



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1249

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α΄ 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β΄ /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά: α) της υπ΄ αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ΄ αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και γ) της υπ΄ αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987 (ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. Πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 69.027,63€ αντί του δηλωθέντος ποσού 35.390,67 και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 15.102,39€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 7.551,20€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.606,35€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 25.259,94€.

β) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 3.544,06€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.772,03€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 5.316,09€.

γ) Με την με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 300€ για την υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου 2016, από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται πρόστιμο 300€, ήτοι τρεις (3) περιπτώσεις χ 100€, κατά τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ.α' και 2 περ. α' του ΚΦΔ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2015. Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας ΚΑΛΜΙΕΡΓΕΙΑ ΕΠΙΤΡΑΠΕΖΙΩΝ ΣΤΑΦΥΛΙΩΝ, και την υπό κρίση περίοδο τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ απέστειλε στον προσφεύγοντα μέσω της εφαρμογής e-ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ το με αριθ. πρωτ.έγγραφο με το οποίο του κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου, η πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων, καθώς και η γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου.

Κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος προσδιόρισε:

α) Τα φορολογητέα κέρδη του προσφεύγοντος από την επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 33.633,49€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 22 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης. Ειδικότερα από τον έλεγχο εισοδήματος προέκυψαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

Περιγραφή	Ποσό
Αποδείξεις (ΑΛΠ) – καυσίμων	15.002,50€
Ασφαλιστική εισφορά ΕΛΓΑ έτους 2015	3.630,99€
Δαπάνη αγοράς εργοσήμεων	15.000,00€
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών	33.633,49€

β) Τις φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντος από την επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη των ως άνω δαπανών καυσίμων για τις οποίες δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ποσού 15.002,50€ πλέον ΦΠΑ 3.517,00€ καθώς και τις φορολογητέες εκροές με την προσθήκη ποσού 112,74€ πλέον ΦΠΑ 24% 27,06€.

Περαιτέρω, ο έλεγχος καταλόγισε πρόστιμο ανακρίβειας των πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου 2016, επιβάλλοντας πρόστιμο ποσού 100€ για έκαστη ως άνω δήλωση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και συντάχθηκαν οι απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και η έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξετασθεί στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας το παραδεκτό και το ουσία βάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων, να ακυρωθούν και να εξαφανισθούν ολοσχερώς οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και κάθε άλλη σχετική πράξη, έκθεση, απόφαση, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εκτίμηση του ελέγχου ότι οι αποδείξεις καυσίμων συνολικού ποσού 15.002,50€ αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ΙΧΕ και όχι εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες-πλημμελής αιτιολογία έκθεσης ελέγχου-αντίθεση στην αρχή της αναλογικότητας.
2. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου ότι οι καταθέσεις συνολικού ποσού 15.000€ δεν αντιστοιχούν σε εργόσημα-δαπάνες εργατικών- πλημμελής αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε

σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.».

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, 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, 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, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να 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, 1729/2013, 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.

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 εν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.[...]

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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), [...].

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 έκπτωσης 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 το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, ορίζεται: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...] ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας, [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του 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 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια

έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν 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.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣΤΕ 565/2008, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ1542/2016).

A. Επί της λογιστικής διαφοράς ύψους 15.002,50 € που αφορά δαπάνες καυσίμων

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι πλημμελώς ο έλεγχος έχει απορρίψει το σύνολο των δαπανών που αφορούσαν αγορά καυσίμων και ανέρχονταν στο ποσό των 15.002,50€ παρότι προσκομίσθηκαν ενώπιόν του, τις οποίες χαρακτήρισε ως μη εκπιπτόμενες προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες για το μοναδικό λόγο ότι δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και μάλιστα όχι σε όλες. Ειδικότερα σε κάποιες από τις αποδείξεις αναγραφόταν αριθμός κυκλοφορίας αλλά ο έλεγχος δεν εξέτασε το σύνολο των αποδείξεων από την μπροστινή και την όπισθεν πλευρά τους, παρά αρκέστηκε σε δείγμα αυτών για να κρίνει το σύνολο προφανώς λόγω της αντικειμενικής δυσκολίας της εξέτασης καθώς πρόκειται για αποδείξεις του έτους 2016 και πολλές δεν είναι πλέον ευκρινείς λόγω της φθοράς τους. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο τα εξής πραγματικά περιστατικά:

- Είναι επαγγελματίας αγρότης και έχει στην ιδιοκτησία του αγροτεμάχια συνολικού εμβαδού 101.450τμ τα οποία καλλιεργεί με βιολογικά προϊόντα.
- Για τη λειτουργία της επιχείρησής του χρησιμοποιεί, εκτός των αγροτικών οχημάτων, πλήθος μηχανημάτων (τρακτέρ, φρέζες, τουρμπίνες, γεννήτριες κλπ), συνολικά είκοσι τέσσερα (24) μηχανήματα.

- Για την προσωπική του χρήση έχει στην ιδιοκτησία του το με αριθμό κυκλοφορίας ΙΧ αυτοκίνητο με κινητήρα βενζίνης, ενώ το έτερο ΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας, με κινητήρα πετρελαίου ανήκει στη σύζυγό του και μόνο για τυπικούς λόγους εμφανίζεται ως ιδιοκτήτης ποσοστού 30%.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών, ο προσφεύγων, προσκόμισε με την παρούσα προσφυγή, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- Βεβαίωση συμμόρφωσης με τις διατάξεις του Καν. (Ε.Κ.) 834/2007 του Οργανισμού Ελέγχου και Πιστοποίησης Βιολογικών Προϊόντων.
- Περιουσιακή κατάσταση (Ε9) για ακίνητα που υπάρχουν την 01.01.2017.
- Μητρώο παγίων της ελεγχόμενης χρήσης.
- Λίστα αγροτικών μηχανημάτων.
- Άδειες κυκλοφορίας επιβατικών ΙΧ.
- Φωτοτυπίες αποδείξεων λιανικής πώλησης πρατηρίων υγρών καυσίμων.

Επειδή, σύμφωνα με τις απόεκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, διαπιστώθηκε ότι στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία καταχωρήθηκαν δαπάνες που αφορούν ΑΛΣ-Αποδείξεις Εσόδου για την αγορά βενζίνης και πετρελαίου ποσού 15.000,02€ και για τις οποίες εκπέστηκε ο ΦΠΑ εισροών ποσού 3.517,00€, χωρίς να αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας αγροτικού αυτοκινήτου, τρακτέρ κλπ προκειμένου να ταυτοποιηθεί ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της αγροτικής δραστηριότητας και όχι για προσωπική καταναλωτική δαπάνη.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επί της παρούσας προσφυγής αναφέρεται ότι ο έλεγχος αναγνώρισε ως καλλιεργητική δαπάνη τον εφοδιασμό καυσίμων βενζίνης, πετρελαίου κίνησης για οχήματα του επιτηδεύματός από εγκαταστάσεις πρατηρίων στην περίπτωση αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας ΦΙΧ. Επίσης αναγνώρισε ως καλλιεργητική δαπάνη όλες τις ΑΛΣ αξίας <20,00€ που αφορούν την αγορά καυσίμων με δοχεία που χρησιμοποιούνται για τον εφοδιασμό των μη αυτοκινούμενων εργαλείων σύμφωνα με το μητρώο παγίων. Περαιτέρω, καθώς οι καλλιεργούμενες εκτάσεις του προσφεύγοντος βρίσκονται στο, ο έλεγχος αναγνώρισε ως καλλιεργητική δαπάνη τον εφοδιασμό καυσίμων βενζίνης και πετρελαίου κίνησης που προμηθεύτηκες από όλα τα πρατήρια με εγκατάσταση στο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η

διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.».

Επειδή, με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης αυτής 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, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 10 «Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο» του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ [...].».

Επειδή, με την παρ. 8 του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 περί των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου 9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης». Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών 12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, μεταξύ άλλων για το φορολογικό έτος 2016, αποδείξεις λιανικής πώλησης για επαναλαμβανόμενες αγορές καυσίμων καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 15.000,02€ πλέον ΦΠΑ 3.517,00€, χωρίς να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων ή ο ΑΦΜ του προσφεύγοντος και χωρίς να έχει τοποθετηθεί επ' αυτών σφραγίδα του προμηθευτή.

Επειδή, περαιτέρω, από τα προσκομισθέντα με την παρούσα προσφυγή, αντίγραφα αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων δεν προκύπτει αν φέρουν τα ως άνω απαιτούμενα στοιχεία για την έκπτωσή τους, ήτοι **σφραγίδα από τον εκδότη του παραστατικού και αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος**. Περαιτέρω, δεν προκύπτει ποιες από τις εν λόγω δαπάνες αναγνώρισε ως εκπεστές ο έλεγχος και ποιες όχι.

Επομένως, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες, τόσο την φορολογία του εισοδήματος όσο και του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Β. Επί της λογιστικής διαφοράς ύψους 15.000,00 € που αφορά Εργόσημα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως δαπάνη εργατικών και θεώρησε ότι δεν αντιστοιχούν σε εργόσημα πέντε (5) γραμμάτια είσπραξης ποσού 3.000,00€ έκαστο, ήτοι συνολικό ποσό δαπάνης 15.000,00€, για τα οποία προσκόμισε όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία προσκομίζει και με την παρούσα προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι στα τηρούμενα βιβλία του ελεγχόμενου καταχωρήθηκαν και εκπέστηκαν ως δαπάνη εργατικών πέντε γραμμάτια είσπραξης της τράπεζαςκαι συγκεκριμένα, τα υπ' αριθ. ποσού 3.000,00€ έκαστο. Σύμφωνα με το αιτιολογικό του ελέγχου, τα ως άνω γραμμάτια δεν αντιστοιχούν σε εργόσημα και για το λόγο αυτό δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπεστές δαπάνες.

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων προσκόμισε καρτέλα εξαργυρωμένων εργοσήμων περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του ασφαλιστικού φορέα ΟΓΑ, σύμφωνα με την οποία έχουν εξαργυρωθεί από τους αποδέκτες τους τα κάτωθι εργόσημα:

Αρ.Εργοσήμου	Ασφαλισμένος	ΑΜΚΑ	Πληρωτέο	Εισφορά	Σύνολο
.....	2.700,00	300,00	3.000,00
.....	2.700,00	300,00	3.000,00
.....	2.700,00	300,00	3.000,00
.....	2.700,00	300,00	3.000,00
.....	2.700,00	300,00	3.000,00
.....	1.800,00	200,00	2.000,00
.....	1.800,00	200,00	2.000,00

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επί της παρούσας προσφυγής αναφέρεται ότι, κατόπιν εξέτασης των επιπλέον προσκομισθέντων στοιχείων από τον προσφεύγοντα και κατόπιν διασταύρωσης των υπ' αριθ. και ποσού 3.000,00€ έκαστο, με όνομα ασφαλισμένου, δεν βρέθηκαν αποδοχές από ημεδαπό εργοδότη-φορέα για το φορολογικό έτος 2016. Περαιτέρω δε, στην υποβληθείσα, από την ως άνω ασφαλισμένη, δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αριθ. δεν δηλώθηκε ποσό από παροχή εργασίας. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος δεν δέχεται ως νέο στοιχείο το συνολικό ποσό των 6.000,00€ που αντιστοιχεί στα ανωτέρω εργόσημα, ενώ αποδέχεται τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία για τα λοιπά εργόσημα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 για την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, αναφέρεται: «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: α) Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, [...] β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. [...], γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπειρεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση...».

Επειδή, επομένως σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 23 και το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε., οι ασφαλιστικές εισφορές (αρχικά) εκπίπτουν μόνο αν έχουν καταβληθεί. Περαιτέρω, εφόσον καταβληθούν εμπρόθεσμα εκπίπτουν στο έτος που αφορούν, ενώ εάν καταβληθούν εκπρόθεσμα εκπίπτουν στο έτος που θα καταβληθούν. Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν.

Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι τα υπό κρίση εργόσημα με αριθμό και, ποσού 3.000,00€ έκαστο αγοράστηκαν στις αντίστοιχα. Επομένως δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο η πραγματοποίηση της δαπάνης εντός του φορολογικού έτους 2016. Εφόσον οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν καταρχήν με την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί, η αιτιολόγηση της υπό κρίση λογιστικής διαφοράς δεν συνάδει με τις προαναφερόμενες διατάξεις νόμου και η έκπτωση των παραπάνω πρέπει να γίνει δεκτή.

Επειδή, για τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 καθώς και στην απόέκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, δεν προβάλλεται ουδείς ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουκαι συγκεκριμένα:

Α) Την επικύρωση της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987 (ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Β) Την τροποποίηση, της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2016

- Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	35.390,67	69.027,63	54.024,16	18.633,49
	της συζύγου	8.883,30	8.883,30	8.883,30	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	7.398,74	22.501,13	15.601,13	8.202,39
Προκαταβολή φόρου		7.398,73	7.398,73	7.398,73	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			7.551,20	4.101,20	4.101,20
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.207,29	3.813,64	2.586,54	1.379,25
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
για καταβολή		16.004,76	41.264,70	29.687,60	13.682,84

Σύνολο φόρων	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		112,74	112,74	112,74
Αξία φορολογητέων εισροών	49.672,36	34.669,86	34.669,86	15.002,50
Φόρος εκροών		27,06	27,06	27,06
Υπόλοιπο φόρου εισροών		-3.517,00	-3.517,00	3.517,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.544,06	3.544,06	3.544,06
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		1.772,03	1.772,03	1.772,03
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.316,09	5.316,09	5.316,09
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

- Πρόστιμο άρθρου 54 § 1α & 2α του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης

Ποσό καταλογισμού: 300,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
 Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.