



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/7/2020

Αριθμός απόφασης: 1301

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 της από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την με αρ. πρωτ. Α.1122/29-5-2020 (ΦΕΚ Β' 2088/2020) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

5. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

6. Την από 13/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....**ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, επί της οδού αριθμ....., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και της με αριθμό/30-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου

1/1/2013 -31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Την από 20/3/2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....**ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**»», 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:

1. Με την υπ' αριθμ./**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου το ποσό της ζημίας του οικείου έτους σε 8.513,06 €, έναντι 145.366,05 € βάσει δήλωσης.
2. Με την υπ' αριθμ./**30-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 -31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ποσού 300,00 €, διότι υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε, δεν προκύπτει φόρος για καταβολή, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 παρ. 5 του Ν.2238/94, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 & 9 του Ν.2523/97 όπως ισχύει.

Στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα κατά την υπό κρίση περίοδο (01/01/2013 -31/12/2013) «Υπηρεσίες εκμίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων», διενεργήθηκε έλεγχος «Φορολογίας Εισοδήματος», δυνάμει της με αριθ. .../**23-02-2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης με αφορμή το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ/1-2-2018 έγγραφο της ΑΑΔΕ-Διεύθυνση Ελέγχων-Τμήμα Α', για «Έλεγχο επιστροφής Εισοδήματος βάσει δείγματος», στο οποίο περιλαμβάνεται η επιστροφή ποσού 16.522,00 € προς την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 136.852,99 €, οι οποίες προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους με αποτέλεσμα τη μείωση της ζημίας του οικείου έτους στο ποσό των 8.513,06 €, έναντι ζημίας ποσού 145.366,05 € βάσει δήλωσης. Ακολούθως, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία της επίδοσης στην προσφεύγουσα επιχείρηση του .../**29-11-2019** σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1. του ν.4174/2013 - κλήσης προς ακρόασης του άρθρου 6 του ν.2690/1999 επί του οποίου κατατέθηκε από την προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./**27-12-2019** υπόμνημα με τις απόψεις της. Εν συνεχεία, ο έλεγχος εξέδωσε τις

προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει καταλογιστικές πράξεις φόρου και προστίμου για τη χρήση 2013.

2. Έλλειψη αιτιολογίας ως προς τις Λογιστικές Διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο.

A) Παράνομη η απόρριψη της δαπάνης ύψους 120.000,00 € που αφορά σε τεχνικές εργασίες του κτιρίου (εμπορικό κέντρο) της εταιρίας.

B) Παράνομη η απόρριψη της παραγωγικής δαπάνης «έξοδα ταξιδίων εσωτερικού» ύψους 3.004,52€, διότι αφορούν σε μετακινήσεις της υπαλλήλου, η οποία εργαζόταν στην εταιρία ως Διευθύντρια.

3. Δεν αποδέχεται την παράβαση της έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς την πολωνική επιχείρηση, στην οποία ο παρών έλεγχος αναφέρθηκε το πρώτον στην από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου, καθώς, διότι όπως αναλυτικά ανέφερε και τεκμηρίωσε με στοιχεία, στη με αρ. πρωτ./30-1-2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η αντισυμβαλλόμενη ήταν και φορολογικώς, αλλά και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο και οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, σε κάθε δε περίπτωση η εταιρία τελούσε σε καλή πίστη σε ό,τι αφορά το υπαρκτό της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας και ενόψει αυτού συναλλάχθηκε με αυτήν.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων.

Επειδή στις παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του Ν.4174/2013 ορίζεται : «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό*».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι όσον αφορά στην έκδοση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου για χρήσεις πριν την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τον Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου δεν απαιτείται η κοινοποίηση της πράξης να γίνεται εντός του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή της, αλλά αρκεί η έκδοσή της εντός του χρόνου παραγραφής. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτές, καθώς η κοινοποίησή τους έγινε σε χρόνο μεταγενέστερο της λήξης του δικαιώματος του Δημοσίου να τις κοινοποιήσει, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν στη χρήση 2013 εκδόθηκαν εντός της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Ν.2238/94 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία έληγε στις 31/12/2019 και ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής ως προς την χρήση αυτή τυγχάνει απορριπτέα.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας ως προς τις Λογιστικές Διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο.

Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και καταλογίσθηκαν ως λογιστικές διαφορές, οι κάτωθι (δεν συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες που έχουν αναμορφωθεί φορολογικά από την προσφεύγουσα επιχείρηση):

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

	ΠΟΣΑ σε €
Λογ/μος 62..... «Ασφάλιστρα Μεταφορικών Μέσων» € 2.264,23	1.471,75
62..... - Μεταφορικών Μέσων 23% € 1.654,00	839,57
Λογαριασμός: 62..... – «ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ 23%,» € 120.120,00	120.000,00
Λογαριασμός: 64..... – «Έξοδα κινήσεως (καύσ.-λιπαντ.-διόδια)ΧΦ» €70,00	45,50
Λογαριασμός: 64.... – «Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού» € 3.004,52	3.004,52
Λογαριασμός: 64.... – «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ» € 2.680,68	858,00
Λογαριασμός: 82.... –« Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων» € 10.633,65	10.633,65
ΣΥΝΟΛΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	136.852,99

Επειδή, ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται όχι μόνο οι υποχρεωτικές βάσει νόμου ή συμβάσεως, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες (ΣΤΕ 3580/86). Για να αναγνωρισθεί μια δαπάνη ως παραγωγική και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως αρκεί, καταρχήν, εν όψει του σκοπού και των ειδικών συνθηκών της περιπτώσεως, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των εσόδων της. Δεν απαιτείται δε να διαπιστωθεί ότι, συνεπεία αυτής, αυξήθηκαν πράγματι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, τα έσοδα και προωθήθηκαν οι εργασίες της επιχείρησης, διότι τούτο θα οδηγήσει σε ανεπίτρεπτο έλεγχο της σκοπιμότητας της δαπάνης από τη φορολογική αρχή (ΣΤΕ 2142/87). Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή και στα φορολογικά δικαστήρια (ΣΤΕ 3506-3508/76, 1224-7/95).

Α) Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης απόρριψης της δαπάνης ύψους 120.000,00 €, που αφορά σε τεχνικές εργασίες του κτιρίου (εμπορικό κέντρο) της εταιρίας.

Επειδή στο άρθρο 31 του Ν.2238/94 ορίζεται : «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: ...

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. ...».

Επειδή με το με αρ. πρωτ. 1078820/1526/Α0012/2007 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών διευκρινίζονται τα εξής : « 4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) 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.
5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...».

Επειδή εν προκειμένω, η υπό κρίση δαπάνη αφορά σε επισκευές ιδιόκτητου κτιρίου (εμπορικό κέντρο) της προσφεύγουσας, η οποία απορρίφθηκε από τον έλεγχο με την αιτιολογία ότι καλύπτεται από παραστατικά με ανεπαρκή αιτιολογία με αποτέλεσμα για το ποσό αυτό να καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης (Στε 1293/88,939/92). Επιπλέον βάσει του ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης που έχει συναφθεί μεταξύ της προσφεύγουσας και της μισθώτριας εταιρίας (.....), στην παράγραφο 7.3 αναφέρεται ρητά ότι οι δαπάνες αυτές βαρύνουν την μισθώτρια.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη αφορά στο κόστος ανακαίνισης του κυλικείου στην κεντρική πλατεία του Εμπορικού Κέντρου της εταιρίας. Ο μισθωτής του κυλικείου είχε αναλάβει την υποχρέωση να προβεί μετά από επτά έτη λειτουργίας του στην ανακαίνιση αυτού και ειδικότερα στην αντικατάσταση του υπάρχοντος εξοπλισμού, υπαναχώρησε ωστόσο και έτσι η προσφεύγουσα υποχρεώθηκε να αναλάβει το κόστος της ανακαίνισης και της αντικατάστασης του εξοπλισμού. Προς απόδειξη των ανωτέρω, με την παρούσα προσφυγή προσκομίζει τα με αρ. ../1-7-2013, ../15-7-2013 Τ.Π.Υ., το με αρ../2-7-2013 Τ.Δ.Α. και το με αρ. ../5-7-2013 Τ.Π., συνολικής αξίας 118.880,00 €, της τεχνικής εταιρίας «.....» που ανέλαβε τις εν λόγω εργασίες, προς τη μισθώτρια του εμπορικού κέντρου «.....», για τις οποίες η μισθώτρια εξέδωσε προς την προσφεύγουσα το τιμολόγιο ποσού 120.000,00 €.

Επειδή, για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον ΚΒΣ, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον ΚΦΣ η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια (ΣτΕ 6004/1996).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία 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 45/2006 επτ.)**”.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. συμφωνητικά μεταξύ της εργολάβου εταιρίας και της μισθώτριας ή μεταξύ της προσφεύγουσας και της μισθώτριας, αποδείξεις πληρωμών κλπ.) ούτε στον έλεγχο, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή της, προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό της περί της πραγματοποίησης της δαπάνης από την ίδια. Σε κάθε περίπτωση και λόγω του υφιστάμενου συμφωνητικού μίσθωσης της προσφεύγουσας με την, για το ποιον επιβαρύνουν οι δαπάνες συντήρησης και επισκευών του μισθωμένου κτιρίου, η σχέση των ανωτέρω συμβαλλομένων στο κομμάτι αυτό θα έπρεπε να επαναπροσδιοριστεί, ώστε να είναι ξεκάθαρο ποιον βαρύνει τι και να μην καταλείπονται αμφιβολίες για τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται ως αποτέλεσμα τέτοιων χειρισμών για τους αντισυμβαλλόμενους (προσφεύγουσα και μισθώτρια). Επομένως, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ανωτέρω ποσό και ως εκ τούτου δεν γίνεται αποδεκτό το αίτημά της για την διαγραφή της εν λόγω λογιστικής διαφοράς

Β) Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης απόρριψης της δαπάνης ύψους «έξοδα ταξιδίων εσωτερικού» ύψους 3.004,52 €, διότι αφορά σε μετακινήσεις της υπαλλήλου, η οποία εργαζόταν στη εταιρία ως Διευθύντρια.

Επειδή στο άρθρο 31 του Ν.2238/94 ορίζεται : «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: ... σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδίων που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης».

Επειδή στην ΠΟΛ1036/2006 ορίζεται : «α. Με την περίπτωση σ’ αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα έξοδα ταξιδίων με τα οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις για τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή, διευθυντικών και άλλων στελεχών τους, καθώς και αντιπροσώπων ή ειδικών επιστημόνων που τις εκπροσωπούν και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με τον περιορισμό ότι τα έξοδα διατροφής δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το

κόστος διαμονής. Για την αναγνώριση των εξόδων αυτών θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού των παραπάνω προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζονται τα αεροπορικά, σιδηροδρομικά, κλπ. εισιτήρια μετάβασης των πιο πάνω προσώπων στην αλλοδαπή. Αντίθετα, δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες μετάβασης των λοιπών προσώπων (π.χ. συζύγου, τέκνων) που συνοδεύουν τους διευθυντές, στελέχη, κλπ. στο εξωτερικό, καθόσον με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου τίθεται ο περιορισμός ότι για την αναγνώριση της υπόψη δαπάνης, θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης, με την οποία βέβαια δεν έχει καμία σχέση η σύζυγος ή άλλος συνοδός.

Ως προς τα έξοδα διατροφής, αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο (ύπνου), χωρίς όμως να τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το χώρο σίτισης του στελέχους. Δηλαδή, αναγνωρίζεται η δαπάνη διατροφής και αν ακόμη πραγματοποιείται σε εστιατόριο εκτός του ξενοδοχείου, αλλά και στην περίπτωση αυτή, θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ποσό μέχρι του αντίστοιχου ποσού της διαμονής.

Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανομένων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε έκθεση, κλπ.). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι ως αποδεικτικό στοιχείο μετάβασης στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα διατροφής, δηλαδή αρκεί η προσκόμιση στοιχείου στο όνομα του προσώπου. Αντίθετα, στο στοιχείο του ξενοδοχείου, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία και του προσώπου, αλλά και της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας έγινε το ταξίδι».

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνη «Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού» για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αξίας 3.004,52 €, εφ' όσον από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν προκύπτει ανεπαρκής αιτιολογία ώστε να ελεγχθεί ο λόγος για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές και συνεπώς η παραγωγικότητά τους (Σ.τ.Ε. 2098/1957).

Συγκεκριμένα δεν αναγνωρίζονται:

Ημερ/νία	Περιγραφή	Παραστ/κό	Αξία παραστ/κού	Μη εκπιπτ/νη αξία
18/01/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ	ΤΔΑΠ-.....	183,64	183,64

	ΕΙΣΙΤΗΡ.			
01/02/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-.....	208,64	208,64
15/02/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-....	196,64	196,64
27/02/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤ.	ΤΔΑΠ-....	186,64	186,64
07/03/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-.....	206,64	206,64
15/03/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-....	160,64	160,64
10/04/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-....	197,64	197,64
22/04/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-....	248,28	248,28
20/06/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-....	189,64	189,64
22/07/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-....	486,56	486,56
14/08/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ	ΤΔΑΠ-....	99,64	99,64
03/10/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-.....	194,64	194,64
06/11/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-....	20,00	20,00
24/12/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-....	212,64	212,64
24/12/2013	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡ.	ΤΔΑΠ-....	212,64	212,64

	Σύνολο		3.004,52	3.004,52
--	---------------	--	-----------------	-----------------

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω ποσά, που καταβλήθηκαν σε πράκτορες εισιτηρίων, αφορούν σε έξοδα ταξιδίων όχι τρίτου προς την επιχείρηση προσώπου, αλλά της Διευθύντριας της εταιρίας,, η οποία πραγματοποιούσε τις σχετικές μετακινήσεις της για την εκπλήρωση των επαγγελματικών υποχρεώσεων που είχε αναλάβει ως υπάλληλος της εταιρίας. Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκομίζει : α) τα τιμολόγια των γραφείων ταξιδίων που εκδίδονταν προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, στα οποία αναφέρεται το ονοματεπώνυμο του προσώπου στο οποίο αφορούσαν οι επίμαχες μετακινήσεις, δηλαδή το ονοματεπώνυμο της, β) το ιδιωτικό συμφωνητικό διαδοχής υπαλλήλου, βάσει του οποίου η ως άνω προσελήφθη από την επιχείρηση την 1/3/2007, γ) την καταγγελία της εργασιακής σύμβασής της, στις 30/9/2014, και δ) τον από 11/11/2013 πίνακα προσωπικού, στον οποίο έχει δηλωθεί η ανωτέρω ως υπάλληλος - διευθυντής για το έτος 2013.

Επειδή με τα ανωτέρω προσκομιζόμενα αποδεικνύεται μεν η επαγγελματική σχέση της υπαλλήλου με την προσφεύγουσα εταιρία, δεν αποδεικνύεται όμως ότι τα εν λόγω ταξίδια έχουν πραγματοποιηθεί για τους επιχειρηματικούς σκοπούς της εταιρίας και συνεπώς η παραγωγικότητα της εν λόγω δαπάνης, καθώς πρόκειται για μετακινήσεις που πραγματοποιήθηκαν είτε εντός του Σαββατοκύριακου είτε εντός των γιορτών. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε την ανωτέρω δαπάνη, καθώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη εικονικότητας των στοιχείων που εξέδωσε προς την αλλοδαπή επιχείρηση

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί άρνησης της εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την πολωνική επιχείρηση στη χρήση 2013 αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς ο παρών έλεγχος αφορά σε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), βάσει του οποίου διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω λογιστικές διαφορές και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του οικείου έτους ουδόλως επηρεάζεται από το ποσό που προσδιορίστηκε βάσει των εικονικών αυτών φορολογικών στοιχείων. Εξάλλου, ο έλεγχος περί της εικονικότητας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών λόγω αρμοδιότητας, εφόσον η προσφεύγουσα μετέφερε την έδρα της στην, η οποία και εξέδωσε τις σχετικές πράξεις, ενώ η προσφεύγουσα άσκησε την με αρ. πρωτ./30-1-2020 ενδικοφανή προσφυγή της κατά των πράξεων αυτών, η οποία και εξετάστηκε από την Υπηρεσία μας με την έκδοση της με αρ./19-6-2020 απόφασης (ΔΕΔ Αθηνών).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....**ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**», ΑΦΜ,

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

α) Η με αριθμό/**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Φορολογική Ζημία	- 8.513,06	- 8.513,06

β) Η με αριθμό/**30-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 -31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Σύνολο για καταβολή	300,00	300,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.