



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604518

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 27/11/2018

Αριθμός απόφασης: 4809

## 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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ( φεκ β'1440/27-04-2017) 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

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ..... με ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθμ πρωτ. .... /17-07-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επί της 18/05/2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα..

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., 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:

### **Σύντομο Ιστορικό**

Ο προσφεύγων με την από 18/05/2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ζητούσε την μείωση των επιχειρηματικών κερδών του, και αλλαγή του ποσού που δήλωσε στον κωδικό 461 του εντύπου Ε1 καθώς όπως ισχυρίζεται διαπίστωσε τον Ιούλιο 2016 ότι δεν είχε καταχωρήσει τους τόκους από επιχειρηματικό δάνειο της ατομικής του επιχείρησης στα τηρούμενα απλογραφικά και αθεώρητα από 01/01/2014 βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών.

Το εν λόγω επιχειρηματικό δάνειο συνολικού ποσού 300.000,00 ευρώ λήφθηκε νομίμως και προς το συμφέρον της επιχείρησης του από την ....., με αριθμ.σύμβασης ..... και ημερομηνία 26-04-2013, με σκοπό την αγορά εξοπλισμού και εγκατάσταση αυτού προς λειτουργία φωτοβολταϊκού σταθμού.

Στις 12/09/2017 εκδόθηκε από το τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ η με αριθ ...../12-09-2017 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, βάσει της οποίας συντάχθηκε η από 15/11/2017 έκθεση, σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας, ο έλεγχος **δεν δύναται να προσδιορίσει αν οι τόκοι του δανείου ύψους 35.009,09€ καταχωρήθηκαν εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία εσόδων εξόδων της επιχείρησης και ως εκ τούτου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ απέρριψε την ως άνω τροποποιητική δήλωση.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ καθώς όπως ισχυρίζεται:

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 περί ΚΦΕ και της ΠΟΛ 1113/2015 συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες, εν προκειμένω οι τόκοι δανείου πληρούν αθροιστικά όλα τα κριτήρια για την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του.

**Επειδή**, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 με θέμα εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 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 την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίζεται 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 συμβάλλει 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).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου

εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

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), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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

**Επειδή,** όπως ομολογείται και αποδεικνύεται από την κρινόμενη με αριθμ.πρωτ. ....../10-08-2018 ενδικοφανή προσφυγή που κατατέθηκε στην υπηρεσία μας, ο προσφεύγων παραδέχεται ότι οι τόκοι καταχωρήθηκαν στα βιβλία σε χρόνο μεταγενέστερο του πραγματικού, ήτοι

μετά την 15/07/2016 ημερομηνία που παρέλαβε την βεβαίωση της τράπεζας , καθώς αναγράφεται επακριβώς ότι :

« Το γεγονός αυτό προέκυψε από την διαπίστωση (Ιούλιος 2016) ότι δεν είχαν καταχωρηθεί οι τόκοι από επιχειρηματικό δάνειο της ατομικής επιχείρησής μου (παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος από φωτοβολταϊκό σταθμό ισχύος 100KW) στα τηρούμενα απλογραφικά και αθεώρητα από 1/1/2014 βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών. Το επιχειρηματικό δάνειο συνολικού ποσού 300.000,00 ευρώ λήφθηκε νομίμως και προς το συμφέρον της επιχείρησής μου από την ..... , με αριθ.σύμβασης ..... και ημερομηνία 26-04-2013, με σκοπό την αγορά εξοπλισμού και εγκατάσταση του προς λειτουργία φωτοβολταϊκού σταθμού. Με την χορήγηση κατόπιν αιτήματος από την ..... της με ημερομηνία 15/07/2016 βεβαίωσης χρεωθέντων και καταβληθέντων τόκων δανείου, που αφορούν χρονικό διάστημα από: 01/01/2014 έως: 31/12/2014, καταχωρήθηκαν οι τόκοι δανείου ύψους 35.009,09 ευρώ με ημερομηνία εγγραφής στα βιβλία την 31/12/2014 (καταχώρηση των τόκων στο φορολογικό έτος που έχουν πραγματοποιηθεί με κατάλληλα δικαιολογητικά), τροποποιούνται ανάλογα τα έντυπα Ε3 και Ε 1 και στη συνέχεια υποβάλλεται η τροποποιητική δήλωση στην Δ. Ο. Υ. Τρικάλων.»

**Επειδή**, από την υπ'αριθμ. 57 βεβαίωση της τράπεζας ..... με τίτλο « ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΧΡΕΩΘΕΝΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ» που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα αποδεικνύεται ότι οι τόκοι καταχωρήθηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο του πραγματικού, καθώς αναγράφεται πάνω στην βεβαίωση η ένδειξη «ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ 31/12/2014», ενώ η ημερομηνία έκδοσης της βεβαίωσης είναι η 15/07/2016.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη της** με ημερομηνία κατάθεσης 10/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... , με ΑΦΜ .....

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5  
ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

**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.