



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/3/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 933

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604559
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις:
 - του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - 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,
 - της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Την από **29-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην ΠΑΤΡΑ, επί της οδού, κατά της με αριθ. / **24-11-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **1/1 - 31/12/2019**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- Την με αριθ. / **24-11-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **1/1 - 31/12/2019**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και η με ημερομηνία θεώρησης **24-11-2023** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.
- Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΕΕ**» με **ΑΦΜ** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / **24-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου **1/1 - 31/12/2019**, της Προϊσταμένης της **Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ**, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου **Φ.Π.Α.**, ποσού **53.483,76€**, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου **58/58Α** του **Κ.Φ.Δ.**, ποσού **26.741,89€**.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του **taxis** είναι το «..... >=». Η προσφεύγουσα εταιρεία για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά **Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **3** του **ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** και υπάγεται σε **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. / **17-3-2023** εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της **Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ**, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικών περιόδων **1/1/- 31/12/2019** και **1/1/- 31/12/2020**.

Κατά την διενέργεια του ελέγχου επί των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε εγγραφή **31/3/2019** **ΤΑ** (.....) **Νο** / **31-03-2019** εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας και αντισυμβαλλόμενο την εταιρεία «.....» με **ΑΦΜ** Από τον έλεγχο του **ΤΑ Νο** / **31-03-2019** διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αφορά την αγορά **239.920** κιλών «.....» με τιμή μονάδας **0,92€/κιλό**, ήτοι καθαρής αξίας **220.726,40€** πλέον **ΦΠΑ 24%** **52.974,34€**, ήτοι συνολικής αξίας **273.700,74€**. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι για το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο υφίστανται:

Α) Η με **Νο** τραπεζική επιταγή της **ΕΤΕ** εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας, συνολικού ποσού **273.700,74€**, βάσει της οποίας εξοφλήθηκε ολοσχερώς το ως άνω φορολογικό στοιχείο στις **24/10/2008** και

Β) Η από **16/4/2019** εξώδικη πρόσκληση καθώς και οι από **6/11/2012** και **12/4/2014** εξώδικες προσκλήσεις, βάσει των οποίων η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε από την εταιρεία «.....» με **ΑΦΜ** να της παραδώσει ποσότητα σιδήρου **250** τόνων, όπως είχε συμφωνηθεί κατά το έτος **2008**

Κατόπιν διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. / **2023** **Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)**, επί του οποίου η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. / **20-10-2023** **Υπόμνημα**, καθώς και των σχετικών προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας προέβη στην έκδοση:

Α) της με αριθ. / **24-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ**, φορολογικής περιόδου **1/1 - 31/12/2019**,

Β) της με αριθ. / 24-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020, καθώς και της με ημερομηνία θεώρησης 24-11-2023 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της με αριθ. / 24-11-2023 προσβαλλόμενης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ισχυριζόμενη ότι υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας από την πλευρά του ελέγχου σύμφωνα με το κάτωθι σκεπτικό: «Το Ιούνιο 2008 ήρθαμε σε συμφωνία με την εταιρεία να αγοράσουμε τον σίδηρο οπλισμό μίας νέας οικοδομής που σκοπεύαμε να ανεγείρουμε σε ακίνητό μας στην περιοχή των και συγκεκριμένα 239.920 κιλά σιδηρού οπλισμού μπετόν Φ8, Φ10 και Φ12 και προκειμένου να επιτύχουμε καλύτερη τιμή επειδή εκείνη την εποχή οι τιμές του σιδήρου διεθνώς είχαν ανοδική πορεία συμφωνήσαμε να καταβάλουμε το σύνολο της αγοράς μαζί με το ΦΠΑ και καταβάλαμε στην με την υπ' αριθ..... τραπεζική επιταγή της ΕΤΕ το συνολικό τίμημα των 273.700,00 €, με την υποχρέωση της τελευταίας να μας παραδώσει την άνω ποσότητα σιδήρου όταν της το ζητούσαμε. Η οικοδομική άδεια εκδόθηκε το έτος 2012 (αριθμός αδείας/2012 με αρ. πρωτ./2011). Επομένως μέχρι το έτος 2012 δεν είχαμε χρειαστεί το σίδηρο οπλισμό και δεν είχαμε ενοχλήσει σχετικά την Α.Ε. Αποστείλαμε στην Α.Ε. εξώδικες διαμαρτυρίες στις 6.11.2012, στις 12.4.2014 και τέλος στις 23.4.2019 όπου ζητήσαμε να μας τιμολογήσει τον οπλισμό διότι υπήρχε ταμειακό έλλειμμα το οποίο μεταπηδούσε από χρονιά σε χρονιά. Αφού παρήλθε άπρακτη η προθεσμία που είχαμε τάξει για την τιμολόγηση προβήκαμε σε αυτοτιμολόγηση όπως εκ του νόμου είχαμε δικαίωμα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 εμπεριστατωμένα 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. 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 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 μετ' έλεγχου 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 τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον 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 Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201), ορίζεται ότι: «*4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.*

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1223/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013): «*3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου ως*

άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

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

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

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

Εξαίρεση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.χ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει σε γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες. Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

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

Επειδή, 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, με βάση το με αριθ. πρωτ...../Α0012/13-5-2008 έγγραφο ορίζεται μεταξύ άλλων : «2. Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

3. Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.»

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας εγγραφή 31/3/2019 (ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-ΑΥΤΟΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ) Νο/31-03-2019 εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας και αντισυμβαλλόμενο την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, από τον έλεγχο του ΤΑ Νο/ 31-03-2019 διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αφορά την αγορά 239.920 κιλών «.....,» με τιμή μονάδας 0,92€/κιλό, ήτοι καθαρής αξίας 220.726,40€ πλέον ΦΠΑ 24% 52.974,34€, ήτοι συνολικής αξίας 273.700,74€. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι για το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο υφίστανται:

Α) Η με Νο τραπεζική επιταγή της ΕΤΕ εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας, συνολικού ποσού 273.700,74€, βάσει της οποίας εξοφλήθηκε ολοσχερώς το ως άνω φορολογικό στοιχείο στις 24/10/2008 και

Β) Η από 16/4/2019 εξώδικη πρόσκληση καθώς και οι από 6/11/2012 και 12/4/2014 εξώδικες προσκλήσεις, βάσει των οποίων η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε από την εταιρεία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ να της παραδώσει ποσότητα σιδήρου 250 τόνων, όπως είχε συμφωνηθεί κατά το έτος 2008.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης 24-11-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ αναφέρεται ρητά ότι:

«[...]

Ο έλεγχος θα πάρει θέση έχοντας ως δεδομένο το γεγονός ότι η συναλλαγή αφορά τη χρήση 2008 και όχι την ελεγχόμενη χρήση 2019. Για το λόγο αυτό, δεν αποδέχεται το ΤΑ/31-03-2019 εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας [...] συνολικής αξίας 220.726,40€ πλέον ΦΠΑ 24% 52.974,34€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και αναμορφώνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης καταλογίζοντας ως λογιστική διαφορά το σύνολο της αξίας της συναλλαγής ήτοι 220.726,40€ πλέον ΦΠΑ 52.974,34€.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση προσφυγή της, αναφορικά με την επίμαχη συναλλαγή, ισχυρίζεται ότι:

«Το Ιούνιο 2008 ήρθαμε σε συμφωνία με την εταιρεία Α.Ε. να αγοράσουμε τον σίδηρο οπλισμό μίας νέας οικοδομής που σκοπεύαμε να ανεγείρουμε σε ακίνητό μας στην και συγκεκριμένα 239.920 κιλά σιδηρού οπλισμού μπετόν Φ8, Φ10 και Φ12 και προκειμένου να επιτύχουμε καλύτερη τιμή επειδή εκείνη την εποχή οι τιμές του σιδήρου διεθνώς είχαν ανοδική πορεία συμφωνήσαμε να καταβάλουμε το σύνολο της αγοράς μαζί με το ΦΠΑ και καταβάλαμε στην Α.Ε. με την υπ' αριθ. τραπεζική επιταγή της ΕΤΕ το συνολικό τίμημα των 273.700,00 €, με την υποχρέωση της τελευταίας να μας παραδώσει την άνω ποσότητα σιδήρου όταν της το ζητούσαμε. Η οικοδομική άδεια εκδόθηκε το έτος 2012 (αριθμός αδείας/2012 με αρ. πρωτ./2011). Επομένως μέχρι το έτος 2012 δεν είχαμε χρειαστεί το σίδηρο οπλισμό και δεν είχαμε ενοχλήσει σχετικά την Α.Ε. Αποστείλαμε στην Α.Ε. εξώδικες διαμαρτυρίες στις 6.11.2012, στις 12.4.2014 και τέλος στις 23.4.2019 όπου ζητήσαμε να μας τιμολογήσει τον οπλισμό διότι υπήρχε ταμειακό έλλειμμα το οποίο μεταπηδούσε από χρονιά σε χρονιά. Αφού παρήλθε άπρακτη η προθεσμία που είχαμε τάξει για την τιμολόγηση προβήκαμε σε αυτοτιμολόγηση όπως εκ του νόμου είχαμε δικαίωμα.»..

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την ανωτέρω δαπάνη, καθότι δεν συντρέχουν σωρευτικά οι δύο προϋποθέσεις υπαγωγής του εισοδήματος σε φόρο, σύμφωνα με τα όσα διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.1223/2015. Συγκεκριμένα, η επίμαχη δαπάνη κατέστη δεδουλευμένη εντός της χρήσης 2012, ενώ η ολοσχερής εξόφλησή της έλαβε χώρα στη χρήση 2008.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρατιθέμενων διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης ημερομηνία θεώρησης 24-11-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. / 24-11-2023 και / 24-11-2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 1/1 – 31/12/2019 και 1/1 – 31/12/2020, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 29-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. / 24-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ:

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

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης / 24-11-2023) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2019

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	53.483,76€
-------------------------------------	------------

Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	26.741,89€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	80.225,65€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.