



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18 -11-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3087**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

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

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 1069/04-03-2014 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 06-07-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ....., η οποία εδρεύει επί της οδού....., κατά της υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 01/07/2021 έως 30/06/2022, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06-07-2024 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ..... 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:

Με την με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου φορολογικού έτους 01/07/2021 έως 30/06/2022 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος, ποσού 31.766,04€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.883,02 και Τέλος επιτηδεύματος 600,00€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **48.249,06€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου σε βάρος της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «.....», δυνάμει των με αριθ./18-01-2024,/14-05-2024 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. για την ελεγχόμενη περίοδο 01/07/2021 – 30/06/2022.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στο κρινόμενο φορολογικό έτος, ο έλεγχος αφού διαπίστωσε τα κάτωθι: α) μη καταχώρηση φορολογικών στοιχείων εσόδων ύψους 50.836,12€, β) μη καταχώρηση εσόδων από ακίνητα ύψους 850,00€, γ) ανακριβή καταχώρηση φορολογικών στοιχείων ύψους 6.340,00€ και δ) λογιστικές διαφορές ύψους 86.365,00€ προσδιόρισε τα αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) των τηρούμενων βιβλίων της προσφεύγουσας, ως εξής:

	ΕΤΟΣ 2022
ΚΕΡΔΗ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΔΗΛΩΣΗΣ	115.699,40€
ΠΛΕΟΝ: ΜΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	50.836,12€
ΠΛΕΟΝ: ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	6.340,00€
ΠΛΕΟΝ: ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	850,00€
ΠΛΕΟΝ: ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	86.365,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	260.090,52€

Ειδικότερα:

1. Ως προς τη μη καταχώρηση φορολογικών στοιχείων εσόδων ύψους 50.836,12€

Λόγω του ότι η προσφεύγουσα έχει ως διαχειριστική περίοδο 01/7/2021 -30/06/2022 και οι βεβαιώσεις εκκαθαρίσεων των ασφαλιστικών εταιρειών αφορούν την περίοδο 01/01-31/12/2021 και 01/01-31/12/2022, ο έλεγχος ζήτησε από τις ασφαλιστικές εταιρείες τα έσοδα από εκκαθαρίσεις και προμήθειες της ελεγχόμενης περιόδου 01/07/2021-30/06/2022 και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε καταχωρημένα στο βιβλίο της έσοδα συνολικού ποσού **10.960,50€** καθώς και έσοδα συνολικού ποσού **39.875,62€** τα είχε μη ορθά καταχωρημένα στον λογ. 56 «Δεδουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων», ενώ από κανένα δικαιολογητικό δεν προκύπτει ότι τα έσοδα αυτά είναι της επόμενης χρήσης που προεισπράχθηκαν στο κρινόμενο φορολογικό διάστημα.

2. Ως προς τις λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού **86.365,00€**

Αφορούν σε δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ν. 4172/2013 ως κάτωθι:

Αιτιολογία	ΠΟΣΟ (ΣΕ ΕΥΡΩ)
1. Μη προσκόμιση των παραστατικών κατά παράβαση του άρθρου 22 του ΚΦΕ	8.805,67
2. Διπλή καταχώρηση	204,33
3. Ελλιπής περιγραφή κατά παράβαση του άρθρου 22 του ΚΦΕ	9.500,00
4. Δεν καταβλήθηκαν ασφαλιστικές εισφορές κατά παράβαση του άρθρου 23 περ. γ του ΚΦΕ	5.287,54
5. Διαχωρισμός δαπανών κινητής τηλεφωνίας (εκπίπτει το 50%) κατά παράβαση του άρθρου 22 του ΚΦΕ	59,46
6. Δαπάνη (διαχωρισμός) ασφάλειας για το ΕΙΧ ΙΚΝ2996, κατά παράβαση των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ	29,10
7. Δαπάνη Τελών Κυκλοφορίας και ασφάλειας, για το ΕΙΧ ΙΖΚ6641 μεγάλου κυβισμού	1.664,46
8. Προσωπικές δαπάνες κατά παράβαση των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ	3.345,59
9. Αποσβέσεις κατά παράβαση των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ	6.855,89
10. Δαπάνες ρεύματος (διαχωρισμός – αυτοτέλεια χρήσεων)	369,00
11. Μη προσήκον φορολογικό στοιχείο	119,04
12. Μη εκπιπώμενος ΦΠΑ από την αγορά του ΕΙΧ ΙΖΚ6641	1.374,00
13. Προβλέψεις εξόδων επόμενης χρήσης (αυτοτέλεια των χρήσεων)	5.952,00
14. Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις κατά παράβαση του άρθρου 23 περ ε του ΚΦΕ	117,95
15 Εκκαθάριση διαφόρων εξόδων (φάρμακα τσιγάρα, δαπάνες super Market, καύσιμα, διόδια, έξοδα διατροφής πελατών ή εργαζομένων Και φιλοξενούμενων	42.680,97
Σύνολο	86.365,00

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, προβάλλοντας τα κάτωθι:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής - Μη νόμιμα τα πορίσματα της Φορολογικής Διοίκησης, ως προς τα εισοδήματα της.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, οι οντότητες που επιλέγουν να τηρούν λογιστικό σύστημα έως 30 Ιουνίου, όταν συναλλάσσονται με οντότητες που τηρούν λογιστικό σύστημα που ταυτίζεται με το ημερολογιακό – φορολογικό έτος χρήζουν διαφορετικής αντιμετώπισης προκειμένου να διαπιστωθεί ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος τους κατ' άρθρο 8 παρ. 4 του ν.4172/2013 καθώς αυτές μειονεκτούν αφού οι αντισυμβαλλόμενοι τους δεν τους προμηθεύουν άμεσα και εν πάσει περιπτώσει έγκαιρα, τα αναγκαία έγγραφα, για παράδειγμα βεβαιώσεις προκειμένου να διασταυρώνεται το εισόδημα των οντοτήτων , των οποίων λήγει η φορολογική περίοδος έως 30 Ιουνίου.

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έχουσα ως δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών ασφαλιστικού πράκτορα και συμβούλου συναλλασσόμενη με εταιρείες ασφαλιστικών πρακτόρων, αποκομίζοντας κέρδος μέσα από τις σχετικές προμήθειες και έχοντας επιλέξει νομίμως το φορολογικό έτος να μην ταυτίζεται με το ημερολογιακό αλλά να λήγει την 30 Ιουνίου, τούτο είχε ως συνέπεια να μην είναι σε θέση να γνωρίζει τις ακριβείς δοσοληψίες της καθ' ο χρόνο υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς ευρίσκεται εν μέσω του φορολογικού έτους για τους αντισυμβαλλόμενους της, με αποτέλεσμα να μην είναι διαθέσιμοι οι τελευταίοι να της χορηγήσουν τις αναγκαίες βεβαιώσεις.

Για τους προαναφερόμενους λόγους καθ' ο χρόνο υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία η επίμαχη δήλωση φόρου δεν τις είχαν χορηγηθεί από τους αντισυμβαλλόμενους της τα αναγκαία έγγραφα που θα βεβαίωναν με τρόπο οριστικό το εισόδημά της από τις προμήθειες, τούτο δε είχε ως συνέπεια να κληθεί να προχωρήσει ως προς τα επίμαχα έσοδα σε μια εύλογη εκτίμηση των, ως είχε σχετική υποχρέωση εν των Ελληνικών λογιστικών Προτύπων.

Τούτο σε καμία περίπτωση δεν παραβιάζει τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας καθώς ούτως η άλλως τα τελικώς σχηματισθέντα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας από τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες ασφαλιστικών πρακτόρων συμπεριλήφθηκαν στην αμέσως επόμενη διαχειριστική περίοδο, ήτοι μετά την 30.06.2022 και στη δήλωση φόρου που ακολούθησε και τούτο διότι είχαν μεσολαβήσει οι οικείες βεβαιώσεις .

Σε κάθε περίπτωση οι βεβαιώσεις που διατηρεί ει χείρας της η Φορολογική Διοίκηση δεν ευρίσκονταν εις χείρας της προσφεύγουσας εταιρείας – και ούτε θα μπορούσαν άλλωστε – καθ' ο χρόνο υποβάλλονταν η οικεία δήλωση φόρου.

Επίσης ισχυρίζεται ότι εν όψει της φύσης των εισοδημάτων της – ήτοι εισοδημάτων υπό την αίρεση ακύρωσης- ο διαδραμών χρόνος ασκεί επιρροή ως προς την οριστικότητά των.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής- Μη νόμιμα τα πορίσματα της Φορολογικής Διοίκησης, ως προς την εκπαισιμότητα των υπόψη δαπανών της.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί μη παραγωγικών δαπανών που πραγματοποίησε την κρινόμενη χρήση είναι αβάσιμη καθώς στερείται σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένη αιτιολογίας.

Οι δαπάνες αυτές αφορούν :

α) την καταβολή ασφαλιστρών οχημάτων, τελών κυκλοφορίας και αποσβέσεων καθώς και ότι το χρησιμοποιούμενο όχημα είναι μεγάλου κυβισμού και μεγάλου όγκου και επομένως δεν χρησιμοποιήθηκε για επαγγελματικές ανάγκες αλλά για προσωπικές,

β) τις δαπάνες ρουχισμού και ενδυμασίας,

γ) τις δαπάνες εξόδων μετακίνησης, διοδίων, στάθμευσης, γευμάτων και εν γένει εξόδων παράστασης, και εσωτερικής διακόσμησης.

Ως προς τον 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 27 του ν.5104/2024) 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 το άρθρο 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Άρθρο 8 - Φορολογικό έτος

- 1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.**
- 2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1 ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.**
- 3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.**
- 4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.....»**

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1223/2015 ορίζεται ότι:

«...4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατά εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις πιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του Ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

Εξαίρεση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.χ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει σε γυμναστήρια,

υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες. Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα είσπραξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.....»

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 δραστηριότητα 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 και 5 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), 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. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «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 παρ. 7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 11 - Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.....»

Επειδή, στο άρθρο 17 του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές: α) ...β)γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. δ) .ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου. στ) ..ζ) η) .θ)

8. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Επειδή, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «Λογιστικό σύστημα (accounting system): Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά).Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: ... ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους,

περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία. **3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.».**

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 της ΓΓΔΕ, στην παρ 5 του άρθρου 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία, ορίζεται ότι: «3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.....

Περαιτέρω στην παρ 12 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «3.4 Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption) κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά».

Επειδή, εν προκειμένω διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με κύρια δραστηριότητα «.....» για το φορολογικό έτος 01/07/2021-30/06/2022 και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε καταχωρήσει έσοδα συνολικού ποσού 50.836,12€.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ (σελ. 25) προκύπτει ότι:

Η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, Εκκαθαρίσεις - Βεβαιώσεις Προμηθειών ως κάτωθι:

Α) Από την.....

Την 21/02/2022 Εκκαθάριση - Βεβαίωση Προμηθειών περιόδου 1/1/2021-31/12/2021 ποσού 31.089,87 €.

Την 14/02/2023 Εκκαθάριση - Βεβαίωση Προμηθειών περιόδου 1/1/2022-31/12/2022 ποσού 52.545,64 €.

Β) Από.....:Την 31/12/2021 Εκκαθάριση Προμηθειών Λοιπών Αμοιβών περιόδου 1/1/2021-31/12/2021 ποσού 34.923,21 €.

Την 31/12/2022 Εκκαθάριση Προμηθειών Λοιπών Αμοιβών περιόδου 1/1/2022-31/12/2022 ποσού 40.311,27 €.

Γ) Από

Την 15/2/2022 Βεβαίωση - Εκκαθάριση Προμηθειών και Λοιπών Δικαιωμάτων επί παραγωγής περιόδου 1/1/2021-31/12/2021 ποσού 2.753,39 €.

Την 24/2/2023 Βεβαίωση - Εκκαθάριση Προμηθειών και Λοιπών Δικαιωμάτων επί παραγωγής περιόδου 1/1/2021-31/12/2021 ποσού 3.174,14 €.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ως ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 1/7/2021 - 30/6/2022 και οι βεβαιώσεις εκκαθαρίσεις των ως άνω ασφαλιστικών εταιρειών αφορούν περιόδους 1/1/2021-31/12/2021 και 1/1/2022-31/12/2022, ο παρόν έλεγχος ζήτησε από τις

ασφαλιστικές εταιρείες τα έσοδα που αφορούν την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/7/2021-30/6/2022, όπου και προέκυψαν τα κάτωθι:

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΙΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ 01/07/2021 - 30/06/2022	
.....	42.004,00 €
.....	37.848,74 €
.....	2.846,71 €
.....	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ	82.699,45€

Επειδή, ωστόσο η προσφεύγουσα εταιρεία έχει καταχωρήσει στα βιβλία της έσοδα ύψους 31.863,33€ ενώ ποσό ύψους **39.875,62€** έχει μεταφερθεί από τον λογ. 73 « Πιστωτικές συναλλαγές » στον λογ. 56 «Δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα επόμενων χρήσεων» προκειμένου αυτά να φορολογηθούν σε επόμενη χρήση.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, και αφού από κανένα στοιχείο δεν αποδείχθηκε ότι τα εν λόγω έσοδα από προμήθειες έχουν ορθά μεταφερθεί στο λ/σμο 56, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα έσοδα της ποσό από προμήθειες ύψους 50.836,12€ (=82.699,45-31.863,33€).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι οντότητες που επιλέγουν να τηρούν λογιστικό σύστημα έως 30 Ιουνίου, όταν συναλλάσσονται με οντότητες που τηρούν λογιστικό σύστημα που ταυτίζεται με το ημερολογιακό – φορολογικό έτος χρήζουν διαφορετικής αντιμετώπισης προκειμένου να διαπιστωθεί ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος τους κατ' άρθρο 8 παρ. 4 του ν.4172/2013 καθώς αυτές μειονεκτούν αφού οι αντισυμβαλλόμενοι τους δεν τους προμηθεύουν άμεσα και εν πάσει περιπτώσει έγκαιρα, τα αναγκαία έγγραφα, για παράδειγμα βεβαιώσεις προκειμένου να διασταυρώνεται το εισόδημα των οντοτήτων, των οποίων λήγει η φορολογική περίοδος έως 30 Ιουνίου. Επιπλέον επικαλείται ότι δεν παραβιάζει τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας καθώς ούτως η άλλως τα τελικώς σχηματισθέντα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας από τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες ασφαλιστικών πρακτόρων συμπεριλήφθηκαν στην αμέσως επόμενη διαχειριστική περίοδο, ήτοι μετά την 30.06.2022 και στη δήλωση φόρου που ακολούθησε και τούτο διότι είχαν μεσολαβήσει οι οικείες βεβαιώσεις και σε κάθε περίπτωση οι βεβαιώσεις που διατηρεί ει χείρας της η Φορολογική Διοίκηση δεν ευρίσκονταν εις χείρας της προσφεύγουσας εταιρείας – και ούτε θα μπορούσαν άλλωστε – καθ' ο χρόνο υποβάλλονταν η οικεία δήλωση φόρου.

Επειδή, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι και τους κάτωθι λόγους:

A. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 έχει δοθεί η δυνατότητα σε νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος να λήγει στις 30 Ιουνίου, ωστόσο η δυνατότητά τους αυτή, δεν τους απαλλάσσει από την υποχρέωση να συντάσσουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τις βασικές αρχές της λογιστικής και τις προαναφερόμενες διατάξεις των Ε.Λ.Π. οι οποίες ορίζουν η τήρηση των λογιστικών καταστάσεων να γίνεται σε κάθε περίπτωση με βάση τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου και της αυτοτέλειας των χρήσεων. Με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4172/2013 τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα δεν συνέταξε ορθά τις λογιστικές καταστάσεις της και δεν εμφάνισε σε αυτές το σύνολο των εσόδων που αφορούσαν το κρινόμενο φορολογικό διάστημα 01/07/2021 –

30/06/2022 με αποτέλεσμα να μην εμφανίσει στη υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος έσοδα από εκκαθαρίσεις προμηθειών ύψους 50.836,12€.

Β. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή ότι το επίμαχο ποσό ύψους 39.875,62€ που καταχωρήθηκε στο λογ. 56 «Δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα επόμενων χρήσεων» αφορά έσοδά της επόμενης χρήσης προκειμένου να φορολογούνται σε αυτήν.

Γ. Η προσφεύγουσα όφειλε να εφαρμόζει κατάλληλες δικλίδες, να λαμβάνει τα αναγκαία έγγραφα από τους αντισυμβαλλόμενους έτσι ώστε στα αποτελέσματά της να περιλαμβάνεται το σύνολο των εσόδων που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση.

Δ. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η προσφεύγουσα διαπιστώσει ότι η υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος της επόμενης από την κρινόμενη περίοδο περιέχει λάθος, μπορεί να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

Ως προς τον 2° ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: *«1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. 2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του.»*

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»*

Επειδή, σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι (ΔΕΑΦ Α 1034297 ΕΞ 2016/3.3.2016).

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: *«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:*

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

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

.....

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοίμορφη εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός 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)... 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... 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... 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.».

Επειδή, με το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.35) ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας προσθέτοντας μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, συνολικού ποσού 86.365,00€, όπως αναλυτικά αυτές παρουσιάζονται στη σελ. 3 της παρούσας απόφασης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αβάσιμα και χωρίς ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία έκρινε ως μη γενόμενες προς το συμφέρον της επιχείρησης τις δαπάνες που αφορούν το με αρ. κυκλ. όχημά της, δαπάνες ρουχισμού και ενδυμασίας, δαπάνες εξόδων μετακίνησης, διοδίων στάθμευσης, γευμάτων και εν γένει εξόδων παράστασης και εσωτερικής διακόσμησης.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται όμοιους ισχυρισμούς με αυτούς που είχε προβάλει στο με αριθ. πρωτ.υπόμνημά της, χωρίς να προσκομίζει ουδέν νεότερο στοιχείο ή δικαιολογητικό. Αντίθετα ο έλεγχος αναλυτικά και τεκμηριωμένα στις σελ. 26-34 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρει τους λόγους για τους οποίους απέρριψε τις ως άνω δαπάνες.

Επειδή, ειδικότερα αναφέρουμε ότι η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι το με αρ. κυκλ. (..... - 3960 κυβικών) είναι κοινόχρηστο όχημα – tool car, πλην όμως δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα πρόσφορο μέσο ή στοιχείο ώστε να προκύπτει ότι το ανωτέρω όχημα έχει παραχωρηθεί ή όχι σε εργαζόμενους της προσφεύγουσας και ομοίως δεν προσκομίστηκε κανένα πρόσφορο μέσο με το οποίο να προκύπτει η σύνδεση των μετακινήσεων αυτών με τους πελάτες και η χρήση του οχήματος για επαγγελματικούς λόγους. Εξάλλου αναφέρουμε ότι πρόκειται για ένα ιδιαίτερα μεγάλο κυβισμού όχημα και ότι ο έλεγχος έχει αναγνωρίσει τις δαπάνες του με αριθμ. οχήματος της προσφεύγουσας. Βάσει των ως άνω ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι οι δαπάνες του εν λόγω οχήματος αφορούν σε προσωπικές δαπάνες που δεν εκπίπτουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιβ' του ΚΦΕ.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλως αβασίμως και αορίστως κρίθηκαν οι δαπάνες ρουχισμού, αμφίεσης μη παραγωγικές καθώς άπασες είναι απολύτως αναγκαίες για την προώθηση των δραστηριοτήτων της, πλην όμως, από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος έχει λάβει υπόψη ότι η άσκηση του επαγγέλματος του ασφαλιστή εκ της φύσεως της απαιτεί συγκεκριμένη ενδυμασία αφού έχει ήδη αναγνωρίσει δαπάνες ρουχισμού συνολικού ποσού 1.266,10€. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι απορρίφθηκαν στο σύνολό τους οι δαπάνες ρουχισμού είναι ανυπόστατος.

Επειδή, σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που αφορούν δαπάνες εξόδων μετακίνησης, διοδίων, στάθμευσης, γευμάτων και εν γένει εξόδων παράστασης, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, συνιστούν παραγωγικά έξοδα της, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζει αναλυτικά μία εκάστη από αυτές. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι όσον αφορά τα λοιπά έξοδα λογ. 64.98.99.0000 και 63.98.08 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ 0% ΦΠΑ ΕΚΠΙΠΤΩΜΕΝΟΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» συνολικού ποσού 69.404,99€ ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ποσού 42.680,97€ ως κάτωθι:

- ποσού 1.906,76€ που αφορούν Α.Λ.Π. άνω των 100,00€ (φάρμακα, τσιγάρα, πούρα, τρόφιμα κλπ), κατά παράβαση του άρθρου 10 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013,
- ποσού 2.947,71€ που αφορά δαπάνες super market, καλλυντικά, καύσιμα, διόδια κλπ διότι δεν προκύπτει η σύνδεσή τους με την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας κατά παράβαση των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013,
- ποσού 37.826,50€ που αφορά Έξοδα διατροφής πελατών ή εργαζομένων και φιλοξενούμενων της, καθώς σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις των περ. θ) και ι) του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, αναγνωρίζεται μέχρι το 0,5% επί του ετήσιου ακαθαρίστου εισοδήματος της επιχείρησης για έξοδα διατροφής πελατών ή εργαζομένων και μέχρι το 0,5% επί του ετήσιου ακαθαρίστου εισοδήματος της επιχείρησης για έξοδα διατροφής φιλοξενούμενων προσώπων, ήτοι στην κρινόμενη περίπτωση συνολικό ποσό 4.170,13€. Συνεπώς δεν αναγνωρίζεται το υπερβάλλον ποσό 37.826,50€ (41.996,63€ - 4.170,13€).

Βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένη αιτιολογίας από μέρους της φορολογικής αρχής ως προς την εκπαισιμότητα των ως άνω επίμαχων δαπανών της, είναι **αβάσιμος**.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η δαπάνη εσωτερικής διακόσμησης που πραγματοποίησε είναι παραγωγική. Ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η εν λόγω δαπάνη που αφορά ποσό ύψους 5.952,00€ του λογ. 68.09 απορρίφθηκε από τον έλεγχο καθώς κρίθηκε ότι **δεν αφορά το κρινόμενο φορολογικό έτος 01/07/2021 έως 30/06/2022**, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 33) αναφέρεται ότι από τον έλεγχο των λογιστικών εγγραφών προκύπτει ότι χρεώθηκε ο λογ. 68.09 με 5.952,00€ με πίστωση λογ 50.00.00.0222 ΑΦΜΓια την εν λόγω δαπάνη προσκομίσθηκε στον έλεγχο το αρ./**5-12-2022** Τιμολόγιο της..... ΑΦΜ που αφορά υπηρεσίες εσωτερικής διαμόρφωσης και διακόσμησης επαγγελματικών χώρων. Από το εν λόγω τιμολόγιο δεν προκύπτει ότι έγιναν εργασίες έως 30/06/2022 και αυτό δεν παραπέμπει σε άλλα έγγραφα (σύμβαση) με την οποία να προκύπτουν αναλυτικά οι παρεχόμενες υπηρεσίες και ο χρόνος ολοκλήρωσης αυτών. Για την εξόφληση του ανωτέρω τιμολογίου προσκομίσθηκε έμβασμα με ημερομηνία 21-3-2024. Ως εκ τούτου ορθά ο έλεγχος απέρριψε την εν λόγω δαπάνη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη από 05/06/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 06-07-2024 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜκαι των επικύρωση της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογικό έτος 01/07/2021 – 30/06/2022

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Διαφορά Βάσει Ελέγχου	Διαφορά Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	31.766,04€	31.766,04€
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρου 31 ν. 3986/2011)	600,00€	600,00€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	15.883,02€	15.883,02€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.249,06€	48.249,06€

(αριθμ. πράξης/2024)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.