



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/06/2023

Αριθμός απόφασης: 569

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα, κατά της με αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για το φορολογικό έτος 2021, και κατά της οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

6. Την με αριθ. πρωτ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, 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:

Με τη υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για το φορολογικό έτος 2021, απορρίφθηκε η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 4.515,49 ευρώ, που προσδιορίστηκε από προκαταβολή φόρου, ενώ το τελικό ποσό για καταβολή έπειτα από συμψηφισμό με το πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας προσδιορίστηκε στα 2.133,61 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογίας Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για το φορολογικό έτος 2021, ο οποίος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, προκειμένου για την επιστροφή του φόρου ο οποίος προσδιορίστηκε ως πιστωτικό υπόλοιπο λόγω προκαταβολής φόρου της προηγούμενης χρήσης 2020. Κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε η καταχώριση εξόδων μετακίνησης (απόδειξη εξόδου) στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, για τις εν λόγω δαπάνες δεν αποδείχθηκε ο συσχετισμός τους με τη λειτουργία της επιχείρησης, επομένως το σύνολό τους δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

➤ Η μη αναγνώριση του ποσού προς επιστροφή ύψους 4.515,49 ευρώ και ο περιορισμός αυτού στο ποσό των 82,76 ευρώ καθώς και η συνακόλουθη επιβολή προστίμου λόγω υποτιθέμενης ανακρίβειας σύμφωνα με το άρθρο 58 ΚΦΔ είναι παντελώς αυθαίρετη, λανθασμένη και καταχρηστική. Η κύρια δραστηριότητα της εταιρείας είναι η παροχή υπηρεσιών υποβρυχίων εργασιών επισκευής και συντήρησης πλοίων. Παράλληλα δραστηριοποιείται στο χώρο των καταδυτικών εργασιών διαθέτοντας μεγάλη εμπειρία σε υποθαλάσσιες εργασίες εξυπηρετώντας την περιοχή και γύρω περιοχές (π.χ.). Για τις ανάγκες της η εταιρεία διαθέτει ιδιόκτητα ένα φορτηγό αυτοκίνητο με αριθ. κυκλοφορίας που λειτουργεί με πετρέλαιο κίνησης 2.500 κυβικών και δύο φουσκωτά επαγγελματικά σκάφη, τα οποία δεν αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου αλλά η κυριότητά τους αποδεικνύεται από τις προσκομιζόμενες άδειες. Το ως άνω φορτηγό

βρίσκεται σε διαρκή κίνηση για την κάλυψη των αναγκών της εταιρείας και τα φουσκωτά σκάφη που λειτουργούν με βενζίνη χρησιμοποιούνται για καταδύσεις και μεταφορά αυτοδυτών και καταδυτικού εξοπλισμού. Οι δαπάνες καυσίμων τόσο για το αυτοκίνητο (πετρέλαιο) και τα φουσκωτά της εταιρείας (βενζίνη) συσχετίζονται απόλυτα με τη λειτουργία της επιχείρησης και για το λόγο αυτό πρέπει να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Η εταιρεία έχει νόμιμη φορολογική συμπεριφορά, η μη αναγνώριση δαπανών με την αόριστη αιτιολογία ότι «διαπιστώθηκε η καταχώρηση εξόδων μετακίνησης (απόδειξη εισόδου) στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος. Για τις εν λόγω δαπάνες δεν αποδεικνύεται ο συσχετισμός τους με τη λειτουργία της επιχείρησης, επομένως το σύνολό τους δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα».

Με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) περί εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών, ορίζονται τα εξής:

«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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 23 του ίδιου ως άνω νόμου περί μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών, ορίζονται τα εξής:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1113/2-6-2015 (ΦΕΚ 167Α΄) με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013» της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Γενικά

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 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 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, καθώςσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), σχετικά με τις εξουσίες του φορολογικού ελέγχου, ορίζονται τα εξής:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων 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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 28 του ως άνω νόμου, σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ, σχετικά με την επαρκή αιτιολογία:

«Επαρκής αιτιολογία

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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 65 του ΚΦΔ, σχετικά με το βάρος της απόδειξης:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, διενήργησαν έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία για την περίοδο από 01.01.2021-31.12.2021, προκειμένου για την επιστροφή του φόρου ύψους 4.515,49 ευρώ ο οποίος προέκυψε ως πιστωτικό υπόλοιπο λόγω προκαταβολής φόρου της προηγούμενης χρήσης 2020.

Κατόπιν της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων που πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου, μεταξύ άλλων επαληθεύτηκε το ύψος των δαπανών της επιχείρησης και διαπιστώθηκε η καταχώριση εξόδων μετακίνησης (απόδειξη εξόδου) στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, και εκ του λόγου αυτού για τις συγκεκριμένες δαπάνες δεν αποδεικνύεται ο συσχετισμός τους με τη λειτουργία της επιχείρησης, επομένως δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. Επιπροσθέτως, σε άθροιση των φυσικών παραστατικών των αποδείξεων δαπανών, δεν συμφώνησαν τα ποσά με τις καταχωρήσεις στα βιβλία. Αναλυτικά οι δαπάνες συνολικού ποσού 29.582,90 ευρώ, οι οποίες απορρίπτονται και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΦΜ
.....	3.800,21	.....
.....	1.610,64	.....
.....	359,38	.....
.....	1.876,36	.....
.....	4.238,04	.....
.....	82,91	.....
.....	165,82	.....
.....	1.224,86	.....
.....	1.506,97	.....
.....	1.265,66	.....
.....	602,68	.....
.....	625,26	.....
.....	344,44	.....
.....	3.384,43	.....
.....	2.307,70	.....
.....	3.547,25	.....
.....	2.640,29	.....
		ΣΥΝΟΛΟ	29.582,90	

Έπειτα από τις παραπάνω ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	41.490,00	41.490,00
Μείον: Σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών	46.097,60	16.514,70
Λοιπά έξοδα	41.748,80	12.165,90
Αποσβέσεις	4.348,80	4.348,80
Κέρδη χρήσης βάσει ΔΛΠ/ΕΛΠ		24.975,30
Ζημιά χρήσης βάσει ΔΛΠ/ΕΛΠ	-4.607,90	
Φορολογικά κέρδη χρήσης		24.975,30
Φορολογική Ζημιά χρήσης	-4.607,60	
Μείον. Αφορολόγητα έσοδα από έκτακτα γεγονότα για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 47 του ν.4172 2013	4.826,51	4.826,51
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση		20.148,79
Ζημιές μετά τη φορολογική αναμόρφωση	-9.434,11	
Φόρος εισοδήματος που αναλογεί		4.432,73

Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε	5.315,49	5.315,49
Πιστωτικό ποσό	5.315,49	882,76
Μείον: Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	4.515,49	82,76
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		2.216,37
Σύνολο για καταβολή		2.133,61

Μετά τα παραπάνω, ο έλεγχος απορρίπτει την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου της δήλωσης του φορολογικού έτους 2021 ποσού 4.515,49 ευρώ που προκύπτει από προκαταβολή φόρου. Το πιστωτικό ποσό προσδιορίζεται σε 882,76 ευρώ, ενώ το τελικό ποσό για καταβολή έπειτα από συμψηφισμό με το τέλος επιτηδεύματος και με το πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας αναπροσαρμόζεται στα 2.133,61 ευρώ. Στη συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το υπό κρίση φορολογικό έτος, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η μη αναγνώριση του ποσού προς επιστροφή ύψους 4.515,49 ευρώ και ο περιορισμός αυτού στο ποσό των 82,76 ευρώ καθώς και η συνακόλουθη επιβολή προστίμου λόγω υποτιθέμενης ανακρίβειας σύμφωνα με το άρθρο 58 ΚΦΔ είναι παντελώς αυθαίρετη, λανθασμένη και καταχρηστική. Η κύρια δραστηριότητα της εταιρείας είναι η παροχή υπηρεσιών υποβρυχίων εργασιών επισκευής και συντήρησης πλοίων και στο χώρο των καταδυτικών εργασιών διαθέτοντας μεγάλη εμπειρία σε υποθαλάσσιες εργασίες εξυπηρετώντας την περιοχή και γύρω περιοχές (π.χ.). Για τις ανάγκες της η εταιρεία διαθέτει ιδιόκτητα ένα φορτηγό αυτοκίνητο με αριθ. κυκλοφορίας που λειτουργεί με πετρέλαιο κίνησης 2.500 κυβικών και δύο φουσκωτά επαγγελματικά σκάφη, τα οποία δεν αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου αλλά η κυριότητά τους αποδεικνύεται από τις προσκομιζόμενες άδειες. Το ως άνω φορτηγό βρίσκεται σε διαρκή κίνηση για την κάλυψη των αναγκών της εταιρείας και τα φουσκωτά σκάφη που λειτουργούν με βενζίνη χρησιμοποιούνται για καταδύσεις και μεταφορά αυτοδυτών και καταδυτικού εξοπλισμού. Οι δαπάνες καυσίμων τόσο για το αυτοκίνητο (πετρέλαιο) και τα φουσκωτά της εταιρείας (βενζίνη) συσχετίζονται απόλυτα με τη λειτουργία της επιχείρησης και για το λόγο αυτό πρέπει να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα και λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών, στην υπό κρίση περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την έκπτωση των επίμαχων δαπανών καθώς δεν αποδείχθηκε ο συσχετισμός τους με τη λειτουργία της επιχείρησης, επίσης στα υπό κρίση παραστατικά δεν αναγράφονταν ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος ή σκάφους που αφορούσε και επιπλέον διαπιστώθηκε διαφορά στην άθροιση των φυσικών παραστατικών των αποδείξεων δαπανών και των ποσά που είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ο συσχετισμός των επίμαχων δαπανών με τη λειτουργία της επιχείρησης.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η επιβολή προστίμου λόγω υποτιθέμενης ανακρίβειας σύμφωνα με το άρθρο 58 του ΚΦΔ είναι παντελώς αυθαίρετη, λανθασμένη και καταχρηστική.

Επειδή σχετικά με τον προσδιορισμό του πρόσθετου φόρου ισχύει το άρθρο 58 παρ. 1 του ν.4987/2022, σύμφωνα με το οποίο:

«Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή το ως άνω άρθρο 58 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 35 παρ.2 του ν.4646/2019 και σύμφωνα με την παρ. 30 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου ισχύει για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4646/2019 για το άρθρο 35 παρ. 2 αναφέρεται ότι με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται.

Επειδή, περαιτέρω με την Ε.2025/12.04.2023 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, μεταξύ άλλων διευκρινίζεται ότι εφόσον δεν υφίσταται ποσό φόρου προς καταβολή δεν θα επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση όπως η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει λάβει ποσό από επιστροφή φόρου καθώς η διενέργεια επιστροφής ήταν η αιτία του ελέγχου και επιπλέον δεν υφίσταται ποσό φόρου προς καταβολή για το υπό κρίση έτος ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρακαι την τροποποίηση της με αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, για το φορολογικό έτος 2021.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2021**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά εισόδημα			20.148,79	20.148,79	20.148,79
		9.434,11			9.434,11
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	5.315,49	882,76	882,76	4.432,73
	Χρωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2.216,37	0,00	0,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		2.133,61	0,00	0,00
	για επιστροφή	4.515,49		82,76	4.432,73

(- ως η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.