



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/02/2019

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

Αριθμός απόφασης: 271

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@aade.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 04/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ. ..../31.08.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Την υπ' αριθ. ....../31.08.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../31.08.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 22.217,58€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 11.108,79€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 33.326,37€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την απόρριψη φορολογικών στοιχείων για αγορές υλικών τεχνικών έργων που συμβάλλουν στη διαμόρφωση του κόστους πωληθέντων διότι δεν προκύπτει η χρήση τους στις τιμολογηθείσες δραστηριότητές της, συνολικού ποσού 74.535,82€ και με την προσθήκη της αξίας τριών (-3-) ληφθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, συνολικού ποσού 2.450,00€, ως δαπάνες μη εκπιπτόμενες διότι αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, τουτέστιν προσαύξηση συνολικού ποσού 76.985,82€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 31/01/2018 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 253/24.10.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι μη νόμιμα η ελεγκτική αρχή απέρριψε την έκπτωση των δαπανών καθώς πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις και ειδικότερα:

1. Με την υπ' αριθ. πρωτ. 10959/16.08.2018 βεβαίωση του ..... αποδεικνύεται ότι, κατά το έτος 2015, εκτέλεσε συντηρήσεις, αποκαταστάσεις, επισκευές και κατασκευές έργων, δυνάμει της υπ' αριθ. 261/2014 σύμβασης, με ίδια υλικά.
2. Με την υπ' αριθ. πρωτ. 11904/23.08.2018 βεβαίωση του ..... αποδεικνύεται ότι, κατά το έτος 2015, εκτέλεσε συντηρήσεις, αποκαταστάσεις, επισκευές και κατασκευές έργων, δυνάμει της υπ' αριθ. 1/2015 σύμβασης, με ίδια υλικά.

3. Οι αγορές υλικών με τόπο προορισμού το ..... ανέρχονται στο ποσό των 5.650,77€ και όχι στο ποσό των 4.379,38€ που έγινε δεκτό από τον έλεγχο μη αναγνωρίζοντας πραγματική δαπάνη ποσού 1.271,39€.
4. Με το υπ' αριθ. πρωτ. 6680/07.08.2015 συμφωνητικό ανάθεσης εκτέλεσης έργου ανατέθηκε στην προσφεύγουσα από τον Δήμο ..... ο φωτισμός της πλατείας ..... Οι αγορές των οικοδομικών υλικών, η παράδοσή τους στο ..... και η έναρξη των τεχνικών εργασιών πραγματοποιήθηκαν εντός του 2015, πλην όμως η αρχική πιστοποίηση για την έκδοση του σχετικού φορολογικού στοιχείου έλαβε χώρα εντός του 2016.
5. Μηχανήματα, εξαρτήματα, εξοπλισμός γραφείων και μικροϋλικά, που παραδόθηκαν στην έδρα της προσφεύγουσας, χρησιμοποιήθηκαν από την ίδια. Ενδεικτικά, αναφέρεται η αγορά ράμπας φόρτωσης (ΤΔΑ443/26.05.2015) καθαρής αξίας 290,00€ και η αγορά ηλεκτρικής αντλίας (ΤΔΑ22132/16.09.2015) με καθαρή αξία 560,00€ και στο υπ' αριθ. 62/2018 σημείωμα διαπιστώσεων δε γίνεται καμία αναφορά λόγω μη προσκόμισης των πρωτότυπων παραστατικών.
6. Με το υπ' αριθ. 21/04.08.2015 Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών του προμηθευτή ..... αγοράστηκαν δύο κλιματιστικά μηχανήματα, συνολικής καθαρής αξίας 1.550,00€, τα οποία παραδόθηκαν στο ..... και τοποθετήθηκαν στο χώρο των συνεργείων συντήρησης.
7. Το υπ' αριθ. 28/04.12.2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών του εκδότη ....., συνολικής καθαρής αξίας 800,00€ αφορά εργασίες τοποθέτησης πλακιδίων σε WC των ΤΕΠ του ..... κατ' εντολή της προσφεύγουσας οι οποίες δεν της είχαν ανατεθεί ούτε είχε αποζημιωθεί γι' αυτές.
8. Το υπ' αριθ. 67/16.09.2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της εκδότριας επιχείρησης ..... Ο.Ε., συνολικής αξίας 1.000,00€, αφορά εργασίες ελαιοχρωματισμών στην ΜΕΘ του ..... κατ' εντολή της προσφεύγουσας οι οποίες δεν της είχαν ανατεθεί ούτε είχε αποζημιωθεί γι' αυτές.
9. Το υπ' αριθ. 10/26.08.2015 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών του εκδότη ....., συνολικής καθαρής αξίας 650,00€, αφορά εργασίες συντήρησης και επισκευής της στέγης του ..... οι οποίες ανατέθηκαν στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθ. 159/2015 σύμβασης.

**Επειδή**, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

**Επειδή**, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 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 συνήθειες 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 το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) 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 συνήθειες 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 συνήθειες 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)... 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... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 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... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας...».

**Επειδή**, με το άρθρο 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 το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α)... στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο...».

**Επειδή**, με το άρθρο 11 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:... ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

**Επειδή**, με το 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**, από τα διαλαμβανόμενα στην από 31/08/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και το φάκελο της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2015, προκύπτει ότι για τιμολόγια έργου που εκδόθηκαν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους από την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν σχετικές αγορές οικοδομικών υλικών συνολικής καθαρής αξίας 4.379,38€ με τόπο παράδοσης το ..... και αγορές αγαθών με το υπ' αριθ. 130088465/03.11.2015 τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρείας ..... αξίας 1.017,25€ με παράδοση το ..... Στο τηρηθέν λογιστικό αρχείο (βιβλίο) εμφανίζονται αγορές υλικών τεχνικών έργων ποσού 79.932,45€ με τόπους προορισμού την πάροδο

....., την ....., το ....., το ....., το ..... κ.λπ., τα οποία η προσφεύγουσα εξέπεσε ως κόστος πωληθέντων από τα ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να προσδιοριστεί το κέρδος από την επιχειρηματική της δραστηριότητα, ενώ δεν υπάρχουν αντίστοιχα έσοδα. Για το έτος 2015, τα έσοδά της προέρχονται από παροχή υπηρεσιών στο ..... (144.524,42€) και στο ..... (35.772,33€), κατόπιν υπογεγραμμένων συμβάσεων οι οποίες προέβλεπαν ότι οι δαπάνες για την προμήθεια των αναλωσίμων υλικών και των απαιτούμενων ανταλλακτικών βαρύνουν τον εργοδότη και από τεχνικά έργα (10.487,80€), δη συνολικής καθαρής αξίας 190.784,55€. Ειδικότερα, στο πλαίσιο των προαναφερθέντων συναλλαγών, διαπιστώθηκε ότι αγοράστηκαν από την προσφεύγουσα οικοδομικά υλικά για την κατασκευή τεχνικού έργου (φωτισμού της πλατείας ..... ) που τιμολογήθηκε στο επόμενο φορολογικό έτος και ως εκ τούτου έπρεπε να βαρύνει τα αποτελέσματα του επόμενου έτους, δύο κλιματιστικά μηχανήματα, συνολικής καθαρής αξίας 1.550,00€, που παραδόθηκαν στο ..... για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο πώλησης ή άλλο που να τεκμηριώνει τη παράδοση των εν λόγω μηχανημάτων και μία ράμπα φόρτωσης (ΤΔΑ443/26.05.2015) καθαρής αξίας 290,00€ και μία ηλεκτρική αντλία (ΤΔΑ22132/16.09.2015) με καθαρή αξία 560,00€ τα οποία η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε ως αγορές παγίων της αλλά ως αγορές υλικών τεχνικών έργων. Η προσφεύγουσα επιβάρυνε το κόστος πωληθέντων με τις ανωτέρω αγορές. Επίσης, εμφανίζονται δαπάνες τεχνικών έργων, συνολικής αξίας 2.450,00€ που αναφέρονται σε εργασίες που έγιναν στο ..... και συγκεκριμένα τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αριθμούς 28/04.12.2015 εκδόσεως του ....., καθαρής αξίας 800,00€, 67/16.09.2018 εκδόσεως της ..... Ο.Ε., καθαρής αξίας 1.000,00€ και 10/26.08.2015 εκδόσεως ....., καθαρής αξίας 650,00€, τα οποία αφενός δε σχετίζονται με ανάλογα έσοδα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους αφετέρου αναγράφουν ελλιπώς τις παρασχεθείσες υπηρεσίες. Εφόσον δεν προκύπτει από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ότι αγορές υλικών ποσού 74.535,82€ και δαπάνες τεχνικών έργων ποσού 2.450,00€, χρησιμοποιήθηκαν ή διατέθηκαν στα έργα που τιμολόγησε η προσφεύγουσα εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης των ανωτέρω δαπανών, σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, ως δαπανών που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

**Επειδή**, με το 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**, στην προκειμένη περίπτωση, από την υπ' αριθ. πρωτ. 10959/16.08.2018 βεβαίωση του ..... προκύπτει ότι, κατά το έτος 2015, η προσφεύγουσα ανέλαβε, δυνάμει της υπ' αριθ. 261/2014 σύμβασης, τη διορθωτική και προληπτική

συντήρηση των Η/Μ εγκαταστάσεων του νοσοκομείου, έναντι τιμήματος 140.000,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 23%. Σύμφωνα με την παράγραφο 9 της προαναφερθείσας σύμβασης, η δαπάνη για την προμήθεια των αναλωσίμων υλικών και των απαιτούμενων ανταλλακτικών βαρύνει τον εργοδότη (.....) και όχι τον ανάδοχο (προσφεύγουσα). Επιπρόσθετα, από την ίδια βεβαίωση προκύπτει ότι, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, η προσφεύγουσα ανέλαβε τη συντήρηση στεγών κτιρίων, δυνάμει της υπ' αριθ. 159/2015 σύμβασης, και την κατασκευή και τοποθέτηση δικτύου αεραγωγών στο σύστημα εξαερισμού του λεβητοστασίου του ίδιου ..... τα οποία εκτέλεσε με ίδια υλικά για τα οποία εξέδωσε τα υπ' αριθ. 138/31.12.2015 και 136/31.12.2015 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 3.711,38€ και 1.000,00€, αντιστοίχως. Στο πλαίσιο των εργασιών συντήρησης στεγών λήφθηκε το υπ' αριθ. 10/26.08.2015 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του εκδότη ....., καθαρής αξίας 650,00€, που αφορά προμήθεια και τοποθέτηση πάνελ για τις εργασίες συντήρησης και επισκευής της στέγης. Παράλληλα, όπως βεβαιώνεται με το ανωτέρω έγγραφο, η προσφεύγουσα προσέφερε επικουρικά και χωρίς αμοιβή, με ίδια υλικά, εργασίες μικρής κλίμακας και συντήρησης των κτιριακών εγκαταστάσεων του ..... (εργασίες επιχρισμάτων, ελαιοχρωματισμών, επισκευών WC, κ.α.). Στο πλαίσιο αυτών των εργασιών μικρής κλίμακας λήφθηκαν τα υπ' αριθ. 28/04.12.2015 και 67/16.09.2015 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των εκδοτών ..... και ..... Ο.Ε. και καθαρής αξίας 800,00€ και 1.000,00€, που αφορούν στην τοποθέτηση πλακιδίων σε WC και ελαιοχρωματισμούς θαλάμων ΜΕΘ του ....., αντιστοίχως.

Επίσης, κατά το έτος 2015, η προσφεύγουσα ανέλαβε, δυνάμει της υπ' αριθ. 1/2015 σύμβασης, διάρκειας 3 μηνών, τη διορθωτική και προληπτική συντήρηση των Η/Μ εγκαταστάσεων του νοσοκομείου, έναντι τιμήματος 12.000,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 23%. Σύμφωνα με την παράγραφο 9 της προαναφερθείσας σύμβασης, η δαπάνη για την προμήθεια των αναλωσίμων υλικών και των απαιτούμενων ανταλλακτικών βαρύνει τον εργοδότη (νοσοκομείο) και όχι τον ανάδοχο (προσφεύγουσα). Από την υπ' αριθ. πρωτ. 11904/23.08.2018 βεβαίωση του ..... προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εκτέλεσε εργασίες μικρής κλίμακας, όπως ηλεκτρολογικές εργασίες και συντηρήσεις των κτιριακών εγκαταστάσεων του ..... (επισκευές δαπέδων κ.α.), με ίδια υλικά. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εκτέλεσε την κατασκευή τεχνικών έργων στο Δήμο ..... για τα οποία εξέδωσε τα υπ' αριθ. 184/15.05.2015 και 186/10.12.2015 τιμολόγια έργου, καθαρής αξίας 5.853,66€ και 3.252,03€ αντιστοίχως, που αφορούν τη συντήρηση του κοινοτικού γραφείου, WC και της πλατείας Ελατοχωρίου καθώς και την κατασκευή στεγάστρου στάσης και βρύσης στο ίδιο μέρος.

**Επειδή**, με το υπ' αριθ. 21/04.08.2015 Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών του προμηθευτή ..... αγοράστηκαν δύο κλιματιστικά μηχανήματα, συνολικής καθαρής αξίας 1.550,00€, τα οποία παραδόθηκαν στο ..... και τοποθετήθηκαν στο χώρο των συνεργείων συντήρησης, για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο πώλησης ή άλλο αποδεικτικό με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα των αγαθών, ούτε γίνεται αναφορά στην οικεία

βεβαίωση του νοσοκομείου για τον χαρακτήρα της παράδοσης αυτής και ως εκ τούτου η εν λόγω αγορά δεν δύναται να συμπεριληφθεί στο κόστος πωληθέντων. Περαιτέρω, ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα την αγορά ράμπας φόρτωσης (ΤΔΑ443/26.05.2015) καθαρής αξίας 290,00€ και την αγορά ηλεκτρικής αντλίας (ΤΔΑ22132/16.09.2015) καθαρής αξίας 560,00€ διότι αφορούν, σύμφωνα και με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, αγορές παγίων και όχι εμπορευμάτων και ως εκ τούτου είναι δυνατή μόνο η έκπτωση των αποσβέσεων επί αυτών με τις ειδικότερες προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 24 του ν.4172/2013.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε συνάψει συμβάσεις για την παροχή τεχνικών υπηρεσιών και την κατασκευή τεχνικών έργων αλλά πραγματοποιούσε και τεχνικές εργασίες μικρής κλίμακας. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή απέρριψε, συλλήβδην και αορίστως, αγορές υλικών και έξοδα, συνολικού ποσού 72.135,82€, που συμπεριλήφθηκαν στη διαμόρφωση του κόστους πωληθέντων, χωρίς η κρίση της αυτή να είναι σαφής και ειδική, ήτοι να αναφέρει διακριτά τα μη εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικά στοιχεία, το μη αναγνωριζόμενο ποσό και την αιτιολογική και νομική βάση για έκαστο εξ αυτών που θεμελιώνει την κρίση της αυτή. Πιο συγκεκριμένα, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ούτε ο λόγος και η νομική βάση για τον οποίο ορισμένες δαπάνες κρίθηκαν από τον έλεγχο μη εκπεστές, αλλά ούτε και το είδος αυτών των δαπανών (περιγραφή ή αναγραφή των σχετικών τιμολογίων). Η γενική και αόριστη αναφορά ότι οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο κρίθηκαν ως μη παραγωγικές γιατί δεν έχει εκδοθεί σχετικό φορολογικό στοιχείο εσόδου, ότι η υποχρέωση εκτέλεσής τους δεν αναγράφεται στις υπογραφείσες συμβάσεις ή ότι δεν υφίστανται άλλα στοιχεία που να τεκμηριώνουν την ανάλυσή τους, δεν δύναται να αποτελέσει αιτιολογία επαρκή και ικανή να στοιχειοθετήσει την κατ' άρθρο 22 ν.4172/2013 απόρριψη της έκπτωσής τους από το ακαθάριστο εισόδημα. Η τυχόν διάπραξη παραβάσεων, παραλείψεων ή παρατυπιών, άλλων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας δε συνιστά λόγο απόρριψης δαπάνης εφόσον πληρούνται οι οριζόμενες στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις και ειδικότερα να είναι πραγματική, γεγονός που δεν αμφισβητείται από την ελεγκτική αρχή και να 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 αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, ενώ ο έλεγχος της σκοπιμότητας και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών δεν είναι επιτρεπτός από τη φορολογική αρχή.

**Επειδή**, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 31/08/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ως προς το ποσό δαπανών 72.135,82€ εκ του συνολικού ποσού των 74.535,82€ που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ....../04.10.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ: ..... και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ. ....../31.08.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2015.

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

#### **Η υπ' αριθ. ....../31.08.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                         | Βάσει ελέγχου | Βάσει της παρούσας απόφασης | Διαφορά απόφασης - ελέγχου |
|-------------------------------------------------|---------------|-----------------------------|----------------------------|
| Ακαθάριστα έσοδα                                | 190.784,55 €  | 190.784,55 €                | 0,00 €                     |
| Κόστος πωληθέντων                               | 5.396,63 €    | 77.532,45 €                 | 72.135,82 €                |
| Δαπάνες χρήσης                                  | 114.529,74 €  | 114.529,74 €                | 0,00 €                     |
| Κέρδος / ζημιά βάσει λογιστικού προσδιορισμού   | 70.858,18 €   | -1.277,64 €                 | -72.135,82 €               |
| Δαπάνες μη εκπιπτόμενες                         | 10.588,56 €   | 8.138,56 €                  | -2.450,00 €                |
| Φορολογητέα κέρδη                               | 81.446,74 €   | 6.860,92 €                  | -74.585,82 €               |
| Φόρος που αναλογεί                              | 23.377,42 €   | 1.783,84 €                  | -21.593,58 €               |
| Φόρος που παρακρατήθηκε                         | 12.290,89 €   | 12.290,89 €                 | 0,00 €                     |
| Χρεωστικό ποσό                                  | 11.086,53 €   |                             | -11.086,53 €               |
| Πιστωτικό ποσό                                  |               | 10.507,05 €                 | 10.507,05 €                |
| Τέλος επιτηδεύματος                             | 800,00 €      | 800,00 €                    | 0,00 €                     |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του | 10.331,05 €   | 10.331,05 €                 | 0,00 €                     |
| Χρεωστικό ποσό για καταβολή                     | 22.217,58 €   | 624,00 €                    | -21.593,58 €               |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013                  | 11.108,79 €   | 312,00 €                    | -10.796,79 €               |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή                       | 33.326,37 €   | 936,00 €                    | -32.390,37 €               |

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
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.