



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1740

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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.

4. Την από 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και διεύθυνση επαγγέλματος στην στην οδό στον όροφο, κατά: α) της υπ' αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2014, β) της υπ' αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2015, γ) της υπ' αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2014, β) υπ' αριθ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2015, γ) υπ' αριθ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2016 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 24/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιτόπιου - Φορολογία Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 9.227,94€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 7.375,89€, ήτοι συνολικό ποσό 16.218,83€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2015, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 9.173,64€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 6.595,85€, ήτοι συνολικό ποσό 15.769,49€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2016, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 10.708,06€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 6.761,07€, ήτοι συνολικό ποσό 17.469,13€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 24/121/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιτόπιου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για τα φορολογικά έτη 2014-2016, δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Ειδικότερα, την 05/09/2018 πραγματοποιήθηκε αυτοψία στην έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας επί της οδού στην Συγκεκριμένα, ο έλεγχος μετέβη στην ως άνω διεύθυνση στον όροφο, όπου σε είσοδο διαμερίσματος επιφάνειας 93 τμ υπάρχει επιγραφή για παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας «.....». Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου: «Η είσοδος του διαμερίσματος ήταν ανοιχτή, εισήλθαμε και διαπιστώσαμε ότι υπήρχε αίθουσα υποδοχής πελατών-ασθενών με μικρό γραφείο Γραμματείας. Υπήρχε κίνηση διερχομένων προσώπων, απευθυνθήκαμε στις δύο (2) εργαζόμενες που ήταν παρούσες και εξυπηρετούσαν τους εισερχόμενους πελάτες-ασθενείς, χειριζόμενες τον υφιστάμενο εξοπλισμό και δηλώσαμε την ιδιότητά μας και τον σκοπό της παρουσίας μας ζητώντας την υπεύθυνη η οποία όμως δεν βρισκόταν στον χώρο. Λόγω της εξέτασης πελατών-ασθενών από τη γιατρό Κα με φροντίδα των εργαζομένων υπήρξε τηλεφωνική επικοινωνία μαζί της και της γνωρίσαμε την ιδιότητα και τον σκοπό της παρουσίας του ελεγκτή στην εγκατάσταση. Κατόπιν ερωτήσεών μας, μας έγιναν γνωστά τα εξής: α) οι εργαζόμενες είναι οι κ.κ.: αα) ΤΟΥ με ειδικότητα υπάλληλος γραφείου και αβ) ΤΟΥ με ειδικότητα νοσοκόμος, β) στον χώρο βρίσκεται η οντότητα με ΑΦΜ με δραστηριότητες «.....» και η γιατρός κα με ΑΦΜ παρέχει στον ίδιο χώρο τις υπηρεσίες της ατομικής της επιχείρησης με δραστηριότητες: «.....» προς την ανωτέρω Ο.Ε., γ) υφίσταται και άλλος χώρος αλλά διενεργούνται εργασίες διαμόρφωσης και δεν είναι εφικτή η πρόσβαση, δ) στον όροφο της ίδιας πολυκατοικίας βρίσκεται η σημερινή φορολογική έδρα της ελεγχόμενης οντότητας αλλά δεν παρέχονται σε αυτόν ιατρικές υπηρεσίες (σ.σ. μας: ο έλεγχος πραγματοποίησε αυτοψία στον χρησιμοποιούμενο χώρο για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του ορόφου επειδή σε αυτόν

βρισκόταν η έδρα της ελεγχόμενης οντότητας στις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 2014-2016 και σε αυτόν επίσης παρέχονταν οι ιατρικές υπηρεσίες της ιατρού και του προσωπικού που απασχολούσε.»

Δυνάμει των ανωτέρω διαπιστώσεων κατά την αυτοψία σε συνδυασμό με τα διαθέσιμα στοιχεία από το υπηρεσιακό αρχείο και τον φάκελο της υπόθεσης προέκυψαν, σύμφωνα με το πόρισμα της φορολογικής αρχής, για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 τα ακόλουθα: Ο έλεγχος έκρινε ότι το απασχολούμενο προσωπικό της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας απασχολήθηκε κυρίως για τις εργασίες και το συμφέρον άλλης οντότητας (της ανωτέρω Ο.Ε.) και η δαπάνη μισθοδοσίας δεν είναι πλήρως παραγωγική. Στη συνέχεια, επιμέρισε τις δαπάνες αμοιβών προσωπικού, με κριτήριο μερισμού το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων των δύο οντοτήτων στις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους, λογίζοντας ως λογιστική διαφορά του ελέγχου, το μέρος της δαπάνης που δεν αφορά τις εργασίες και το συμφέρον της ελεγχόμενης οντότητας. Τέλος, βάσει του ανωτέρω επιμερισμού, καταλόγισε στην προσφεύγουσα, με την έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων, τις ακόλουθες λογιστικές διαφορές ανά έτος:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	2014	2015	2016
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	34.561,44	36.963,35	39.146,13
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	34.561,44	36.963,35	39.146,13

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εισαγωγικώς επισημαίνει ότι στην περίπτωση της η δήθεν ανακρίβεια των φορολογικών της δηλώσεων συνίσταται στην αόριστη, αδικαιολόγητη αλλά και παντελώς αναπόδεικτη συμπερασματική κρίση του διενεργηθέντος ελέγχου, με βάση την οποία καταλόγισε λογιστικές διαφορές συνιστάμενες στη μη αναγνώριση υπαρκτών, αληθών, βεβαιωμένων και εκπεστέων δαπανών των φορολογικών ετών 2014-2016, οι οποίες αφορούν α) στην δαπάνη καταβληθείσας μισθοδοσίας του προσωπικού της και β) στην δαπάνη καταβληθεισών και εξοφληθεισών εργοδοτικών-ασφαλιστικών εισφορών για το προσωπικό της, με την αιτιολογία ότι δήθεν δεν είναι παραγωγικές δαπάνες και δεν αφορούν στο σύνολό τους στις εργασίες και στο συμφέρον της ατομικής της επιχείρησης, αλλά δήθεν αφορούν μερικώς και στις εργασίες και στο συμφέρον και άλλης επιχείρησης και δη της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»
- Ως προς τη διαδικασία και τον επιτόπιο έλεγχο ισχυρίζεται τα κάτωθι:

1. η υπ' αριθ./...../...../2018 εντολή ελέγχου δεν της επιδόθηκε παρά μόνον μετά από σχετικό αίτημά της και κατά παράβαση του νομοθετικού πλαισίου: άρθρο

25 του ν. 4174/2013, ΠΟΛ 1073/2018 και 1046/2016.

2. Διενεργήθηκε αυτοψία σε χώρο διαφορετικό από τον αναγραφόμενο στην εντολή ελέγχου (..... στον όροφο αντί του ορόφου που βρίσκεται η έδρα της ατομικής της επιχείρησης).
3. Αναιτιολόγητο, αυθαίρετο και αναπρόδεικτο συμπέρασμα ότι στην έδρα της (.....όροφος) δεν παρέχει υπηρεσίες.
4. Λανθασμένος ισχυρισμός ότι η ατομική επιχείρηση προσφέρει υπηρεσίες στονόροφο.
5. Ο χώρος της Ο.Ε. στον όροφο λειτουργούσε με διαφορετικά χωροταξικά και οργανωτικά δεδομένα κατά την τριετία 2014-16 (συστέγαση ατομικής επιχείρησης με Ο.Ε.).

Συμπερασματικά, ο έλεγχος παρέλειψε να διενεργήσει αυτοψία στην επαγγελματική της εγκατάσταση στον όροφο, αντίθετα διενήργησε αυτοψία σε άσχετο πλέον χώρο με την ελεγχόμενη επιχείρησή της, ήτοι στον όροφο, όπου ανήυρε άλλη, μη ελεγχόμενη επιχείρηση (την Ο.Ε.) με χωροταξία διαφορετική από εκείνη της επίμαχης τριετίας 2014-2016 και είδε τους εργαζόμενους και την εν γένει επαγγελματική δραστηριότητα του 2018 της Ο.Ε., που καμία απολύτως σχέση δεν έχουν πλέον με την ατομική της επιχείρηση, κατά τη χρονική στιγμή του επιτόπιου ελέγχου (05-09-2018). Ουσιαστικά δηλ. ήλεγξε μια άσχετη επιχείρηση.

- Ως προς τις οικονομικές διαπιστώσεις του ελέγχου, ισχυρίζεται ότι στο κεφάλαιο ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΟΥ ΑΡΧΕΙΟΥ, ΕΠΙΔΕΙΧΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ο έλεγχος αναιτιολόγητα και χωρίς καμία τεκμηρίωση και λανθασμένα συμπεραίνει ότι: α) δεν παρέχονται υπηρεσίες προς άλλους φορείς, β) υπάρχει σχεδόν αποκλειστική παροχή των υπηρεσιών της οντότητας προς την οντότητα «.....» με ΑΦΜ, γ) στα εκδιδόμενα στοιχεία - τιμολόγια εσόδων από παροχή υπηρεσιών δεν παρέχεται πλήρης αιτιολογία για τις παρεχόμενες υπηρεσίες με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ορθότητα των υπολογισμών-χρεώσεων, και προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει φορολογικά στοιχεία και τα βιβλία.
- Ως προς το νομικό πλαίσιο, η προσφεύγουσα προβάλλει πλήθος ισχυρισμών σχετικά με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 περί αναγνώρισης δαπανών και παραθέτει νομοθεσία και νομολογία, σύμφωνα με την οποία η κρίση της φορολογικής αρχής είναι αναιτιολόγητη και το πόρισμα του ελέγχου άκυρο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016: «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 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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, προκειμένου να αναγνωριστεί μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη (ΣΤΕ 939/1992, 810/1982 κλπ) και επιπλέον να καλύπτεται από δικαιολογητικό στοιχείο που προβλέπεται από τον ΚΒΣ (ΣΤΕ 2968/1988).

Επειδή με το άρθρο 23 του ίδιου ως άνω νόμου: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α), β), γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ)»

Επειδή με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

- α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα

λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, **ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,**

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 **ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν.** Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού 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 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 συμβάλει 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 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.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες 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:

α),

β),

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως

του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 και όσον αφορά στις υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές που αποδίδονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τους ίδιους τους ασφαλισμένους (ΟΑΕΕ, ΤΕΒΕ, κ.λπ.), εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ. Δ12 1006031 ΕΞ2015/19.01.2015 έγγραφό μας, δηλαδή για φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών τους που αφορούν στην περίοδο 01.01.2014 έως 31.12.2014 και τα οποία καταβάλλονται μέσα στο 2015 και μέχρι τη νόμιμη προθεσμία που ορίζει ο οικείος ασφαλιστικός φορέας ή μέχρι την τυχόν παράτασή της, μπορούν να τα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Από 01.01.2015 θα ισχύει ο γενικός κανόνας που περιγράφεται στην παράγραφο αυτή, ανακαλουμένων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 7 του αριθ. Δ12Α 1054299 ΕΞ2014/ 26.03.2014 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του αριθ. Δ12Α 1170320 ΕΞ2014/30.12.2014 εγγράφων μας.

.....»

Επειδή δυνάμει των διαπιστώσεων του ελέγχου, κατά την αυτοψία που διενήργησε, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του από το υπηρεσιακό αρχείο και τον φάκελο της υπόθεσης, προέκυψαν, σύμφωνα με το πόρισμα της φορολογικής αρχής, για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 τα ακόλουθα:

- «υφίσταται συστέγαση της έδρας της ελεγχόμενης οντότητας και της έδρας της οντότητας
«..... με ΑΦΜ»
- οι ιατρικές υπηρεσίες της ιατρού κας και οι λοιπές υπηρεσίες που παρέχει το προσωπικό της ελεγχόμενης οντότητας-ατομικής επιχείρησης
«..... με ΑΦΜ» παρέχονταν σχεδόν αποκλειστικά προς την οντότητα
με τίτλο και ΑΦΜ
- δεν προκύπτει η χρέωση του κόστους των δαπανών – αμοιβών μισθοδοσίας προσωπικού από την ελεγχόμενη οντότητα προς την ανωτέρω Ο.Ε., μέσω σχετικής τιμολόγησης των προσφερομένων υπηρεσιών

- δεν υφίσταται για το σύνολο της δαπάνης μισθοδοσίας η προϋπόθεση της διάταξης της περ. α' του άρθρου 22 (εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) περί πραγματοποίησης των δαπανών προς το συμφέρον της επιχείρησης
- παρεμφερές με το ζήτημα είναι το θέμα αριθ. 18 της ενότητας ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ/ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ της ΠΟΛ 1005/2005 περί ... επιμερισμού των δαπανών σύμφωνα με το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων.»

Βάσει όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι το απασχολούμενο προσωπικό της ελεγχόμενης οντότητας απασχολήθηκε κυρίως για τις εργασίες και το συμφέρον άλλης οντότητας (της ανωτέρω Ο.Ε.) και η δαπάνη δεν είναι πλήρως παραγωγική.

Στη συνέχεια, επιμέρισε τις δαπάνες αμοιβών προσωπικού, χρησιμοποιώντας ως κριτήριο μερισμού το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων των δύο οντοτήτων στις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους, λογίζοντας και καταλογίζοντας ως λογιστική διαφορά, το μέρος της δαπάνης που δεν αφορά τις εργασίες και το συμφέρον της ελεγχόμενης οντότητας ως εξής:

Οντότητα						
	Έτος 2014	Έτος 2015	Έτος 2016	Έτος 2014	Έτος 2015	Έτος 2016
Δαπάνη: Αμοιβές προσωπικού	38.080,04	44.084,51	45.042,15	0,00	0,00	0,00
Βάση μερισμού: Ακαθάριστα έσοδα	55.302,32	51.660,00	55.475,00	543.227,85	275.148,43	368.170,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων των δύο (2) οντοτήτων (β)	598.530,17	326.808,43	423.645,00	598.530,17	326.808,43	423.645,00
(α)/(β)=Ποσοστό δαπάνης αμοιβών προσωπικού %	9,24%	15,81%	13,09%	90,76%	84,19%	86,91%
Εκπιπόμενη δαπάνη μισθοδοσίας	3.518,60	7.121,16	5.896,02			

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προσέλαβε το προσωπικό στην ατομική της επιχείρηση πριν τις ελεγχόμενες χρήσεις 2014, 2015 και 2016, μέσω προγράμματος του ΟΑΕΔ περί επιδότησης της δαπάνης απασχόλησης. Όρος του προγράμματος αυτού ήταν, σύμφωνα με την σχετική υπ' αριθ. 6248/244/2010 ΥΑ (ΦΕΚ Β 364), η υποχρέωσή της να διατηρήσει όλες τις θέσεις εργασίας (νέες και παλιές), σε αντίθετη περίπτωση θα της επιβάλλονταν κυρώσεις, ήτοι διακοπή της επιχορήγησης και αναζήτηση καταβληθεισών επιχορηγήσεων (άρθρο 9 Υ Α). Συνεπώς, υπήρχε δέσμευση, απορρέουσα από συγκεκριμένο, ρητό και αυστηρό κανονιστικό πλαίσιο, να διατηρήσει όλες τις θέσεις εργασίας των εργαζομένων, πράγμα το οποίο και έπραξε.

Επειδή προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκομίζει τα ακόλουθα στοιχεία και δικαιολογητικά:

- α) Αναγγελία πρόσληψης προς τον ΟΑΕΔ για την υπαλλήλου
με ημερομηνία 02/08/2010 και περιγραφή θέσης «Υπάλληλος Γραφείου» (σχετ. 33)
- β) Έγγραφο αίτηση της προσφεύγουσας με αρ. πρωτ. 22344/28-1-2014 προς τον ΟΑΕΔ με την οποία αιτήθηκε επιχορήγησης για την περίοδο 01/07/2014 έως 31/07/2014 βάσει προγράμματος ειδικού τετραετούς με επιχορήγηση των ασφαλιστικών εισφορών. (σχετ. 33)
- γ) Έγγραφο αίτηση της προσφεύγουσας με αρ. πρωτ./2015 προς τον ΟΑΕΔ με την οποία αιτήθηκε επιχορήγησης για την περίοδο 01/08/2014 έως 31/03/2015 βάσει προγράμματος ειδικού τετραετούς με επιχορήγηση των ασφαλιστικών εισφορών. (σχετ. 33)
- δ) Έγγραφο αίτηση της προσφεύγουσας με αρ. πρωτ./2015 προς τον ΟΑΕΔ με την οποία αιτήθηκε επιχορήγησης για την περίοδο 01/04/2015 έως 31/07/2015 βάσει προγράμματος ειδικού τετραετούς με επιχορήγηση των ασφαλιστικών εισφορών. (σχετ. 33)
- ε) Πίνακες Προσωπικού (Έντυπο 4) που υποβλήθηκαν στο Τμήμα Κοινωνικής Επιθεώρησης Αχαΐας, σύμφωνα με τους οποίους η πρόσληψη της υπαλλήλου
..... του με ΑΦΜ έγινε στις 02-08-2010, της υπαλλήλου του με ΑΦΜ στις 07-01-2009, της υπαλλήλου του με ΑΦΜ στις 26-02-2008, της υπαλλήλου του με ΑΦΜ την 30-07-2012 ενώ της του με ΑΦΜ έγινε στις 06-10-16 και αφορούσε σύμβαση ορισμένου χρόνου (13-03-17).

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα καταθέτει όλες τις σχετικές αναλυτικές καταστάσεις μισθοδοσίας, εργοδοτικές εισφορές, οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. (σχετ 18,19,20,21,22,23,24,25,26,28,29,30) ενώ επισημαίνει σχετικά με κάθε ελεγχόμενη χρήση τα εξής:

Στην χρήση 2014 απασχόλησε τέσσερις υπαλλήλους σύμφωνα με την Κατάσταση Αμοιβών που καταβλήθηκαν το 2014 και αποτελεί συνημμένο της υποβληθείσας οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ., την οποία υπέβαλε ηλεκτρονικά στη ΓΓΔΕ με αποδεικτικό υποβολής/2015, όπου οι καθαρές αποδοχές ανέρχονται στο ποσό 27.475,75 ευρώ με σύνολο κρατήσεων 5.753,13 ευρώ, σύνολο αποδοχών 33.228,88 ευρώ. Για επιβεβαίωση των ισχυρισμών της σχετικά με την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών

προσκομίζει τα άρθρα μισθοδοσίας με τις καταστάσεις εισφορών ΙΚΑ καθώς και τραπεζικά έγγραφα, αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής ΙΚΑ-Εργοδοτικές εισφορές.

Στην χρήση 2015 απασχόλησε τέσσερις υπαλλήλους σύμφωνα με την Κατάσταση Αμοιβών που καταβλήθηκαν το 2015 και αποτελεί συνημμένο της υποβληθείσας οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ., την οποία υπέβαλε ηλεκτρονικά στη ΓΓΔΕ με αποδεικτικό υποβολής/2016, όπου οι καθαρές αποδοχές ανέρχονται στο ποσό 29.697,53 ευρώ με σύνολο κρατήσεων 6.284,25 ευρώ, σύνολο αποδοχών 35.981,78 ευρώ. Για επιβεβαίωση των ισχυρισμών της σχετικά με την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών προσκομίζει τα άρθρα μισθοδοσίας με τις καταστάσεις εισφορών ΙΚΑ, καθώς και τραπεζικά έγγραφα, αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής ΙΚΑ-Εργοδοτικές εισφορές.

Στην χρήση 2016 απασχόλησε πέντε υπαλλήλους σύμφωνα με την Κατάσταση Αμοιβών που καταβλήθηκαν το 2016 και αποτελεί συνημμένο της υποβληθείσας οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ., την οποία υπέβαλε ηλεκτρονικά στη ΓΓΔΕ με αποδεικτικό υποβολής/2017, όπου οι καθαρές αποδοχές ανέρχονται στο ποσό 30.781,51 ευρώ με σύνολο κρατήσεων 4.792,30 ευρώ, σύνολο αποδοχών 35.573,81 ευρώ. Για επιβεβαίωση των ισχυρισμών της σχετικά με την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών προσκομίζει τις μισθοδοτικές καταστάσεις με τις καταστάσεις εισφορών ΙΚΑ, καθώς και τραπεζικά έγγραφα, αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής ΙΚΑ-Εργοδοτικές εισφορές.

Επειδή όπως προκύπτει από τους ισχυρισμούς και τα προσκομισθέντα με την παρούσα έγγραφα, η προσφεύγουσα το έτος 2017, μετέφερε από τον 2^ο όροφο που ευρισκόταν ως τότε, την έδρα της ατομικής της επιχείρησης στον 6ο όροφο της ίδιας πολυκατοικίας, στην οδό αρ. στην Κατά τον ίδιο χρόνο (11/2017), το προσωπικό που υπηρετούσε στην ατομική της επιχείρηση αποχώρησε οικειοθελώς (σχετ 5α, 5β,5γ,5δ,5ε), ώστε να προσληφθεί από την Ο.Ε. (σχετ 6α,6β,6γ,6δ,6ε) η έδρα της οποίας παρέμεινε στον 2^ο όροφο, με αυτούσια λειτουργία έως σήμερα.

Επειδή κατά την ημέρα της αυτοψίας, ο έλεγχος μετέβη στην ανωτέρω διεύθυνση και συγκεκριμένα στον 2^ο όροφο, στον οποίο την 05/09/2018 στεγάζονταν και λειτουργούσε αποκλειστικά η ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία, καθόσον η έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας είχε ήδη, από το 2017, μετεγκατασταθεί στον όροφο της ίδιας πολυκατοικίας.

Επειδή κατά τη διενεργηθείσα αυτοψία διαπιστώθηκε ότι απασχολούνταν δύο εργαζόμενες και συγκεκριμένα η κα με την ιδιότητα της υπαλλήλου

γραφείου και η κα της οποίας η ειδικότητα ήταν νοσοκόμος. Οι δύο ανωτέρω εργαζόμενες, καθώς και οι λοιπές απασχολούμενες, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία, απασχολούνταν στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας μέχρι και το έτος 2017 και στη συνέχεια, αφού αποχώρησαν, προσελήφθησαν από την ομόρρυθμη εταιρεία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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.»

Επειδή περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.*

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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τη θεωρία και την πάγια νομολογία, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 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 όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε, από την εικόνα που σχημάτισε κατά την αυτοψία στην έδρα του νομικού προσώπου την 05/09/2018, ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας που δηλώθηκαν από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας κατά τα έτη 2014 έως και 2016, δεν αφορούσαν στο σύνολό τους λειτουργικές ανάγκες μόνο της ίδιας, αλλά κάλυπταν και ανάγκες της ομόρρυθμης εταιρείας. Ωστόσο, δεδομένου ότι δεν υπήρχαν συγκεκριμένα στοιχεία προκειμένου να κατανεμηθούν οι εν λόγω δαπάνες, ο έλεγχος προχώρησε στον επιμερισμό τους με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε επιχείρησης.

Επειδή από το σύνολο των εγγράφων που εξετάστηκαν στα πλαίσια της παρούσας υπόθεσης, πρέπει να επισημανθούν και να ληφθούν υπ' όψιν και τα ακόλουθα:

α) Η φορολογική αρχή έκρινε ως μη εκπιπόμενες και απέρριψε τις δαπάνες μισθοδοσίας της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας για τα έτη 2014 έως και 2016, με βάση τις διαπιστώσεις της κατά τη διενεργηθείσα την 05/09/2018 αυτοψία, η οποία σημειωτέον έλαβε χώρα στην έδρα της ομόρρυθμης εταιρείας στον 2^ο όροφο επί της οδού στην, καθόσον, η ατομική επιχείρηση είχε ήδη από το 2017 μεταφερθεί στον όροφο της ως άνω διεύθυνσης.

β) Οι ασφαλιστικές εισφορές των εργαζομένων που απασχολούσε η ατομική επιχείρηση κατά τα ελεγχόμενα έτη 2014 έως και 2016, είχαν όπως και ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί καταβληθεί στο σύνολό τους. Συνεπώς, οι δαπάνες αμοιβών προσωπικού της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας δεν εμπίπτουν στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

γ) Ο έλεγχος δεν προσδιόρισε ποιες δαπάνες αμοιβών προσωπικού αφορούσαν στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας και ποιες στην ομόρρυθμη εταιρεία. Συγκεκριμένα, δεν απέδειξε ποιες υπηρεσίες από τις απασχολούμενες ειδικότητες (υπάλληλοι γραφείου, νοσηλευτές κλπ) παρασχέθηκαν και σε ποιο βαθμό σε κάθε επιχείρηση, ούτε προσδιόρισε με οποιονδήποτε τρόπο τις ανάγκες εκάστης επιχείρησης σε προσωπικό ανά ειδικότητα κατά τα έτη 2014 έως και 2016.

δ) Ο επιμερισμός των δαπανών μισθοδοσίας που διενεργήθηκε από τον έλεγχο βάσει των ακαθαρίστων εσόδων των δύο επιχειρήσεων, παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι πρόκειται για μια παραδεδεγμένη λογιστική μέθοδο, δεν προβλέπεται ρητώς από καμία

διάταξη νόμου ή εγκύκλιο.

ε) Οι κρινόμενες δαπάνες μισθοδοσίας, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων που επισυνάπτονται στην παρούσα, πληρούν τις τιθέμενες από το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 προϋποθέσεις για την έκπτωσή τους. Ειδικότερα, οι επίμαχες δαπάνες, αφενός δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, αφετέρου, κατά τη ρητή διατύπωση του νόμου, στην εν λόγω διάταξη εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών και τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά. Άλλωστε, από την ίδια διάταξη δεν επιτρέπεται, 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). Κατά δεύτερο λόγο, οι κρινόμενες δαπάνες αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, καθόσον οι υπηρεσίες για τις οποίες καταβλήθηκαν οι δαπάνες μισθοδοσίας πράγματι παρασχέθηκαν και τούτο δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο. Επιπροσθέτως, σε καμία περίπτωση, δεν υφίσταται ζήτημα εικονικών, μερικώς εικονικών ή ανύπαρκτων δαπανών. Τέλος, οι εν λόγω δαπάνες έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2016 και τούτο αποδεικνύεται στην κρινόμενη περίπτωση με τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν θεμελίωσε με επαρκή αποδεικτικά στοιχεία την κρίση της ότι οι επίμαχες δαπάνες της ατομικής επιχείρησης πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της ομόρρυθμης εταιρείας. Αντιθέτως από τα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στην παρούσα προκύπτει ότι οι κρινόμενες δαπάνες αμοιβών προσωπικού πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, ενώ παράλληλα δεν εμπίπτουν στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 24/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την απόρριψη δαπανών αμοιβών προσωπικού και, επίσης, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας, κατά τα αναλυτικώς εκτεθέντα παραπάνω. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την ακύρωση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, των: α) υπ' αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, β) υπ' αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και γ) υπ' αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	9.227,94	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	7.375,89	0,00
Σύνολο	16.218,83	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	9.173,64	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	6.595,85	0,00
Σύνολο	15.769,49	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	10.708,06	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	6.761,07	0,00
Σύνολο	17.469,13	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.