



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06/12/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1920

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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'/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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ.**2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτος 2013 (*διαχειριστικής περιόδου*

01/01/2012 – 31/12/2012), καθώς και κατά της υπ' αρ.2018(Α.Ε.Π.2018) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτος 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), καθώς και την υπ' αρ.2018 (Α.Ε.Π.2018) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:.....**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012– 31/12/2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 10.013,12€ (λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου εισοδήματος προς επιστροφή από 10.533,00€ σε 519,88€), πλέον προστίμου του άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ύψους 5.006,56€ και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.874,08€, ήτοι συνολικό ποσό **18.893,76€**, κατόπιν προσθήκης λογιστικών διαφορών (επιπλέον των δηλωθέντων) συνολικού ύψους 87.306,53€, στα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012– 31/12/2012.

Με την υπ' αρ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους 250,00€, στο φορολογικό έτος 2015, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ.2015 έγγραφο αίτημα της φορολογικής διοίκησης και μη επίδειξης στον έλεγχο μέρους των τηρούμενων, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012– 31/12/2012, στοιχείων της.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από/2018 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, που εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αρ.2015 εντολής. Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), της Εγκ ΠΟΛ. 1287/2013,

καθώς και βάσει των εγγράφων α) της Γ.Γ.Δ.Ε. με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Α 0008618 ΕΞ 2014 και β) της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1133271 ΕΞ 2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

Ο φορολογικός έλεγχος καταλήγει σε αποτελέσματα που αντιφάσκουν στη λογική και την πραγματικότητα, καθώς απορρίπτει σχεδόν το σύνολο των δαπανών των βιβλίων. Οι δαπάνες είναι στο σύνολό τους πραγματικές και αφορούν έργο που είχε αναλάβει η εταιρεία στοΑττικής (θέση), ήτοι την κατασκευή κτιρίου για το νέο Super Market της, ΑΦΜ

Αναλυτικότερα:

Α) Ο έλεγχος χαρακτήρισε εσφαλμένα ως μη παραγωγικές: α) δαπάνες καυσίμων, ποσού 7.700,94 €, β) δαπάνες διοδίων, ποσού 705,50 € και γ) δαπάνες στάθμευσης, ποσού 307,50 €, που πραγματοποίησε η εταιρεία για την επίτευξη του σκοπού της, με το αιτιολογικό ότι η προσφεύγουσα δεν είχε οχήματα στην κυριότητά της, ούτε μισθωμένα από τρίτους. Οι ανωτέρω δαπάνες, ωστόσο, καλύπτονται από νομότυπα παραστατικά και αφορούν δαπάνες υπαλλήλων για εκτέλεση υπηρεσίας (σχετ. η ΠΟΛ 1005/14.1.2005).

Β) Ο έλεγχος χαρακτήρισε εσφαλμένα ως μη παραγωγικές το σύνολο των δαπανών ταξιδιών, ποσού 6.213,25€ επειδή αφορούν δαπάνες σε καφετέριες, ζαχαροπλαστεία, εστιατόρια, super market, ξενοδοχεία περίπτερα, μεταφορά με υπεραστικά ΚΤΕΛ, θεωρώντας ότι αφορούν σε περιοχές που δεν σχετίζονται με την τοποθεσία του έργου και συμπεραίνοντας ότι πρόκειται για δαπάνες που δεν αφορούν την επιχείρηση και έγιναν εκτός των πλαισίων της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της. Ωστόσο, στην πραγματικότητα πρόκειται για δαπάνες που το μεγαλύτερο μέρος τους αφορά τοποθεσίες στην διαδρομή από την έδρα της εταιρείας προς το έργο και αντίστροφα, καθώς και για δαπάνες στην ευρύτερη περιοχή της Αττικής, όπου εκτελείτο το έργο και είναι η έδρα του κυρίου και εντολέα του έργου.

Γ) Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τις δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, ποσού 2.179,48€, επειδή οι λογαριασμοί αυτοί υπερβαίνουν τον αριθμό απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων της (άρθρο 31 & 1ψ Κ.Φ.Ε. Ν2238/1994), σημειώνοντας ότι η επιχείρηση διαθέτει 9 κινητά ενώ ο αριθμός των απασχολούμενων είναι 3, κατονομάζοντας τα μέλη της επιχείρησης. Ωστόσο, οι ανωτέρω δαπάνες αφορούν και σε συνδέσεις mobile internet, τις οποίες η επιχείρηση χρησιμοποιεί για την επικοινωνία μέσω internet των εργαζομένων, κατά τα επαγγελματικά ταξίδια, καθώς και για την επικοινωνία της έδρας της επιχείρησης με τις απομακρυσμένες επαγγελματικές της εγκαταστάσεις - εργοτάξια. Τις ανωτέρω συνδέσεις ο έλεγχος αγνόησε και τις θεώρησε ως δαπάνη κινητής

τηλεφωνίας. Επίσης, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι η επιχείρηση απασχολεί και εργαζόμενους – εξωτερικούς συνεργάτες, στους οποίους παρέχει κινητή τηλεφωνία και internet, σύμφωνα με σχετικό συμφωνητικό.

Δ) Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τις δαπάνες για αμοιβές εργατοτεχνιτών, ποσού 34.362,62€, επειδή αυτές δεν καλύπτονται με αποδεικτικό στοιχείο. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1005/14.1.2005 οι αποδοχές προσωπικού, εκπίπτουν εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, ασφαλιστικές εισφορές. (ΚΦΕ άρθρο 31, παρ. 1, περ. α, υποπ. αα). Επισημαίνεται ότι για την δαπάνη μισθοδοσίας των εργατοτεχνιτών έχουν υποβληθεί όλες οι Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις προς το Ι.Κ.Α. και κατά συνέπεια έχουν βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές από το ΙΚΑ. Οι υπεργολάβοι του έργου κατέβαλαν αμοιβές στο προσωπικό που απασχολούσαν, ασφαλίζοντάς το με ίδιες δαπάνες. Συνεπώς ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι δεν πραγματοποιήθηκαν εργασίες από προσωπικό της εταιρίας είναι αυθαίρετος και ανακριβής.

Επειδή, στο άρθρο **31 του Ν. 2238/94**, όπως ίσχυε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Η υπηρεσία που διενεργεί το φορολογικό έλεγχο, τακτικό ή προσωρινό, υποχρεούται, αμέσως μετά την ολοκλήρωσή του, να ενημερώσει τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό σχετικά με την απόδοση ή μη των ασφαλιστικών εισφορών. Η παραβίαση της υποχρέωσης του προηγούμενου εδαφίου συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η σταδιακή εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου..... ββ)γγ) δδ) β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά για

επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών. Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών. γ) δ) ε) στ) ζ) η) θ) ι) ια) ιβ) ιγ) ιδ) ιε) ιη) ιζ) ιθ) κ) λ) μ) ν) ξ)) π) ρ) σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. τ) Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον, τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης. υ) φ) χ) ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. ω)»

Επειδή, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' του ν. 2238/1994, ως γενικά έξοδα διαχείρισης νοούνται οι παραγωγικές γενικώς δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή εκείνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπόμενου 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' ουσία 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 (ΣτΕ 1353/2014, 1602/2011, 2554/2004,

2421/2002, 1462/1999, Δ.Εφ.Αθ. 2133, 5436, 1353/2014, 5230, 5228 - 5229, 1158/2013). Σε κάθε περίπτωση όμως το βάρος της απόδειξης περί της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει ο φορολογούμενος (ΣΤΕ 1353/2014, 1512/2013, Δ.Εφ.Αθ. 5230, 5229 - 27/2013).

Επειδή, στο **άρθρο 65 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα εταιρία αμφισβητεί τις λογιστικές διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος επικαλούμενη γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς και σε ορισμένες περιπτώσεις λανθασμένη ερμηνεία των διατάξεων που προβλέπουν την αναγνώριση για έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Όμως, προκειμένου μία δαπάνη να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, απαιτείται να συντρέχουν αθροιστικά συγκεκριμένες ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι να είναι πραγματική, να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά, να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να είναι παραγωγική, να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου, να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις και να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Από τα δε δικαιολογητικά που επιδείχθηκαν στον έλεγχο διαπιστώθηκε, ότι αυτά είτε είχαν αιτιολογία αόριστη και ανεπαρκή, με αποτέλεσμα την αδυναμία του ελέγχου να κρίνει την πραγματοποίηση και την παραγωγικότητα της δαπάνης είτε αφορούσαν δαπάνες οι οποίες δεν είχαν δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Κάθε δε αντίθετος προς τούτο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, αναπόδεικτος και παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα:

Αναφορικά με την μη αναγνώριση δαπανών καυσίμων, διοδίων και στάθμευσης.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος έκρινε, μεταξύ άλλων, ως μη παραγωγικές δαπάνες καυσίμων, ποσού 7.700,94€, δαπάνες διοδίων, ποσού 705,50 €, καθώς και δαπάνες στάθμευσης, ποσού 307,50€.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση όπως προκύπτει από την από/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η προσφεύγουσα εταιρία δεν είχε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 στην κυριότητά της οχήματα, αλλά ούτε μισθωμένα

επιβατικά μεταφορικά μέσα. Επιπλέον, δεν απασχολούσε υπαλλήλους αλλά συνεργαζόταν με υπεργολάβους και ελεύθερους επαγγελματίες για την άσκηση των δραστηριοτήτων της.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα 150 φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις λιανικής πώλησης που περιγράφονται αναλυτικά στις σελ 49-52 της από 25.05.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων) και που αφορούν σε δαπάνες καυσίμων, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Σε 22 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 993,49€ δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας αυτοκινήτου.

β) Σε 50 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.766,42€ αναγράφεται αριθμός αυτοκινήτου που δεν ανήκει στην προσφεύγουσα επιχείρηση αλλά σε άλλη επιχείρηση, και συγκεκριμένα στην «.....» με Α.Φ.Μ.:

γ) Σε 50 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.435,98€ αναγράφονται αριθμοί αυτοκινήτων που δεν ανήκουν στην προσφεύγουσα επιχείρηση αλλά σε τρίτα φυσικά πρόσωπα τα οποία δε σχετίζονται με την εταιρεία.

δ) Σε 28 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.505,05€ αναγράφεται αριθμός αυτοκινήτου που ανήκει στονμε Α.Φ.Μ.:, ο οποίος δεν είναι υπάλληλος της εταιρείας αλλά συνεργάζεται μαζί της ως ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΟΣ. Δεδομένου ωστόσο ότι: α) ο είναι ελεύθερος επαγγελματίας και δεν παρέχει τις υπηρεσίες του μόνο στην προσφεύγουσα, και β) ότι από τις αποδείξεις λιανικής πώλησης που προσκομίστηκαν δεν αποδεικνύεται ότι τα έξοδα αυτά αφορούσαν δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό της προσφεύγουσας καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας αυτών και της συμβολής τους στην αύξηση του κύκλου εργασιών της εταιρείας.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα 31 φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις λιανικής πώλησης, που αναγράφονται αναλυτικά στις σελ 52-53 της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου) και που αφορούν σε δαπάνες στάθμευσης, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Σε 5 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 13,00€ δεν αναγράφεται αριθμός αυτοκινήτου

β) Σε 17 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 261,50€ αναγράφεται αριθμός αυτοκινήτου που δεν ανήκει στην προσφεύγουσα επιχείρηση αλλά σε άλλη επιχείρηση, και συγκεκριμένα στην «.....» με Α.Φ.Μ.....

β) Σε 9 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 33,00€ αναγράφονται αριθμοί αυτοκινήτων που δεν ανήκουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση αλλά σε τρίτα φυσικά πρόσωπα τα οποία δε σχετίζονται με την εταιρεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και στο πλαίσιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε νέα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν την κρίση του ελέγχου, ως προς την μη παραγωγικότητα των ανωτέρω δαπανών. Οι ισχυρισμοί της δε ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν δαπάνες υπαλλήλων της στο πλαίσιο εκτέλεσης της υπηρεσίας τους είναι αόριστοι και αναπόδεικτοι

Ως εκ τούτου ορθώς δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης, από τα ακαθάριστα έσοδά της, των παραπάνω δαπανών, δεδομένου ότι αυτές είτε αφορούσαν δαπάνες που δεν σχετίζονταν με την προσφεύγουσα εταιρία αλλά με τρίτα πρόσωπα είτε αφορούσαν δαπάνες για τις οποίες από τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν δεν αποδεικνύεται η παραγωγικότητα αυτών και η συμβολή τους στην αύξηση του κύκλου εργασιών της προσφεύγουσας εταιρίας.

Αναφορικά με την μη αναγνώριση δαπανών ταξιδίων

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος έκρινε, μεταξύ άλλων, ως μη παραγωγικές δαπάνες ταξιδίων συνολικού ύψους 6.213,25€.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 25/05/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οι εν λόγω δαπάνες αφορούσαν σε έξοδα υποδοχής, φιλοξενίας, δεξιώσεων καθώς και σε διάφορα άλλα έξοδα (εστιατόρια, καφετέριες, ζαχαροπλαστεία, super market, ξενοδοχεία, περίπτερα, κ.λπ.). Από τα προσκομισθέντα δε στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις λιανικής πώλησης) δεν προέκυπτε ποια άτομα φιλοξενήθηκαν, ο αριθμός και τα ονόματα των ατόμων που συμμετείχαν στα γεύματα, οι αποδέκτες των παραπάνω ειδών (αν έγιναν σε πελάτες ή γενικά σε συνεργάτες της επιχείρησης) με συνέπεια να μην δύναται να διαπιστωθεί αν τα ποσά των δαπανών αυτών έγιναν για λογαριασμό της επιχείρησης.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος απόδειξης, έως και σήμερα δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν την ίδια και έγιναν στο πλαίσιο προώθησης των εργασιών της. Οι αόριστοι ισχυρισμοί της ότι πρόκειται για δαπάνες μετακίνησης και εξόδων για εκτός έδρας υπηρεσίες των εταίρων και του προσωπικού της εταιρείας, καθώς και για δαπάνες που αποσκοπούσαν στην διεύρυνση των

εργασιών της, δεν κρίνονται ικανοί να την απαλλάξουν από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των δαπανών αυτών.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι από το σύνολο των στοιχείων δεν προκύπτει ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι σχετικές δαπάνες, ώστε να κριθεί η παραγωγικότητα τους και η συμβολή τους στην αύξηση του κύκλου εργασιών της εταιρίας (ΣτΕ 2430/2002, 102/1996, ΔΕφΑθ 200/2004, 3284/2002), οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με την μη αναγνώριση δαπανών κινητής τηλεφωνίας

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τις δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, ποσού 2.179,48 €, καθώς οι λογαριασμοί αυτοί υπερβαίνουν τον αριθμό απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων της (άρθρο 31 & 1ψ Κ.Φ.Ε. Ν2238/1994), σημειώνοντας ότι η επιχείρηση διέθετε 9 κινητά, ενώ ο αριθμός των απασχολούμενων ήταν 3, κατονομάζοντας τα μέλη της επιχείρησης.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση μαζί με το με αρ. 458914/25-06-2013 έντυπο Ε3, δηλώθηκε για την κινητή τηλεφωνία ποσό δαπάνης: 2.615,37 (κωδ. 1121), αριθμός κινητών: 9 (κωδ. 1122), αριθμός απασχολούμενων: 5 (κωδ. 1123).

Επειδή, ο έλεγχος δεν διαφοροποιήθηκε από τη δήλωση της προσφεύγουσας επιχείρησης ως προς τον αριθμό των κινητών τηλεφώνων, παρά μόνο ως προς τον αριθμό των απασχολούμενων. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αναγνώρισε 3 απασχολούμενους (τα ομόρρυθμα μέλη της επιχείρησης) καθώς δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα απασχόλησε άλλους υπαλλήλους.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι ορισμένες από τις ανωτέρω συνδέσεις αφορούν συνδέσεις mobile internet και όχι συνδέσεις κινητής τηλεφωνίας.

Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ως μη εκπεστέο από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012 το ποσό των 2.179,48 €, που αφορά σε δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με την μη αναγνώριση δαπανών για αμοιβές εργατοτεχνιτών

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1005/14-1-2005** - Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία- αναφέρονται τα εξής: «Για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Φ.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια. (Σ.τ.Ε. 6004/96)».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1029/17-2-2006** -Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία - αναφέρονται τα εξής : «Δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσάγεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νόμιμων δικαιολογητικών. (Σ.τ.Ε. 3486/1992)».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τις δαπάνες για αμοιβές εργατοτεχνιτών, ποσού 34.362,62€, καθώς αυτές δεν καλύπτονται με αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος:

α) Η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχώρησε στα βιβλία της το ποσό των 63.667,81 € ως δαπάνες για αμοιβές και εισφορές εργατοτεχνιτών ως εξής:

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΑΠΟΔΟΧΕΣ (€)	ΕΙΣΦΟΡΕΣ (€)
Οκτώβριος 2012	20.406,60	17.517,26
Νοέμβριος 2012	7.860,57	6.639,42
Δεκέμβριος 2012	6.095,45	5.148,51
Σύνολο:	34.362,62	29.305,19

β) Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι απασχόλησε εργατοτεχνίτες. Αντίθετα, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ανέθεσε σε υπεργολάβους την εκτέλεση των εργασιών.

γ) Αν και από τις Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις Οικοδομοτεχνικού Έργου «.....» (βάσει των οποίων πραγματοποιήθηκαν εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας) προκύπτει ότι απασχολήθηκε προσωπικό για την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου, ωστόσο, το προσωπικό αυτό δεν αποδεικνύεται ότι ανήκε στην προσφεύγουσα εταιρεία.

δ) Από το ιδιωτικό συμφωνητικό εργολαβίας οικοδομικών εργασιών περιβάλλοντος χώρου νέου καταστήματος Καπανδριτίου μεταξύ της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.: ως εργοδότης και της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.: ως εργολάβου, το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων με αρ. θεώρησης-2012, προκύπτει ότι αφ' ενός η προσφεύγουσα ανέλαβε μέρος των εργασιών, και συγκεκριμένα τις οικοδομικές εργασίες περιβάλλοντος χώρου, και αφ' ετέρου ότι η εταιρεία «.....» θα απασχολούσε και δικό της προσωπικό και τυχόν άλλους εργολάβους. Συγκεκριμένα, στο εν λόγω συμφωνητικό ορίζεται ότι:

«... Ο αφ' ενός συμβαλλόμενος που θα καλείται στο παρόν χάριν συντομίας “Εργοδότης” αναθέτει στον αφ' ετέρου συμβαλλόμενο που θα καλείται στο παρόν για χάριν συντομίας “Εργολάβος”, το έργο οικοδομικές εργασίες περιβάλλοντος χώρου για το νέο Super Market, θέση Γκαρλιούμι», και

«... Το προσωπικό του «Εργολάβου» πρέπει να συμπεριφέρεται κόσμια στον χώρο εργασίας, να μην παρενοχλεί το προσωπικό του «Εργοδότη» και των τυχόν άλλων εργολάβων που απασχολούνται στο έργο και να συμμορφώνεται απόλυτα προς τις εντολές και υποδείξεις του επιβλέποντα και των εκπροσώπων του. ...»

«Οι κάθε είδους καταβολές προς το ΙΚΑ και τα υπόλοιπα ασφαλιστικά ταμεία καθώς και το δωρόσημο για όλο το απασχολούμενο στο έργο εργατοτεχνικό προσωπικό του «Εργολάβου», αναλαμβάνονται αποκλειστικά από τον Εργοδότη».

ε) Από τα ιδιωτικά συμφωνητικά που έχει συνάψει η προσφεύγουσα εταιρεία ως κατασκευάστρια με τους υπεργολάβους, και τα οποία έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ως ακολούθως:

αρ. /15-10-2012 «.....» με Α.Φ.Μ.

αρ. 15-10-2012 «.....» με Α.Φ.Μ.,

αρ. /15-10-2012 «.....» με Α.Φ.Μ.

αρ. /08-11-2012 «.....» με Α.Φ.Μ.,

αρ. /26-11-2012 «.....» με Α.Φ.Μ.,

προκύπτουν οι υποχρεώσεις του υπεργολάβου, μεταξύ των οποίων είναι: «... ii. Διαθέτει τον απαραίτητο εξοπλισμό και προσωπικό μετά του ατομικού εξοπλισμού και εργαλείων που απαιτούνται. ... iv. Εκπληρώνει εγκαίρως τις υποχρεώσεις εξόφλησης των αποδοχών των

εργαζομένων του και των πάσης φύσεως υποχρεώσεων του που συνδέονται με το έργο που αναλαμβάνει βάσει της παρούσης να εκτελέσει. ...».

Επειδή, η προσφεύγουσα, ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν την κρίση του ελέγχου ως προς τις συγκεκριμένες δαπάνες μισθοδοσίας. Αντίθετα, από τα προαναφερθέντα συμφωνητικά προκύπτει ότι οι συμβληθέντες υπερεργολάβοι και όχι η προσφεύγουσα είχαν αναλάβει την διάθεση του προσωπικού, ως προς την εκτέλεση του έργου.

Επειδή, κατόπιν αυτών ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε τις εν λόγω δαπάνες για αμοιβές και εισφορές εργατοτεχνιτών ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει με βεβαιότητα ότι αυτές βάρυναν την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

Είδος φόρου	Καταλογιζόμενα ποσά
Διαφορά φόρου εισοδήματος	10.013,12€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/13	5.006,56€
Τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013	3.874,08€
Σύνολο	18.893,76€

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

Είδος προστίμου	Καταλογιζόμενο ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013	250,00€

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

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.