



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11-12-2019  
Αριθμός Απόφασης: 2526

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://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΄ 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., με έδρα στη ....., επί της οδού ....., κατά: 1) της με αρ. .... Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013** και 2) της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου, Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .... έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.** ....., με το οποίο γνωστοποίησε στη **Δ.Ο.Υ.** ..... ότι είναι αρμόδια για τον έλεγχο επιστροφής εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2014, ύψους **2.583,67 ΕΥΡΩ**, το οποίο προέκυψε από την υποβολή της υπ. αριθ. .... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, της προσφεύγουσας. Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ. αριθ. .... εντολή ελέγχου βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος και συντάχθηκαν η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Οντοτήτων Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα και η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Συνέπεια, της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Οντοτήτων Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... Με την προαναφερόμενη πράξη βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **11.450,30 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους **24.162,76 ΕΥΡΩ** που προστέθηκαν στα δηλωθέντα κέρδη της χρήσης ύψους **42.030,09 ΕΥΡΩ**. Οι λογιστικές διαφορές ύψους **24.162,76 ΕΥΡΩ** αφορούν μισθώματα ακινήτου, που η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της, το οποίο όμως δεν είχε δηλωθεί ως εγκατάσταση εσωτερικού στο τμήμα μητρώου, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην αναγνωρίσει τη δαπάνη ως παραγωγική και επομένως δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα να εκπέσει τις δαπάνες αυτές από τα ακαθάριστα έσοδα της κρινόμενης κρίσης. Σημειώνεται δε ότι, το ακίνητο το μίσθωνε η προσφεύγουσα από εταιρία χρηματοδοτικών μισθώσεων βάσει του με αρ. .... συμβολαίου χρηματοδοτικής μίσθωσης πώλησης και επανεμίσθωσης (sale and lease back).

Συνέπεια, της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου, Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .... Με την προαναφερόμενη πράξη επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα συνολικό πρόστιμο ύψους **600,00 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 -31/12/2013, σε τρεις (3) περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία άνω των 880,00 ΕΥΡΩ, συνολικής αξίας 16.465,83 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 και άρθρου 9 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ΄ του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. ζ΄ του Ν.4337/2015.

Το συνολικό πρόστιμο ύψους 600,00 ΕΥΡΩ αναλύεται ως ακολούθως:

A/A	Είδος Στοιχείου	Αρ./ Ημ/νία	Αξία / Φόρος	Συντελεστής / ποσό	Σύνολο προστίμου
1	.....	03/06/2013	2.196,06	600 X 1/3	200,00
2	Βεβαίωση καταβληθέντων δεδουλευμένων τόκων επαγγελματικού δανείου	01/01-31/12/2013	8.826,24	600 X 1/3	200,00
3	Βεβαίωση καταβληθέντων δεδουλευμένων τόκων επαγγελματικού δανείου	01/01-31/12/2013	5.443,53	600 X 1/3	200,00
	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ</b>				<b>600,00</b>

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

1. Τα πορίσματα του ελέγχου είναι παντελώς αόριστα, εσφαλμένα και βασίζονται σε πλημμελή εκτίμηση των γεγονότων.
2. Κακώς ο έλεγχος δε δέχθηκε ως παραγωγική τη δαπάνη των μισθωμάτων διότι βεβαίως είχε αμελήσει να δηλώσει τον υπό εξέταση χώρο ως αποθήκη στο μητρώο πλην όμως στην πραγματικότητα η επιχείρηση χρησιμοποιούσε το χώρο αυτό ως αποθηκευτικό και επιπρόσθετα έκανε προσπάθεια μέσω μεσίτη να το υπεκμισθώσει σε τρίτο, προκειμένου να αυξήσει τα έσοδα της.
3. Τα ποσά που καταλογίστηκαν με την προσβαλλόμενη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου εσφαλμένα καταλογίστηκαν, καθώς όπως προκύπτει από το βιβλίο εσόδων – εξόδων δ΄ τριμήνου, τα ποσά αυτά καταχωρήθηκαν κανονικά (εγγραφές 31/12/2013).

**Αναφορικά** με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

## Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

**Επειδή**, με το άρθρο 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**, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

**Επειδή**, με την απόφαση ΣΤΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της

διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

**Επειδή**, 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 διοικουμένο, 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).

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

**Επειδή**, εν προκειμένω, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι αυθαίρετες, αλλά εδράζονται στα πορίσματα της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Οντοτήτων Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα και της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) οι οποίες χαρακτηρίζονται από πληρότητα και ακρίβεια. Ειδικότερα, στην προαναφερόμενη από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Οντοτήτων Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα, στην ενότητα «4. Ελεγκτικές Επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις Ελέγχου» αναφέρονται αναλυτικά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς οι νομικές διατάξεις βάσει των οποίων κατέληξε ο έλεγχος στη διαπίστωση ότι το ποσό των 24.162,76 ΕΥΡΩ που η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της, το οποίο αφορούσε μισθώματα ακινήτου, που δεν είχε δηλωθεί στο τμήμα μητρώου, ως εγκατάσταση εσωτερικού της προσφεύγουσας δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική και συνεπώς προστίθεται ως λογιστική διαφορά. Ομοίως, στην προαναφερόμενη από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) στην ενότητα «4. Διαπιστώσεις Ελέγχου» αναφέρονται αναλυτικά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς οι νομικές διατάξεις βάσει των οποίων κατέληξε στη διαπίστωση ότι έπρεπε να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη καθώς τρία (3)

φορολογικά στοιχεία δεν είχαν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων της προσφεύγουσας.

#### Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1. 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 με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης,... β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων... 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... ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτόν είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το π.δ.299/2003 (ΦΕΚ 255 Α') για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες».

**Επειδή**, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση - Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα 2008, 11η έκδοση, σελ. 2215].

**Επειδή**, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπόμενου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, **οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών**, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (**ΣτΕ 1602/2011**).

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, όπως π.χ. παραστατικά διακίνησης των εμπορευμάτων από το συγκεκριμένο χώρο, που θα αποδείκνυαν ότι ο αποθηκευτικός αυτός χώρος χρησιμοποιούνταν για τις ανάγκες της επιχείρησης.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η δαπάνη των 24.162,76 ΕΥΡΩ αφορούσε τα μισθώματα ενός ακινήτου το οποίο αφενός η προσφεύγουσα δεν το είχε δηλώσει ως εγκατάσταση εσωτερικού στο τμήμα μητρώου, ούτε μπορούσε να δηλώσει μισθώματα υπεκμίσθωσης και αφετέρου η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποια στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν ότι η δαπάνη αυτή ήταν παραγωγική, αλλά απλώς υποστηρίζει αόριστα ότι είχε μέσα στο χώρο κάποια αντικείμενα, ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε τη συγκεκριμένη δαπάνη ως μη παραγωγική και την πρόσθεσε στα ακαθάριστα έσοδα ως λογιστική διαφορά.

#### Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται

αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ' του Ν.2523/1997, ορίζεται ότι: «8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1)..... δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.43337/2015, ορίζεται ότι: «ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

**Επειδή**, στην παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή απλώς επικαλείται ότι οι υπό εξέταση συναλλαγές ήταν καταχωρημένες στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων που τηρούσε χωρίς να προσκομίσει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αίολος και παντελώς αστήρικτος και συνεπώς δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.



## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .... /..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... - **Α.Φ.Μ.** ..... και την επικύρωση: 1) της με αρ. .... Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013** και 2) της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου, Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., βεβαιούμενο ποσό με την παρούσα απόφαση: **11.450,30 ΕΥΡΩ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου, Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

<b>Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013</b>	<b>Απόφασης</b>
Πρόστιμο (200 X 3 = 600,00)	600,00
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>600,00</b>

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

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

### 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.