



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09.03.2023

Αριθμός απόφασης: 518

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του με ΑΦΜ:, κατά: α) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους

2017, β) της υπ' αρ.**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αρ.**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 -31.12.2017, δ) της υπ' αρ.**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 -31.12.2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την με αρ.**28.02.2023**(αρ.πρωτ.....**2023** ΕΞ **2023** ΕΜΠ) απόφαση αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

7. Τα από **06.03.2023** πορίσματα ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ.

8. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ:** που 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:

-Με τη με αρ.**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (καλλιέργειας ζαχαροτεύτλων), κύριος φόρος ποσού **8.195,69€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **2.208,58€** και πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ποσού **4.097,85€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.502,12€**, λόγω μη αναγνώρισης δαπανών ύψους **57.763,85€**, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, (δεν προσκομίστηκαν τα οικεία παραστατικά δαπανών), και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη.

-Με τη με αρ.**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού **6.488,64€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **1.511,69€** και πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ποσού **3.244,32€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **11.244,65€**, λόγω μη αναγνώρισης δαπανών ύψους **23.552,04€**, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και

23 του ν.4172/2013, (δεν προσκομίστηκαν τα οικεία παραστατικά δαπανών) και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη.

-Με τη με αρ.**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 έως 31.12.2017 προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, μείωση του πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση ποσού σε 10.704,51€, έναντι του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση κατά 3.633,90€, λόγω μη αναγνώρισης δαπανών ύψους 17.108,79€ και του αναλογούντος φόρου 3.633,90€, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 30, 32 του ν.2859/2000 (δεν προσκομίστηκε νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο των συναλλαγών).

-Με τη με αρ.**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 έως 31.12.2018 προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, , μείωση του πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση κατά 3.922,01€, λόγω: α) μη αναγνώρισης δαπανών ύψους 1.200,44€ και του αναλογούντος φόρου 288,11€ καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 30, 32 του ν.2859/2000 και β) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου από προηγούμενη περίοδο πιστωτικού υπολοίπου ποσού 3.633,90€ (δεν προσκομίστηκε νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο των συναλλαγών).

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ στα φορολογικά έτη 2017 και 2018 με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000) και ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) δυνάμει της με αρ.**12.2020** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας ισχυριζόμενος ότι:

-Λόγω λογιστικής αταξίας, δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή όλα τα φορολογικά στοιχεία.

Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση του ΦΠΑ των δαπανών από τον φόρο εκρών.

Εσφαλμένος ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών λόγω της μη προσκόμισης των παραστατικών επιχειρηματικών δαπανών.

-Με την εν λόγω ενδικοφανή **προσκομίζει νέα στοιχεία** και συγκεκριμένα:

-φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) διάφορων προμηθευτών και αποδείξεις πληρωμής ετών 2017,

2018 (πρωτότυπα και αντίγραφα σε ηλεκτρονική μορφή - USB), που δεν γνώριζε και δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

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

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: “ 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου”.

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.... ”

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

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1.Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) **αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.** Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....γ) **εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.** Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών

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

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)....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. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).....,β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου 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, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός

χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου....

....., Σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, να υπογράψουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1064/2017 - Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ορίζεται ότι:

Άρθρο 3

Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) για την διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Δ. Εξέταση Ενδικοφανούς Προσφυγής και έκδοση απόφασης

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω στις ..2023 απεστάλησαν με την με αρ.02.2023 (αρ.πρωτ.Δ.....2023 ΕΞ 2023 ΕΜΠ) απόφαση αναπομπής της υπηρεσίας μας, τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία στη

Δ.Ο.Υ., προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση και εν συνεχεία να αποστείλει στην Υπηρεσία μας, το σχετικό της πόρισμα, εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 και στην παρ. 3 του Κεφ. Δ της ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασης μας για συμπληρωματικό έλεγχο, λόγω νέων στοιχείων, η Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο, και με το με αρ.πρωτ.2023(ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ2023 ΕΜΠ) διαβιβαστικό έγγραφο, απέστειλε στην Υπηρεσία μας τις από ...2023 εκθέσεις πρόσθετων ελεγκτικών διαπιστώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, στις οποίες επισημαίνονται τα κάτωθι:

1) Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

α) για το φορολογικό έτος 2017

- Αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος δαπάνες συνολικής αξίας **22.339,76€**, καθώς προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα παραστατικά.
- Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού ποσού **35.424,09€**, επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά δαπανών που εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του, ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και παραμένουν ως λογιστικές διαφορές ελέγχου στα καθαρά κέρδη.

β) για το φορολογικό έτος 2018

- Από τις κάτωθι δαπάνες της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, συνολικού ποσού **12.319,55€**, που εγγράφονται στο τηρούμενο βιβλίο απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018.

| Ημερομηνία | Παραστατικό | Αιτιολογία | ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ | Φ.Π.Α. |
|---------------|-------------|------------|------------------------------|-----------------|
| 12.07.2018 | | | 600,00 | 144,00 |
| 12.07.2018 | | ... | 3.700,00 | 888,00 |
| 03.12.2018 | | | 5.000,00 | 650,00 |
| 04.12.2018 | | | 3.019,55 | 392,54 |
| ΣΥΝΟΛΑ | | | 12.319,55 | 2.074,54 |

Αναγνωρίζονται οι δαπάνες με τον προμηθευτή με Α.Φ.Μ. για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς προσκομίστηκαν:

α) φωτοαντίγραφο της επιταγής της τράπεζας Πειραιώς με αριθ. Επιταγής και ποσό 5.332,00€ (ίσο με την συνολική αξία των δύο παραστατικών) και β) φωτοαντίγραφο της απόδειξης πληρωμής της επιταγής και της κίνησης (πίστωσης) του λογαριασμού του προμηθευτή από την ίδια τράπεζα.

Όσον αφορά τις συναλλαγές συνολικού ποσού **8.019,55€**, με τον προμηθευτή με Α.Φ.Μ., δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία ως προς την εξόφληση των παραστατικών μέσω τραπεζής. Συγκεκριμένα προσκομίστηκαν φωτοαντίγραφα επιταγών της τράπεζας Πειραιώς με αριθ. Επιταγών, και χωρίς τις αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής των επιταγών σε πίστωση λογαριασμού του προμηθευτή. Επιπρόσθετα προσκομίστηκαν καρτέλες συναλλασσόμενου για τα έτη 2017 έως 2020 στις οποίες εμφανίζονται όλα τα παραστατικά των μεταξύ τους συναλλαγών ως ανεξόφλητα, Ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και παραμένουν ως λογιστικές διαφορές ελέγχου στα καθαρά κέρδη.

- Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες (άρθρου 23 ν.4172/2013) συνολικού ποσού **1.200,44€**, επειδή αφορούν οικογενειακά πακέτα τηλεφωνικής επικοινωνίας (cosmote) και όχι επιχειρηματικές δαπάνες, ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και παραμένουν ως λογιστικές διαφορές ελέγχου στα καθαρά κέρδη.

- Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες (άρθρου 22 ν.4172/2013) συνολικού ποσού **10.032,05€**, επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά των εν λόγω δαπανών, ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, και παραμένουν ως λογιστικές διαφορές ελέγχου στα καθαρά κέρδη.

Συνεπώς για το φορολογικό έτος 2018 δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα συνολικές δαπάνες (άρθρα 22, 23 ν.4172/2013) ύψους **19.252,04€**.

Ακολούθως προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 (Υπολογισμός φορολογητέων κερδών)

| | |
|---|-------------------|
| Ζημίες προηγούμενων χρήσεων | -7.212,76 |
| Ζημίες χρήσης βάσει δήλωσης | -12.921,24 |
| Συνολικές ζημίες βάσει δήλωσης (Α) | -20.134,00 |
| Μη εκπιπόμενες δαπάνες α' ελέγχου (Β) | 57.763,85 |
| Καθαρά κέρδη α' ελέγχου (Γ= Α-Β) | 37.629,85 |
| Μη εκπιπόμενες δαπάνες β' ελέγχου (Δ) | 35.424,09 |
| Καθαρά κέρδη β' ελέγχου (Ε= Α-Δ) | 15.290,09 |

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 (Υπολογισμός φορολογητέων κερδών)

| | |
|--|--------------------|
| Ζημίες προηγούμενων χρήσεων βάσει δήλωσης | -20.134,00 |
| Κέρδη χρήσης βάσει δήλωσης | 29.751,87 |
| Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης (Α) | 9.617,87 |
| Μη εκπιπόμενες δαπάνες α' ελέγχου (Β) | 23.552,04 |
| Καθαρά κέρδη α' ελέγχου(Γ= Α-Β) | 33.169,91 * |
| Ζημίες προηγούμενων χρήσεων β' ελέγχου | 0,00 |
| Καθαρά Κέρδη χρήσης βάσει δήλωσης (Γ) | 29.751,87 |
| Μη εκπιπόμενες δαπάνες β' ελέγχου (Δ) | 19.252,04 |
| Καθαρά κέρδη β' ελέγχου (Ε= Γ+Δ) | 49.003,91 |

*Από τη φορολογική αρχή, στο στάδιο της αναπομπής, διαπιστώθηκε ότι ο προηγούμενος έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εσφαλμένα συνυπολόγισε τη ζημία προηγούμενων χρήσεων βάσει δήλωσης ύψους -20.134,00 ευρώ (η οποία είχε ήδη μηδενιστεί από τον έλεγχο

για το φορολογικό έτος 2017) με αποτέλεσμα να προκύπτουν καθαρά κέρδη 33.169,91€ αντί του ορθού 53.303,91€.

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

α) φορολογική περίοδος 01.01.2017 – 31.12.2017

- Αναγνωρίζονται για έκπτωση δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **4.199,76€** ευρώ με αναλογούντα Φ.Π.Α. **1.007,95€**, για τις οποίες προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα παραστατικά
- Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το φόρο εκροών δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **12.909,03€** με αναλογούντα Φ.Π.Α. **2.625,95€**, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα παραστατικά (άρθρα 30, 32, ν.2859/2000).

β) φορολογική περίοδος 01.01.2018 – 31.12.2018

Ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω επαναπροσδιορίζονται τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, καθώς και οι φορολογητέες εισροές και ο φόρος αυτών φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 και 01.01.2018 – 31.12.2018.

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

α) φορολογική περίοδος 01.01.2017 – 31.12.2017

| | δήλωσης | Α' ελέγχου | Β' ελέγχου |
|---------------------|-----------------------|------------|------------|
| Φορολογητέα κέρδη | -20.134,00 (ζημία) | 37.629,85 | 15.290,09 |
| φόρος εισοδήματος | 0,00 | 8.195,69 | 1.263,82 |
| πρόστιμο άρθρου 58 | 0,00 | 4.097,85 | 631,91 |
| εισφορά αλληλεγγύης | 66,86 | 2.275,44 | 697,39 |

β) φορολογική περίοδος 01.01.2018 – 31.12.2018

| | δήλωσης | α' ελέγχου | β' ελέγχου |
|---------------------|----------|------------|------------|
| Φορολογητέα κέρδη | 9.617,87 | 33.169,91 | 49.003,91 |
| φόρος εισοδήματος | 15,93 | 6.504,57 | 13.241,80 |
| πρόστιμο άρθρου 58 | 0,00 | 3.244,32 | 6.620,90 |
| εισφορά αλληλεγγύης | 366,58 | 1.878,27 | 3.065,82 |

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017

| | δήλωσης | Α' έλεγχος | Β' έλεγχος |
|----------------------------|------------|------------|------------|
| Αξία φορολογητέων εισροών | 242.748,98 | 225.640,19 | 229.839,95 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 52.453,93 | 48.820,03 | 49.827,98 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 14.338,41 | 10.704,51 | 11.712,46 |

Για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018

| | δήλωσης | Α' έλεγχος | Β' έλεγχος |
|----------------------------|------------|------------|------------|
| Αξία φορολογητέων εισροών | 193.063,21 | 191.862,77 | 191.862,77 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 45.451,40 | 41.529,39 | 41.529,39 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 9.312,81 | 5.390,80 | 6.398,75 |

Επειδή, από τη Δ.Ο.Υ. κατά τη διενέργεια των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων κατόπιν αναπομπής, διαπιστώθηκε ότι κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντος φορολογικού έτους 2018, εσφαλμένα συνυπολογίσθηκε, η ζημία προηγούμενων χρήσεων βάσει δήλωσης ύψους -20.134,00€ (η οποία είχε ήδη συμψηφισθεί κατά το υπολογισμό καθαρών κερδών το φορολογικό έτος 2017), ήτοι, ότι δεν υπήρχε μεταφερόμενη ζημία προηγούμενων χρήσεων στο έτος 2018. Η φορολογική αρχή έκρινε ότι εσφαλμένα προέκυψαν κατά τον αρχικό έλεγχο καθαρά κέρδη 33.170,91€ αντί των ορθών καθαρών κερδών 53.303,91€ και στο πόρισμά της μετά την διενέργεια των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, κατόπιν αναπομπής

δεν έλαβε υπόψη της την ως άνω μεταφερόμενη από προηγούμενη χρήση ζημία ύψους - 20.134,00€ και πρόσθεσε λογιστικές διαφορές (μη εκπιπτόμενες δαπάνες) στα καθαρά κέρδη χρήσης ύψους 29.751,87€, με αποτέλεσμα να προκύπτει προς καταβολή 22.546,01€ φόρος μεγαλύτερος του φόρου 11.244,65€ που προέκυψε με την οικεία προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, ωστόσο, κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης της προσφεύγουσας, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το φορολογικό έτος 2018, σχετικά με το φόρο εισοδήματος, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

Επειδή, κατά τα λοιπά από την Υπηρεσία μας υιοθετούνται οι ελεγκτικές διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:**,και την τροποποίηση: α) της υπ' αρ.**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αρ.**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, γ) της υπ' αρ.**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, και την επικύρωση της υπ' αρ.**2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018,του Προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αρ.**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017.

| | Βάσει (αρχικού) ελέγχου | Βάσει απόφασης ΔΕΔ |
|-------------------------------------|----------------------------|--------------------------|
| Διαφορά φόρου | 8.195,69€ | 1.263,82€ |
| Πρόστιμο άρθρου 58 | 4.097,85€ | 631,91€ |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 2.208,58€ | 630,53€ |
| Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή | 14.502,12€ | 2.526,26€ |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η υπ' αρ.**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018.

| | Βάσει (αρχικού) ελέγχου | Βάσει απόφασης ΔΕΔ |
|-------------------------------------|----------------------------|--------------------------|
| Διαφορά φόρου | 6.488,64€ | 6.488,64€ |
| Πρόστιμο άρθρου 58 | 3.244,32€ | 3.244,32€ |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 1.511,69€ | 1.511,69€ |
| Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή | 11.244,65€ | 11.244,65€ |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η υπ' αρ.**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017.

| | Βάσει (αρχικού) ελέγχου | Βάσει απόφασης ΔΕΔ |
|--|----------------------------|--------------------------|
| Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση | 3.633,90€ | 2.625,95€ |

Η υπ' αρ.**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018.

| | Βάσει (αρχικού) ελέγχου | Βάσει απόφασης |
|--|----------------------------|-------------------|
|--|----------------------------|-------------------|

| | | |
|--|-----------|------------|
| | | ΔΕΔ |
| Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση | 3.922,01€ | 2.914,06€ |

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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