έχει ανατεθεί.

Επειδή, από τα σχετικά παραστατικά (ΑΛΠ) δεν προκύπτει το πρόσωπο που πραγματοποίησε τη σχετική δαπάνη, προκειμένου να διασταυρωθεί η σχέση του προσώπου αυτού με την προσφεύγουσα με αποτέλεσμα να καθίσταται ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αδυνατεί να προσκομίσει επιπλέον δικαιολογητικά, πέραν των ΑΛΠ, για λόγους ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα διότι είναι πληττόμενη της κακοκαιρίας Ιανός κατά το έτος 2020. Εξαιτίας του εν λόγω ακραίου καιρικού φαινομένου καταστράφηκε μέρος του αρχείου παρελθόντων ετών που τηρούνταν στην επιχείρηση.

Επειδή, στο άρθρο 61 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι : «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.».

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ. 255 ΑΚ, παρ. 6 [άρθρου 10](#) του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι.

Επειδή, στην ΠΟΛ1252/20.11.2015 ορίζεται ότι «Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν.

Επειδή, σε περιπτώσεις φυσικών καταστροφών, οι εν γένει καταστροφές ή απώλειες πρέπει να τεκμηριώνονται από εκθέσεις ή βεβαιώσεις αρμόδιας δημόσιας υπηρεσίας, η οποία διενήργησε επιτόπια αυτοψία και διαπίστωσε το πραγματικό γεγονός της καταστροφής, το οποίο

δεν ήταν δυνατό να αποτρέψει ο φορολογούμενος ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών της δεν προσκομίζει κάποιο σχετικό έγγραφο (βεβαίωση ή πιστοποιητικό) επιβεβαιωτικό της καταστροφής των αρχείων της, παρά μόνο αντίγραφο του αριθμού εμβάσματος4QVIZ2 της Εθνικής Τράπεζας, ακατάσχετου ποσού 2.130,20€, το οποίο δεν προκύπτει καν εάν αφορά καταβολή χρημάτων εξαιτίας καταστροφών από την κακοκαιρία Ιανός.

Κατόπιν των ανωτέρω

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/24-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της Κοινωνίας Αστικού Δικαίου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ'αριθμ./27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	50.706,95	50.706,95

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

2) Υπ'αριθμ...../27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	4.137,24	4.137,24

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν 4987/2022, όπως ισχύει.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.