



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 07/06/2018

Αριθμός απόφασης: 1177

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08/02/2018 με αριθμό πρωτοκόλλου 3500 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας «Ι. ΔΟΡΔΙΟΣ & ΥΙΟΣ ΑΕ» – Α.Φ.Μ. 099773974, με κύρια δραστηριότητα την εκμίσθωση και διαχείριση ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων, που εδρεύει στην πόλη της Θεσσαλονίκης, επί του 4^{ου} χιλιομέτρου Θεσσαλονίκης Καλοχωρίου-Μενεμένης, Τ.Κ.54628, κατά της με αριθμό 1264/2017 και αριθμό TAXIS 6/2-1-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 01-03-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-02-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου 3500 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, **επαγόμαστε** τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. **1264/6/29-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 7.656,17€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.574,91€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 16.231,08€.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, βάσει των διατάξεων του άρθρου 66 Ν.2238/94 και των Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011 και 1038/2012, δυνάμει της υπ' αριθμ. 241/20-06-2017 σχετικής εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, σύμφωνα με την από 29/12/2017 συνταχθείσα έκθεση φόρου εισοδήματος, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία επαρκή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 38.280,82€, μέρος του οποίου προσβάλλεται με την υπό κρίση προσφυγή.

Ειδικότερα, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, οι παρακάτω δαπάνες, από τους οικείους λογαριασμούς, στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012:

		Έτος: 2012
α/α	περιγραφή λογαριασμού	Λογιστική Διαφορά
1	64.00.0106: «Έξοδα διακίνησης αγαθών με τρίτους με ΦΠΑ 23%», ποσό: 29.536,39€	29.536,39€
2	65.02.0001: «τόκοι δανείων»	1.142,41€
3	64.01.0000 «έξοδα ταξιδίων εσωτ.»	3.775,50€

4	64.01.0001 «έξοδα ταξιδίων εξωτ.»	3.826,52€
	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	38.280,82€

Η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στα βιβλία της: α) στον Λογ.: 64.00.0106 «Έξοδα διακίνησης αγαθών με τρίτους με ΦΠΑ 23%», δώδεκα (12) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικού ποσού 29.536,39€, στα οποία δεν υπάρχει αναλυτική περιγραφή των προσφερομένων υπηρεσιών και των συγκεκριμένων φορτωτικών. Αναφέρονται μόνο αόριστα το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας και η χρονική περίοδος παροχής, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης. Περαιτέρω, το σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ της εκδότριας, των επίμαχων τιμολογίων, «ΔΕΣΠΟΙΝΑ ΔΟΡΔΙΟΥ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΕΙΣ» με ΑΦΜ:046080781, και της προσφεύγουσας, που συντάχθηκε στις 05/01/2005, έληξε στις 05/01/2010 χωρίς να παραταθεί ή να ανανεωθεί. Τα επίμαχα τιμολόγια (Τ.Π.Υ), είναι τα ακόλουθα:

Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών	Ποσό (χωρίς ΦΠΑ)
71/31-01-2012	2.424,39
72/29-02-2012	3.254,00
73/30-03-2012	1.052,00
74/30-04-2012	3.180,00
75/31-05-2012	2.410,00
76/30-06-2012	1.140,00
77/31-07-2012	3.181,00
78/31-08-2012	1.190,00
79/30-09-2012	1.145,00
80/30-10-2012	3.570,00
81/30-11-2012	3.782,00
82/27-12-2012	3.208,00
ΣΥΝΟΛΑ	29.536,39

β) στον Λογ.:65.02.0001«τόκοι δανείων», και ποσό ύψους **1.142,41€** που αφορά δεδουλευμένους τόκους δανείων, πιστώσεων γενικά και έξοδα χορηγήσεων, δυνάμει της με αριθ. 951-075-1297 σύμβασης με την τράπεζα GENIKI BANK., για το οποίο η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το σχετικό τραπεζικό παραστατικό.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **3500/08-02-2018** ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1) Μη ορθή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία απόρριψης των δαπανών.

Η Φορολογική Αρχή στην εκδοθείσα έκθεση ελέγχου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, να λαμβάνει υπόψη της όλα τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος και να δέχεται αυτά ή να τα απορρίπτει με πλήρη και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, ενέργεια που δεν έπραξε για τα επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που απερρίφθησαν λόγω αοριστίας.

2) Μη ορθή εφαρμογή του νόμου, με αναφορά στην παραγωγικότητα των επίδικων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, που είναι καταχωρημένα στο λογ.: 64.00.0106 «Έξοδα διακίνησης αγαθών με τρίτους με ΦΠΑ 23%», ποσού: 29.536,39€

3) Αντίθετη στο νόμο και στις Ευρωπαϊκές Οδηγίες η μη έκπτωση φόρου(ΦΠΑ) από τα τιμολόγια, του λογ.: 64.00.0106 «Έξοδα διακίνησης αγαθών με τρίτους με ΦΠΑ 23%», ποσού: 29.536,39€.

4) Αβάσιμα τα συμπεράσματα του ελέγχου- Ύπαρξη παραγωγικότητας της δαπάνης των επίδικων τιμολογίων, που είναι καταχωρημένα στο λογ.: 64.00.0106 «Έξοδα διακίνησης αγαθών με τρίτους με ΦΠΑ 23%», ποσού: 29.536,39€

5) Εσφαλμένη η μη αναγνώριση δαπάνης ύψους 1.142,41€ που αφορά τραπεζικούς τόκους δανείων.

Ως προς το πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί μη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

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 **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του άρθ. 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. Σάκουλα 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως **συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.** Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, από την από 29-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος και δη στο κεφ. 5.3. «Έλεγχος δαπανών –λογιστικές διαφορές και Γ) 64.00.0106, σελ. 21-22,» προκύπτουν με σαφήνεια οι λόγοι για τους οποίους δεν αναγνωρίζεται η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών, και μνημονεύονται οι σχετικές φορολογικές διατάξεις και οι αντίστοιχες αποφάσεις του Σ.τ.Ε , στις οποίες βασίστηκε ο φορολογικός έλεγχος για την μη αναγνώριση τους από την έκπτωση των

ακαθαρίστων εσόδων της επίδικης διαχειριστικής περιόδου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι και έωλοι.

Ως προς το τρίτο λόγο περί αντίθετης στο νόμο και στις Ευρωπαϊκές Οδηγίες η μη αναγνώριση έκπτωσης φόρου (ΦΠΑ) από τα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται η πράξη φορολογίας εισοδήματος, αλυσιτελώς προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός, ο οποίος εξετάζεται με την αριθ. πρωτ. 3499/8-2-2018 ενδικοφανή προσφυγή κατά της οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ.

Ως προς το δεύτερο, τέταρτο και πέμπτο λόγο περί της μη ορθής εφαρμογής του νόμου για την απόδειξη της παραγωγικότητας ή μη της δαπάνης των επίμαχων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών του λογαριασμού 64.00.0106 «Έξοδα διακίνησης αγαθών με τρίτους με ΦΠΑ 23%», ποσού: 29.536,39€, καθώς και της αναγνώρισης της έκπτωσης των δεδουλευμένων τραπεζικών τόκων, ποσού 1.142,41€.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του Ν. 186/92 ορίζεται ότι : «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.2 του Ν. 186/92 ορίζεται ότι : « Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η

κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού ή όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ.2 του Ν. 186/92**, τροποποιήθηκε με την παρ.25 άρθρου 19 Ν.3842/2010,(ΦΕΚ Α 58/23.4.2010), και ισχύει κατά την 31/12/2012, ορίζεται ότι :«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, από το Ε.Γ.Λ.Σ, προβλέπεται, ότι για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού-δικαιολογητικού πραγματοποιήσεως του εσόδου ή του εξόδου κλπ (&1.103 και 5.1.600 Γ.Λ.Σ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν.3842/2010, μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

Επειδή, σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης είναι οι παρακάτω, που πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά:

α) να είναι πραγματική (όχι εικονική ή πλασματική ή διπλά καταχωρημένη) β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλ. να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται εάν κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος π.χ, έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά, έξοδα ταξιδιού επιχειρηματία για αγορές από το εξωτερικό που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, γιατί κρίθηκαν ασύμφωρες, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη του νόμου. Οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία, δ) η δαπάνη να είναι, βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη, ε) να έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου, ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο, ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά (π.χ τιμολόγιο, αποδείξεις κλπ), η δαπάνη

να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά(π.χ αποσβέσεις), (Δαπάνες επιχειρήσεων -Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη, έκδοση 2006, σελ.123).

Επειδή, σύμφωνα και με την υπ' αριθ. **2046/1994** απόφαση του Σ.τ.Ε., που έκρινε ότι, για να αναγνωριστεί η δαπάνη, το τιμολόγιο παροχής πρέπει να περιλαμβάνει επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για να αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα ανωτέρω στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, **μεταξύ των οποίων και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών.**

Επειδή, σύμφωνα και με την υπ' αριθ. **1018/1996** απόφαση του Σ.τ.Ε., που έκρινε ότι, για να αναγνωριστεί η δαπάνη, το τιμολόγιο παροχής πρέπει να περιλαμβάνει επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για να αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα ανωτέρω στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, **μεταξύ των οποίων και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών.** Επειδή, το Διοικητικό Εφετείο, στη συνέχεια έκρινε, ότι οι ελλείψεις των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, ως προς το αιτιολογικό τους και ιδιαίτερα η μη αναγραφή σ' αυτά των συγκεκριμένων πωλήσεων ή των τιμολογίων πωλήσεως τα οποία αφορούν- δεν μπορούν να καλυφθούν από στοιχεία εκτός του σώματος αυτών, όπως οι προσαγόμενες από την εκκαλούσα-προσφεύγουσα(ήδη αιτούσα), αθεώρητες καταστάσεις που συνέταξαν οι αντιπρόσωποι της.

Επειδή, σύμφωνα και με την υπ' αριθ. **1754/2000** απόφαση του Σ.τ.Ε., που έκρινε ότι, οι δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί με ελλειπή Τ.Π.Υ, ως προς την περιγραφή των υπηρεσιών δεν αναγνωρίζονται. Αντιθέτως εάν υπάρχει σύμβαση, τότε μπορεί να αναγνωριστούν οι δαπάνες αυτές σε συνδυασμό του περιεχομένου και της συμφωνίας.«Με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 12παρ.11 του ΚΒΣ, όταν προσφέρονται πολλαπλές συναφείς υπηρεσίες στο τιμολόγιο επιτρέπεται να αναγράφεται γενική περιγραφή, με την προϋπόθεση ότι γίνεται παραπομπή σε σύμβαση από την οποία προκύπτουν αναλυτικά οι προσφερόμενες υπηρεσίες.). (Δαπάνες επιχειρήσεων -Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη, έκδοση 2006, θέμα 155, σελ.206-207).

Επειδή, σε έκαστο επίδικο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, στην περιγραφή του είδους της υπηρεσίας, υφίστανται τρία στοιχεία: α) η παρασχεθείσα υπηρεσία, η οποία περιορίζεται στη γενική και αόριστη ονοματολογία "διανομές εμπορευμάτων και περισυλλογές ", β) ο τόπος, που έλαβε χώρα η παρασχεθείσα υπηρεσία, η οποία είναι η πόλη της Θεσσαλονίκης και γ) η χρονική περίοδος, η οποία είναι μηνιαία.

Επειδή, η προσφεύγουσα για έκαστο επίμαχο τιμολόγιο, προσκομίζει αθεώρητη κατάσταση, η οποία περιέχει τις μηνιαίες εκδοθείσες φορτωτικές που εκδόθηκαν για κάθε μήνα της επίμαχης διαχειριστικής περιόδου καθώς και το σύνολο της αξίας αυτών, ως αποδεικτικό μέσο για τις εν λόγω παρεσχεθείσες υπηρεσίες, της οποίας η συνολική αξία των φορτωτικών δεν συμφωνεί με τη συνολική αξία του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών του αντίστοιχου μήνα, όπως απεικονίζεται παρακάτω:

α/α	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΤΩΤΙΚΩΝ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΜΗΝΙΑΙΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
1	71/31-01-2012	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	2.424,39	4.627,00
2	72/29-02-2012	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	3.254,00	Δεν αναγράφεται
3	73/30-03-2012	ΜΑΡΤΙΟΣ	1.052,00	4.458,10
4	74/30-04-2012	ΑΠΡΙΛΙΟΣ	3.180,00	3.763,50
5	75/31-05-2012	ΜΑΙΟΣ	2.410,00	3.061,85
6	76/30-06-2012	ΙΟΥΝΙΟΣ	1.140,00	3.072,97
7	77/31-07-2012	ΙΟΥΛΙΟΣ	3.181,00	2.828,62
8	78/31-08-2012	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	1.190,00	2.875,60
9	79/30-09-2012	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	1.145,00	5.237,65
10	80/30-10-2012	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	3.570,00	5.542,96
11	81/30-11-2012	ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	3.782,00	4.992,76
12	82/27-12-2012	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	3.208,00	3.608,27

Επειδή, σε κανένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών δεν γίνεται παραπομπή σε κάποια σύμβαση από την οποία να προκύπτουν αναλυτικά οι προσφερόμενες υπηρεσίες. Περαιτέρω, το ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ της εκδότριας των ανωτέρω τιμολογίων και της προσφεύγουσας, που συντάχθηκε στις 05/01/2005, και συμπεριλήφθηκε στην κατάσταση συμφωνητικών του άρθρου 8 Ν.1882/00, του πρώτου τριμήνου του 2005, που κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ (ΦΑΕ Θεσσαλονίκης), φέροντας αριθμό πράξης θεώρησης 1861/20-04-2005, έληξε στις 05/01/2010 χωρίς να παραταθεί ή να ανανεωθεί, με αντίστοιχο συμφωνητικό κατατεθειμένο στην οικεία Δ.Ο.Υ.

Επειδή, για το ποσό ύψους 1.142,41€, δεν προσκομίστηκε ή δεν επιδείχθηκε το σχετικό τραπεζικό παραστατικό αφενός στον έλεγχο και αφετέρου στην Υπηρεσία μας, βάσει του οποίου

διενεργήθηκε η σχετική εγγραφή στον οικείο λογαριασμό 65.02.0001«τόκοι δανείων», για να μπορεί να τύχει της αναγνώρισης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/12/2017 οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο 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 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ. **1264/6/29-12-2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012), επιλέγεται ως επιεικέστερη η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017 ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθ. **1264/6/29-12-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012).

Διαφορά Φόρου: **7.656,17€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ
--	-----	-----	-----	-------------	-------------

				)	Η
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(54 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=39,42 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/20 17	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	8.574,91€	3.828,08€	3.018,06€	6.846,14€	6.846,14€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **08/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **3500** ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «**Ι. ΔΟΡΔΙΟΣ & ΥΙΟΣ ΑΕ**» – **Α.Φ.Μ. 099773974**, και την **επικύρωση της με αριθμό 1264/6/29-12-2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012, και την **τροποποίηση** της πράξης αυτής αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2012

Α) ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φόρος Εισοδήματος	7.656,17	7.656,17
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	8.574,91	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	3.828,08

Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	3.018,06
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.231,08	14.502,31

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.