



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αθήνα, 11 / 12 / 2024

Αριθμός απόφασης: 3366

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που εκδόθηκε κατόπιν διαβίβασης του με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας που αφορούσε στην επιχείρηση, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2017 στην προσφεύγουσα, η οποία τηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα Σύμφωνα με το πόρισμα που αφορούσε στην ανωτέρω επιχείρηση, και στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την ως άνω εταιρεία, δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά αρχικά η με αρ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου και στη συνέχεια το με αρ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, προσκόμισε αντίγραφα των λογιστικών αρχείων που αφορούσαν μόνο τις μηνιαίες καταστάσεων εσόδων - εξόδων για τη χρήση 2017, καθώς και τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που ήταν καταχωρημένα και αφορούν την επιχείρηση Ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση των εν λόγω παραστατικών και συνέταξε την με αρ. πρωτ.έκθεση κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων.

Ακολούθως, τηνυποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, η 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και 1η τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το 4^ο τρίμηνο του έτους 2017, με τις οποίες αναμορφώθηκαν ως λογιστικές διαφορές και εξαιρέθηκαν ως μη εκπιπόμενες δαπάνες από τις φορολογητέες εισροές, τα ποσά των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που αναφέρονται στο σχετικό δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθαρής αξίας 52.786,00 € και Φ.Π.Α. 12.668,64 €, εκδόσεως της επιχείρησης

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στην προσκόμιση των λοιπών λογιστικών της αρχείων και στοιχείων (εκτός των προαναφερθέντων), κι έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη από την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται στα συστήματα «Taxis», «Elenxis», λοιπών εγγράφων που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου κι εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ.Σημείωμα με τις Διαπιστώσεις του και προέβη στην έκδοση των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου για την χρήση 2017, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα αιτήθηκε παρατάσεις προκειμένου να προσκομίσει τα λοιπά σχετικά στοιχεία, οι οποίες και της δόθηκαν και προσκόμισε επιπλέον στοιχεία μισθοδοσίας υπαλλήλων, καταβολών μισθών και εργοδοτικών εισφορών καθώς και κάποια παραστατικά Εσόδων - Εξόδων - Αγορών - Πληρωμών κλπ., χωρίς ωστόσο να προσκομισθεί το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω που υπέβαλε η προσφεύγουσα με τα υπομνήματα της, τελικά διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, πέρα από την λήψη των δέκα τριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση, (καθαρής αξίας 52.786,00 € και ΦΠΑ 12.668,64 €) τα οποία αφαίρεσε από τις δαπάνες της με τις σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ και η μη προσκόμιση πλήθους στοιχείων αγορών (καθαρής αξίας 187.585,04 € και ΦΠΑ 45.185,07 €) και η μη καταβολή εργοδοτικών εισφορών ποσού 7.955,71 € και δαπανών μισθοδοσίας ποσού 5.404,46 € με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

Κατόπιν αυτών των διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου τα φορολογητέα κέρδη και προέβη στην έκδοση:

- Της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 90.037,77 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 45.018,89 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 18.012,40 €, ήτοι συνολικό ποσό **153.069,06 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και ειδικότερα ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

- Το αναιτιολόγητο και αναπόδεικτο των αιτιάσεων της Φορολογικής Διοίκησης.
- Ενιαία και μη Διακριτή Έκθεση Ελέγχου για καταλογισμό Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. - Απουσία ιδιαίτερης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. - Συνεπακόλουθη παράβαση ουσιώδους τύπου ένεκα πλημμελούς αιτιολογίας και ύπαρξη τυπικής νομικής πλημμέλειας.
- Επί της Ουσίας της Φορολογικής Διαφοράς κατά βάση ισχυρίζεται αδυναμία προσκόμισης του συνόλου των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων καθώς έχει παρέλθει το διάστημα των πέντε ετών που είχε την υποχρέωση να διαφυλάσσει τα φορολογικά της αρχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ., ως ισχύει στην υπό κρίση υπόθεση, 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 που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος της δήλωσης του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) [.....].».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ως ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ, ως ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση, ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί

να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

- α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,
- β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [.....]

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. [.....]

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. [.....].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 15 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) [.....]

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 και [.....]

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», ορίζεται ότι:

«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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας [.....]

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/12-04-2017 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών», ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ (άρθρο 33 παρ.2 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται ότι η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου ΚΦΔ), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται:

«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, με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που εκδόθηκε κατόπιν διαβίβασης του με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας που αφορούσε στην επιχείρηση, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2017 στην προσφεύγουσα, η οποία τηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα Σύμφωνα με το πόρισμα που αφορούσε στην ανωτέρω επιχείρηση, και στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την ως άνω εταιρεία, δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά αρχικά η με αρ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με συνημμένη την

σχετική εντολή ελέγχου και στη συνέχεια το με αρ. πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, προσκόμισε αντίγραφα των λογιστικών αρχείων που αφορούσαν μόνο τις μηνιαίες καταστάσεων εσόδων - εξόδων για τη χρήση 2017, καθώς και τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που ήταν καταχωρημένα και αφορούν την επιχείρηση Ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση των εν λόγω παραστατικών και συνέταξε την με αρ. πρωτ.έκθεση κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων. Ακολούθως, τηνυποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, η 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και 1η τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το 4ο τρίμηνο του έτους 2017, με τις οποίες αναμορφώθηκαν ως λογιστικές διαφορές και εξαιρέθηκαν ως μη εκπιπόμενες δαπάνες από τις φορολογητέες εισροές, τα ποσά των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που αναφέρονται στο σχετικό δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθαρής αξίας 52.786,00 € και Φ.Π.Α. 12.668,64 €, εκδόσεως της επιχείρησης

Περαιτέρω στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στην προσκόμιση των λοιπών λογιστικών της αρχείων και στοιχείων (εκτός των προαναφερθέντων), κι έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη από την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται στα συστήματα «Taxis», «Elenxis», λοιπών εγγράφων που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου κι εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος διαπίστωσε λογιστικές διαφορές σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23β και ιδ του ΚΦΕ καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (φορολογικά στοιχεία, τρόπο εξόφλησης δαπανών άνω των 500,00 ευρώ καθώς και τρόπο εξόφλησης της μισθοδοσίας) και στην συνέχεια συνέταξε το με αριθ.Σημείωμα με τις Διαπιστώσεις του και προέβη στην έκδοση των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου για την χρήση 2017, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα αιτήθηκε παρατάσεις προκειμένου να προσκομίσει τα λοιπά σχετικά στοιχεία, οι οποίες και της δόθηκαν και προσκόμισε επιπλέον στοιχεία μισθοδοσίας υπαλλήλων, καταβολών μισθών και εργοδοτικών εισφορών καθώς και κάποια παραστατικά Εσόδων - Εξόδων - Αγορών - Πληρωμών κλπ., χωρίς ωστόσο να προσκομισθεί το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων.

Από την επεξεργασία των ανωτέρω που υπέβαλε η προσφεύγουσα με τα υπομνήματα της, τελικά διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ως προς τις δαπάνες, οι εξής τελικές διαφορές:

ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΩΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	187.585,04
ΜΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	7.955,71
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	5.404,46
ΣΥΝΟΛΟ	200.945,21

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τελικώς τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας για την χρήση 2017 στο ποσό των 200.945,21 € και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της κατά βάση ισχυρίζεται:
- Το ανατιολόγητο και αναπόδεικτο των αιτιάσεων της Φορολογικής Διοίκησης.

- Ενιαία και μη Διακριτή Έκθεση Ελέγχου για καταλογισμό Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. - Απουσία ιδιαίτερης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. - Συνεπακόλουθη παράβαση ουσιώδους τύπου ένεκα πλημμελούς αιτιολογίας και ύπαρξη τυπικής νομικής πλημμέλειας.
- Επί της Ουσίας της Φορολογικής Διαφοράς ισχυρίζεται αδυναμία προσκόμισης του συνόλου των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων καθώς έχει παρέλθει το διάστημα των πέντε ετών που είχε την υποχρέωση να διαφυλάσσει τα φορολογικά της αρχεία.

Επειδή, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά η με αρ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου και το με αρ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 του ΚΦΔ) για προσκόμιση λογιστικών αρχείων, ήτοι εντός του διαστήματος των πέντε (5) ετών που είχε την υποχρέωση κατ' ελάχιστον να διαφυλάσσει τα φορολογικά της αρχεία και το οποίο έληγε την 31-12-2023. Περαιτέρω σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 παρ.2 του ισχύοντος στην υπό κρίση περίπτωση ΚΦΔ, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ (εν προκειμένω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης την 17.11.2023) η φορολογούμενη έχει υποχρέωση διαφύλαξης έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ.

Ωστόσο στο εν λόγω αίτημα η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς και δεν προσκόμισε στην φορολογική αρχή, το σύνολο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων και καθώς οι δαπάνες, πέραν της εγγραφής τους στα τηρούμενα βιβλία, πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά (φορολογικά στοιχεία-τρόπος εξόφλησης αυτών), τα οποία όμως η προσφεύγουσα για αγορές καθαρής αξίας ποσού 187.585,04 € δεν προσκόμισε, ορθά κι αιτιολογημένα ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 του ΚΦΕ. Περαιτέρω δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά ως προς τον προβλεπόμενο τρόπο εξόφλησης της μισθοδοσίας ορθώς ο έλεγχος διαπίστωσε τις ανωτέρω λογιστικές διαφορές. Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της περί αναιτιολόγητου καταλογισμού και περί μη υποχρέωσής της στην διαφύλαξη και προσκόμιση των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ως προς τον ως άνω ισχυρισμό, περί ύπαρξης τυπικής πλημμέλειας λόγω μη ύπαρξης διακριτής Έκθεσης Ελέγχου για καταλογισμό Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., αναφέρουμε ότι από καμία διάταξη της ισχύουσας κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, νομοθεσίας δεν προβλεπόταν ότι απαγορεύεται η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για το ίδιο φορολογούμενο πρόσωπο και για τις ίδιες περιόδους ελέγχου να περιλαμβάνονται, αν και διακριτά, πάντως σε ένα ενιαίο έγγραφο, ενώ παράλληλα δεν υφίσταται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας που να έχει κρίνει το αντίθετο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Περαιτέρω και σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν προσδιορίζει οποιαδήποτε συγκεκριμένη βλάβη η οποία δεν μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα και στο άρθρο 79 παρ.5 περ.β του ΚΔΔ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της δεν προσκόμισε

στοιχεία προκειμένου να διαφοροποιηθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	90.037,77
ειδική εισφορά αλληλεγγύης	18.012,40
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	45.018,89
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	153.069,06

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.