



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα : 15.09.20

Αριθμός απόφασης: **1746**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

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 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε , τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-5-20)

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14.02.20** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ:** , με έδρα τον δήμο και κατάσταση επί της οδού αριθμός, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με

αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01.09.13-31.12.14) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

β) της με αρ./20 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

γ) της με αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

δ) της με αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01.09.13 - 31.12.14 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

ε) της με αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.15-31.12.15 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

στ) της με αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις α) με αρ./19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01.09.13-31.12.14) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

β) με αρ./20 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

γ) με αρ./19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

δ) με αρ./19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01.09.13 - 31.12.14 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

ε) με αρ./19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.15-31.12.15 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ στ) με αρ./19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση καθώς και από τις 31.12.2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14.02.20 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /18 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 έως και 2016 και συντάχθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2019 εκθέσεις ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται:

Α) Η με αρ. /19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01.09.13-31.12.14) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ με την οποία η δηλωθείσα ζημιά ύψους 371.703,00 € προσδιορίσθηκε με τον έλεγχο σε 165.891,69 €, ήτοι μειώθηκε κατά 205.811,31 €

Β) η με αρ. /20 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ με την οποία η δηλωθείσα ζημιά ύψους 1.276,69 € προσδιορίσθηκε με τον έλεγχο σε 1.276,69 €,

Γ) η με αρ. /19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ με την οποία η δηλωθείσα ζημιά ύψους 262.911,56 € προσδιορίσθηκε με τον έλεγχο σε 133.166,36 €, ήτοι μειώθηκε κατά 129.745,20 €

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 30-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. και

Δ) η με αρ. /19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01.09.13 - 31.12.14 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ από 34.473,34 € σε 2.102,21 € καταλογίζοντας επιπλέον φόρο ύψους 1.690,16 €

Ε)η με αρ./19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 31.12.15 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ από 51.957,71 € σε 1.070,10 €

ΣΤ) η με αρ./19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ με την οποία προσδιορίσθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από 506,53 €, βάσει δήλωσης, σε 639,60 € μετ' έλεγχο.

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 30-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. και

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση, των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Οι προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις της Φορολογούσας Αρχής δεν είναι νόμιμες, εκδόθηκαν δηλαδή κατά παράβαση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου. Ειδικότερα το αιτιολογικό των εκθέσεων και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού αντιτίθεται και διαψεύδεται από τα κείμενα των κατατεθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών – συμβάσεων έργου στα οποία πρώτον αποσαφηνίζεται ρητά ότι η σύμβαση είναι σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών και δεν δημιουργεί σχέση εξαρτημένης εργασίας, δεύτερον εξειδικεύεται αναλυτικά το είδος των υπηρεσιών που παρέχει ο εκάστοτε αντισυμβαλλόμενος προγραμματιστής - επιτηδευματίας, τρίτον προβλέπονται οι προϋποθέσεις για την παροχή των υπηρεσιών, τέταρτον καθορίζεται η συνολική αμοιβή του προγραμματιστή και τέλος ορίζεται η διάρκεια της σύμβασης έργου.

β) Το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία αποδεδειγμένα συγκεντρώνουν όλες τις προϋποθέσεις του νόμου για να αναγνωριστούν ως εκπεστές.

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την

εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή στο άρθρο 22 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 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 ΠΟΛ. 1113/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 22 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013):

«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 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).

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.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **28§2** του Ν. **4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «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.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου **64** του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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, στις διατάξεις του άρθρου **63§6** του Ν. **4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

«Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (**Ν. 2690/1999**) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Ειδικότερα 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 (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ. Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Επειδή, η έκδοση των πράξεων στηρίχθηκε σε υποθετικές διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) όπου ο σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια

Επειδή, στην από 31.12.19 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, δεν αναφέρονται για κάθε μη εκπιπτόμενη δαπάνη αναλυτικά, διακεκριμένα και με σαφήνεια ο λόγος απόρριψής της από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, ει μη μόνον αναφέρεται ότι δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες φορολογικά δαπάνες χωρίς να αναφέρονται αναλυτικά και διακεκριμένα το περιεχόμενο των παραστατικών φορολογικών στοιχείων που αντιπροσωπεύουν τις εν λόγω δαπάνες.

Επειδή, η Φορολογούσα Αρχή με την από 31.12.19 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και τις εκπεστέες φορολογητέες εισροές καθώς και την μείωση του πιστωτικού υπολοίπου με βάση το πόρισμα του ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος, όπως το άρθρο 48 § 3 του ν. 2859/00 ορίζει.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, είναι αόριστες και αναπόδεικτες η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται δεκτή σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **ακύρωση** λόγω τυπικής πλημμέλειας των: α) με αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01.09.13-31.12.14) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ. β) με αρ./20 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ. γ) με αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ κατά το μέρος που αφορούν την προσθήκη των ποσών 205.811,31 €, 57.030,48 € και 129.745,00 € με την μορφή λογιστικών διαφορών και των

δ) με αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου 01.09.13-31.12.14 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ ε) με αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.15-31.12.15 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ στ) με αρ./19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ κατά το μέρος που αφορούν την μείωση της αξίας των φορολογητέων εισροών ποσών 146.396,83, 80.503,92 για τις φορολογικές περιόδους 2014 και 2014 αντίστοιχα και την αύξηση της αξίας των φορολογητέων εισροών ποσού 130,00 € για την φορολογική περίοδο 2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας.

Χρήση 2013-2014

A.ΕΙΣΟΔΗΜΑ: 0,00 €

B. ΦΠΑ 0,00 €

Φορολογικό έτος 2015

A.ΕΙΣΟΔΗΜΑ: 0,00 €

B. ΦΠΑ 0,00 €

Φορολογικό έτος 2016

A.ΕΙΣΟΔΗΜΑ: 0,00 €

B. ΦΠΑ 0,00 €

Συνολική φορολογική υποχρέωση : 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.