



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-04-2019

Αριθμός Απόφασης: 843

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος 2013, διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 -31/12/2012 και συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 & ΠΟΛ.1081/2015).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 & ΠΟΛ.1081/2015) ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό 1.591,18 ΕΥΡΩ (1.023,80 ΕΥΡΩ κύριος φόρος, πλέον 520,91 ΕΥΡΩ Πρόστιμο, πλέον 46,47 ΕΥΡΩ εισφορά αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αύξησης του ακαθαρίστου εισοδήματος του προσφεύγοντος κατά 2.559,50 ΕΥΡΩ, κατόπιν προσδιορισμού, από τον έλεγχο, ίσης αξίας λογιστικών διαφορών.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, για τους παρακάτω λόγους:

1. Το υπ. αριθ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, έκδοσης από τη – Α.Φ.Μ., διακοσμήτριας, καθαρής αξίας 1.626,00 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α. 374,00 ΕΥΡΩ, κακώς θεωρήθηκε μη εκπιπτόμενη δαπάνη και προστέθηκε στις λογιστικές διαφορές λόγω γενικής αιτιολογίας «Επιμέλεια Χώρου», διότι η παρεχόμενη υπηρεσία δικαιολογείται επαρκώς και είναι αιτιολογημένη.
2. Δεν μπορεί να έχει ευθύνη για τυχόν αοριστία του φορολογικού στοιχείου τρίτου.

Προς επίρρωση των ανωτέρω ο προσφεύγων επικαλείται το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε., σύμφωνα με το οποίο διευκρινίζεται ότι η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών μπορεί να είναι αναλυτική ή συνοπτική, ενώ δεν απαγορεύεται και η παραπομπή σε τυχόν σύμβαση.

Σχετικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, παρ. 1, του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο 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.....».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. (1078820/1526/Α0012/29.8.2007), ε) η δαπάνη να στηρίζεται στα προβλεπόμενα στοιχεία.

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, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, τ. Α' 84) ορίζει στο άρθρο 18 παρ. 2 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» και στο άρθρο 12 ορίζει ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.... και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία.... εκδίδεται τιμολόγιο 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής

καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. 10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ.11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή».

Επειδή, σύμφωνα με τα νομολογιακώς κριθέντα, το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών. (ΣτΕ 3509/1996, ΣτΕ 715/1991).

Επειδή, από τις προαναφερόμενες διατάξεις συνάγεται ότι για να αφαιρεθεί μία δαπάνη ως παραγωγική από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει η εν λόγω δαπάνη να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στο οποίο να περιέχεται η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών και η αμοιβή. Η τυχόν αοριστία της περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών σε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, που προσκομίζεται ως δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης, δεν εμποδίζει την έκπτωσή της, εφόσον όμως η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο, σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών, από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής (ΣτΕ 1353/2014, 45/2006 επτ., Δ. Εφ. Αθ. 5227 - 5228, 5230/2013).

Επειδή, δεν αρκεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 και με όσα ανωτέρω αναφέρθηκαν, η γενικόλογη και αόριστη περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, που προσκομίζεται ως δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης, όπως στην προκειμένη περίπτωση, αλλά πρέπει να υπάρχει επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών (ΣτΕ 1018/1996, 3705/1999, 753/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε., διευκρινίζεται ότι η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών μπορεί να είναι αναλυτική ή συνοπτική, ενώ δεν απαγορεύεται και η παραπομπή σε τυχόν σύμβαση.

Επειδή, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, το βάρος της περί της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει ο φορολογούμενος, σε συνδυασμό με το ότι ο προσφεύγων δεν επικαλείται και δεν προσάγει πλην του επίμαχου και με αριθμ. τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως, επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία για την προαναφερόμενη δαπάνη, όπως τυχόν σύμβαση μεταξύ αυτού και της παρέχουσας τη συγκεκριμένη υπηρεσία, διακοσμήτριας κας, από την

οποία να προκύπτει με ακρίβεια και σαφήνεια η αιτιολογία της εν λόγω δαπάνης και να μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής, ούτε άλλα τιμολόγια αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σχετικά με τον επαναδιαχωρισμό της αίθουσας αναμονής ασθενών από το χώρο εξέτασης των ασθενών (π.χ. γυψοσανίδες κ.λ.π.), ως εκ τούτου η εν λόγω δαπάνη δεν δύναται να κριθεί παραγωγική και κατά συνέπεια νόμιμα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση, μεταξύ άλλων, και τη δαπάνη αυτή, ήτοι ποσό 2.000,00 ευρώ απορριπτόμενων ως αβάσιμων των σχετικών αντίθετων προβαλλόμενων με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά Φορολογητέου εισοδήματος Ατομικού και τέκνων	2.559,50
Διαφορά Φόρου Χρεωστικό ποσό	1.023,80
Πρόστιμο άρθρου 58. 59 ^Α , 59 και Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	520,91
Εισφορά Αλληλεγγύης	46,47
Σύνολο Φόρου για καταβολή	1.591,18

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.