



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30-9-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1530

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
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.) (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' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **31-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας ... με **ΑΦΜ** ..., με έδρα στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού ..., καθώς και το υπ' αριθμ. .../**24-9-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα, κατά των με αριθμ. **α)...****-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **β)...****-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), **γ)...****-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **γ)...****-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. – αρ.6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2013, **δ)...****-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος – αρ.4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2013 και **ε)...****-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... **ΑΤΕ**, 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 με αριθμό **...****-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρ.7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 9.931,19 λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της εταιρείας «... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ.:...
- Με την με αριθμό **...****-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το ύψος της ζημιάς της ελεγχόμενης χρήσης και προέκυψαν διαφορές τελών από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 41,59€ πλέον εισφορά ΟΓΑ επί αυτών, ποσού 8,32€ πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 26,02€ και εισφορά ΟΓΑ επί αυτών ποσού 5,20€, ήτοι **συνολικό ποσό 81,13€**, λόγω λήψης δέκα τριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 99.311,95€, πλέον ΦΠΑ 22.841,76€ και λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ύψους 248.747,88€.

- Με την με αριθμό ...-**12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 792,42€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 812,71€, ήτοι συνολικό ποσό **1.605,13€**, λόγω απόρριψης του ΦΠΑ δαπανών που αφορούν σε δαπάνες κινητής τηλεφωνίας.
- Με την με αριθμό ...-**12-2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ - αρ.6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ΦΠΑ ύψους 11.420,88€, λόγω έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 99.311,95€, πλέον ΦΠΑ 22.841,76€.
- Με την με αριθμό ...-**12-2019** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος – αρ.4 του ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο εισοδήματος ύψους 600€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 και λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης Ειδικού Φόρου Ακινήτων οικ. έτους 2014, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.
- Με την με αριθμό ..-**12-2019** οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 61.443,93€ και διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 12.288,78€, πλέον προστίμου ανακρίβειας χαρτοσήμου ποσού 63.016,87 και προστίμου ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 12.603,37€, **ήτοι συνολικό ποσό 149.352,95€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 31-12-2019 εκθέσεων μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ, Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Τελών Χαρτοσήμου, Προστίμου του άρθρου 6 του ΦΠΑ και Προστίμου Εισοδήματος (άρθρου 4 του ν.2523/97), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη» στη χρήση 2013, δυνάμει της με αριθμ..../12-3-2019 εντολής ελέγχου, σύμφωνα με την Πολ. 1159/2011.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ. .../1-2-2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και η συνημμένη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ΚΦΑΣ στην επιχείρηση «...» με ΑΦΜ: ..., σύμφωνα με την οποία η ως άνω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα.

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης δεκατριών εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος επέβαλε το οριζόμενο στο άρθρο 7 παρ.3 του Ν.4337/2015 πρόστιμο. Επίσης, προσδιόρισε εκ νέου το φόρο εισοδήματος, με προσθήκη της αξίας των δεκατριών (13) εικονικών

φορολογικών στοιχείων, ύψους 99.311,95€, την απόρριψη δαπανών ύψους 248.747,88€ και την προσθήκη τεκμαρτών τόκων από εκμίσθωση ακινήτων και από δανειακούς λογαριασμούς. Επίσης, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. κατ' εφαρμογή του Ν.4512/2018, αφαιρώντας την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών αντίστοιχα, με συνέπεια ο έλεγχος να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α. βάσει των υπόλοιπων ελεγκτικών διαπιστώσεων.

Τέλος, από τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων προέκυψε η πραγματοποίηση χρηματικών καταθέσεων σε λογαριασμούς των μετόχων (35.02) και σε λογαριασμούς επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχει η προσφεύγουσα (33.11). Ο έλεγχος χαρακτήρισε τις εγγεγραμμένες απαιτήσεις της εταιρείας από τους εταίρους ως άτυπο δανεισμό της επιχείρησης προς τους μετόχους της και τους αντίστοιχους λογαριασμούς των εταίρων ως «δανειακούς τρεχούμενους δοσοληπτικούς λογαριασμούς» και επέβαλε το προβλεπόμενο χαρτόσημο 2,4% επί του μεγαλύτερου υπολοίπου του κάθε λογαριασμού εντός της ελεγχόμενης χρήσης. Το ίδιο χαρτόσημο επέβαλε και επί των υπολοίπων των λογαριασμών που αφορούν απαιτήσεις της προσφεύγουσας από εταιρείες στις οποίες συμμετέχει η ίδια.

Ακολούθως, ο έλεγχος συνέταξε το υπ'αριθμ. .../6-12-2019 σημείωμα διαπιστώσεων και στις 2-12-2019, το επέδωσε στον προσφεύγοντα, μαζί με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων. Επί αυτού η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ. .../23-12-2019 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εφόσον παρήλθε η 31/12/2019.
2. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή εξέλαβε τις καταθέσεις και αναλήψεις ως τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό, καθόσον ουδέποτε απεδείχθη η ύπαρξη οποιασδήποτε δανειακής σύμβασης. Περαιτέρω, από τους λογαριασμούς των μετόχων πραγματοποιούνταν πληρωμές δαπανών της εταιρείας. Σε χειρίστη περίπτωση θα έπρεπε να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου 1%.
3. Εσφαλμένη η απόρριψη ορισμένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, αφού αυτές ήταν απολύτως παραγωγικές. Εσφαλμένα απορρίφθηκαν οι δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ύψους 8.613,27€, επειδή οι λογαριασμοί υπερβαίνουν τον αριθμό του απασχολούμενου προσωπικού. Εσφαλμένα απορρίφθηκαν οι δαπάνες ενοικίων, τελών καθαριότητας και φωτισμού με την αιτιολογία ότι αφορούν δαπάνες προηγούμενης χρήσης (ΣτΕ 4118/1997 & ΔΕφΑΘ 2824/2019. Εσφαλμένα ο έλεγχος

δεν αναγνώρισε τα ασφάλιστρα του έργου «...» ύψους 21.222,81€ καθώς και τέλη υπέρ τρίτων ύψους 82.543,52€, με την αιτιολογία ότι βαρύνουν την κοινοπραξία «...» και όχι την προσφεύγουσα. Δυνάμει της από 2-7-2012 σύμβασης έργου η προσφεύγουσα ανέλαβε ως υπεργολάβος την εκτέλεση εργασιών για το έργο «... IX», αναλαμβάνοντας και όλες τις υποχρεώσεις/ δαπάνες του έργου. Το γεγονός ότι οι δαπάνες εμφανίζονται να έχουν πραγματοποιηθεί από την κοινοπραξία δεν τις καθιστά ανύπαρκτες. Εξάλλου, από τα προσκομιζόμενα Ε3 & Ε5 της κοινοπραξίας αποδεικνύεται ότι αυτές δεν έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της κοινοπραξίας. Οι δαπάνες είναι σύννομες και δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να κρίνει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών, εκτός και αν αυτό ορίζεται στο νόμο.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 9 παρ.5 του Ν.2523/1997 «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, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 του Ν. 2859/2000 «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν επιβολή προστίμου ΚΦΑΣ, φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου εισοδήματος & Φ.Π.Α. και τελών χαρτοσήμου στη χρήση 2013, εκδόθηκαν στις 31-12-2019 και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα 2-1-2020. Ωστόσο, κατ' εφαρμογή της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ.11 του Ν. 4174/2013, η έκδοση πράξεων διακόπτει την παραγραφή.

Επειδή, στην παρ. 2 της Ε. 2147/11-9-2020 – Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ - ορίζεται ότι: «2. ... για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του ΚΤΧ, οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ΚΦΔ, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ.4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ (ν.2238/94), ήτοι στις εξής περιπτώσεις....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σε ότι αφορά το τέλος χαρτοσήμου, η φορολογική υποχρέωση του χαρτοσήμου γεννήθηκε στις 31/12/2013 είτε αυτό αφορά τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό είτε αφορά ταμιακή διευκόλυνση, κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης της παρ.2 της Ε.2147/2020 η πενταετής προθεσμία του Δημοσίου να επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου παρήλθε στις 31/12/2018.

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου γίνεται δεκτός, ενώ παρέλκει η απάντηση επί του δεύτερου ισχυρισμού.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι : «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται....

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού,

ββ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

γγ) Η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται, καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, ...

δδ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα, μετά το χρόνο συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού.

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

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λ.π..[...]

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους.
[...]

ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας και πρόσβασης στο διαδίκτυο για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου **31 παρ. 1 του ν. 2238/94**, μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτουν και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

Κατά την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.

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. (αριθ. πρωτ. 1078820/1526/A0012/29.8.2007 έγγραφο υπ. οικονομικών).

Επειδή, βασική προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης ως παραγωγικής είναι να έχει επαγγελματικό χαρακτήρα, να βαρύνει δηλαδή την επιχείρηση ως αυτοτελή οικονομική μονάδα και όχι προσωπικά τον εκπρόσωπο της επιχείρησης ή το μέτοχο. Μία δαπάνη θεωρείται ως παραγωγική όταν ενεργείται «εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά» προς το συμφέρον της επιχείρησης και συντελεί στην ανάπτυξη των εργασιών της, ανεξάρτητα από το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που επιτεύχθηκε. Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια, τα οποία αποφαινόμενα στην κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Η φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να ερευνήσουν τον

παραγωγικό ή μη χαρακτήρα της δαπάνης, εάν δηλαδή αυτή έγινε στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δεν μπορούν όμως να ελέγξουν τη σκοπιμότητα και το μέτρο στο οποίο χρειαζόταν να γίνει η δαπάνη. (ΣτΕ 2142/87, ΣτΕ 3506-3508/76, 1224-7/95 , Σ.τ.Ε. 3727/1990, 1823/1994, ΣτΕ 1863/1982, ΣτΕ 939, 943, 1082/1992, Διοικ. Πρωτ. Πειρ. 3070-2/1993, ΠΟΛ.1005/14.1.2005, ΠΟΛ.1028/17.2.2006, ΠΟΛ.1056/23.2.2007, ΠΟΛ.1106/24.7.2008, ΠΟΛ.1029/17.2.2006, ΠΟΛ.1057/23.3.2007 και ΠΟΛ.1107/24.7.2008).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σε ότι αφορά τις δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε μέρος αυτών ύψους 8.613,27€, καθώς στην παρ. ψ' του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, ρητά αναγράφεται ότι κατά το λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων μιας επιχείρησης, εκπίπτουν μεταξύ άλλων, το 50% του ποσού που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας και πρόσβασης στο διαδίκτυο για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2238/1994 όπως αυτές ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το ν.4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 01.01.2014, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές, ενώ με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε την καταχώρηση στα βιβλία και συνεπώς την έκπτωση δαπανών ενοικίων ύψους 2.043,20€, καθώς και την έκπτωση δαπανών τελών καθαριότητας και φωτισμού ύψους 1.208,33€, που βαρύνουν την προηγούμενη χρήση.

Συνεπώς, ορθώς η αρμόδια απέρριψε τις ως άνω δαπάνες.

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι: «*κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγές ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία*».

Επειδή, πραγματικές δαπάνες για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από άλλους επιτηδευματίες δεν αναγνωρίζονται [(Σ.Τ.Ε. 1662/1979)(Πολ. 1029/2006)]

Επειδή, η παραγωγικότητα της δαπάνης πρέπει να προκύπτει από τα δικαιολογητικά της σχετικής λογιστικής εγγραφής. Αν αυτό δεν συμβαίνει, η φορολογούσα αρχή δεν υποχρεούται να αποδείξει το άσχετο του εξόδου προς τη δραστηριότητα της επιχείρησης (ΣΤΕ 1967/1980).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- το υπ' αριθμ. .../14-2-2013 προσκομιζόμενο συμβόλαιο τεχνικών ασφαλίσεων, το οποίο επέχει και θέση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ., συντάχθηκε μεταξύ της .. Α.Ε. ασφαλιστικής εταιρείας και της Κ/Ξ, καθώς ο λήπτης της ασφάλισης είναι η κοινοπραξία, ενώ και η υπ' αριθμ. .../9-4-2013 Απόδειξη Είσπραξης Ασφαλιστρών εκδόθηκε στην επωνυμία του ασφαλιζόμενου, δηλαδή της Κ/Ξ ...
- Περαιτέρω, τα προσκομιζόμενα γραμμάτια είσπραξης του ΤΣΜΕΔΕ φέρουν την επωνυμία Κ/Ξ ...

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση των ως άνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από 31-01-2020 και με αριθ. πρωτ. .. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας .. με **ΑΦΜ** ... σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Α) την **επικύρωση** των υπ'αριθμ.:

- ...-12-2013 πράξη επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015,
- ...-12-2013 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2014
- ...-12-2013 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2013
- ...-12-2013 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. –αρ.6 ν.2523/97, χρήσης 2013
- ...-12-2013 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος αρ.4 ν.2523/97 χρήσης 2013, και

Β) την ακύρωση της υπ' αριθμ. ...-12-2013 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση

1)Επί της υπ' αριθμ. ...-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	9.931,19 €	9.931,19 €

2)Επί της υπ' αριθμ. ...-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013).

Υπ'αρ. ...-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		-1.355.094,27	-985.260,73	-985.260,73	369.833,54
φόρος	πιστωτικό ποσό	140.189,89	140.189,89	140.189,89	
	Χρεωστικό ποσό				
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		211,80	253,39	253,39	41,59

Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		42,36	50,68	50,68	8,32
Τέλος επιτηδεύματος		1.900,00	1.900,00	1.900,00	0,00
Πρόσθετα τέλη/ πρόστιμο χαρτοσήμου			26,02	26,02	26,02
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			5,20	5,20	5,20
Σύνολο φόρου για καταβολή	Για καταβολή		81,13	81,13	81,13
	Για επιστροφή	138.035,73	138.035,73	138.035,73	0,00

3)Επί της υπ' αριθμ. ...-**12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Διαφορά κύριου φόρου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	792,42 €	792,42 €
Διαφορά πρόσθετου φόρου	812,71 €	812,71 €
Συνολικό ποσό	1.605,13 €	1.605,13 €

4)Επί της υπ' αριθμ. ...-**12-2019** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. - αρ. 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	11.420,88 €	11.420,88 €

5)Επί της υπ' αριθμ. ...-**12-2019** πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος - αρ. 4 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	600,00 €	600,00 €

6)Επί της υπ' αριθμ. ...-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Χαρτόσημο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	61.443,93	0,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου	12.288,78	0,00
Πρόστιμο αρ.58 ΚΦΔ χαρτοσήμου	63.016,87	0,00
Πρόστιμο αρ.58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου	12.603,37	0,00
Σύνολο για καταβολή	149.352,95	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.