



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14-2-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **448**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ που εδρεύει στην, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		10-9-2021	Εισόδημα	1/9/2013 - 31/12/2014	205.811,31€
2		10-9-2021	Εισόδημα	1/1/2015 - 31/12/2015	129.745,20€
3		10-9-2021	Φ.Π.Α.	1/9/2013 - 31/12/2014	1.690,16€
4		10-9-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015	

					-
5		10-9-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016	-

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/9 - 31/12/2014, 1/1 - 31/12/2015 και 1/1 - 31/12/2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 10-9-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 1/9/2013 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ μειώθηκε η δηλωθείσα από την προσφεύγουσα εταιρεία ζημιά, ποσού 371.703,00€, σε ποσό 165.891,69€, ήτοι μειώθηκε κατά ποσό 205.811,31€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ μειώθηκε η δηλωθείσα από την προσφεύγουσα εταιρεία ζημιά, ποσού 262.911,56€, σε ποσό 133.166,36€, ήτοι μειώθηκε κατά ποσό 129.745,20€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/9/2013 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 1.300,12€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 390,04€. Επιπλέον, με την ανωτέρω πράξη μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. από ποσό 34.473,34€ σε ποσό 2.102,21€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας από ποσό 51.957,71€ σε ποσό 1.070,10€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας από ποσό 506,53€ σε ποσό 1.639,60€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αρχικά, η αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, ορθής τήρησης βιβλίων και

έκδοσης στοιχείων, για τις φορολογικές περιόδους 1/9 – 31/12/2014, 1/1 – 31/12/2015 και 1/1 -31/12/2016, αντίστοιχα. Βάσει της ανωτέρω αρχικής εντολής ελέγχου και κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ είχε προβεί στην έκδοση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		31-12-2019	Εισόδημα	1/9/2013 - 31/12/2014	205.811,31€
2		31-12-2019	Εισόδημα	1/1/2016 – 31/12/2016	0,00€
3		31-12-2019	Εισόδημα	1/1/2015 – 31/12/2015	129.745,20€
4		31-12-2019	Φ.Π.Α.	1/9/2013 - 31/12/2014	1.690,16€
5		31-12-2019	Φ.Π.Α.	1/1/2015 – 31/12/2015	-
6		31-12-2019	Φ.Π.Α.	1/1/2016 – 31/12/2016	

καθώς και της από 31-12-2019 έκθεσης ελέγχου.

Έπειτα, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε κατά των ως άνω πράξεων την με αριθ. πρωτ./ 14-2-2020 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία έγινε δεκτή με την με αριθ. 1746/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Κατόπιν της ανωτέρω Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ προέβη στην έκδοση της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να αναφερθεί για κάθε μη εκπιπόμενη δαπάνη αναλυτικά, διακεκριμένα και με σαφήνεια ο λόγος απόρριψης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας. Συνεπεία της ανωτέρω εντολής ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, καθώς και οι από 10-9-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ δεν εφήρμοσε την με αριθ. 1746/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, καθώς οι από 10-9-2021 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ καθώς και οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις είναι απολύτως όμοιες με τις προγενέστερες εκθέσεις ελέγχου και τις προσβαλλόμενες με την με αριθ. πρωτ./ 14-2-2020 ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.
- Αναφορικά με τις δαπάνες, τις οποίες ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ έκρινε ως μη εκπιπόμενες, αφορούν σε εκδοθέντα τιμολόγια, που πληρούν όλες τις προϋποθέσεις που θέτουν τα άρθρα 9 και 11 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251).

- Τα έξοδα ταξιδιών εξωτερικού που πραγματοποίησαν οι εταίροι της προσφεύγουσας εταιρείας αφορούν συμμετοχή σε συνέδρια και διεύρυνση του πελατολογίου της εταιρείας. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω δαπάνες είναι αναμφίβολα παραγωγικές, για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα παραστατικά εξόδων.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχειριστική περίοδος 1/9 – 31/12/2013

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α'151), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17), ορίζεται ότι: «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

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου».

Επειδή, ειδικότερα, κατ' επίκληση και εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ως γενικά έξοδα διαχείρισης, τα οποία, δυνάμει της ως άνω διάταξης του ΚΦΕ, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες εκείνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών και στην εν γένει βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης (βλ. ΣΤΕ 650/2005 κ.ά.). Οι δαπάνες αυτές θεωρείται ότι έχουν πραγματοποιηθεί και μπορούν, επομένως, να αφαιρεθούν, εφόσον οι σχετικές απαιτήσεις κατά της επιχείρησης είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες, άσχετα από το χρόνο εξόφλησής τους (ΣΤΕ 1170/2007, 4118/1997, 3252/1992). Η φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί την έκπτωση ορισμένης δαπάνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης ως παραγωγική, εφόσον διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί, κατά κοινή πείρα, είτε ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣΤΕ 1353/2014, 2963/2013).

Εξάλλου, όπως είναι γνωστό, 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 «προσήκον» μέτρο στο οποίο χρειαζόταν να γίνει η δαπάνη, εφόσον δεν αμφισβητείται ότι η επιχείρηση υποβλήθηκε πράγματι σε αυτήν (ενδεικτικά ΣΤΕ 2383/68, 600/70, 3110/73, 3122/74, 197/76, 3306/76, 1293/88, 3040/81, 1670/83, 2104/84).

Σύμφωνα και με την πάγια νομολογία του ΣΤΕ, για να αναγνωρισθεί φορολογικώς η έκπτωση μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει η δαπάνη αυτή να είναι:

- πραγματική και όχι εικονική (ΣΤΕ 237/88, 769/91).
- να αφορά σε συναλλαγή με πρόσωπα όχι φορολογικώς άγνωστα (όχι εικονικά) (ΣΤΕ 690/88, 692/88 7μελούς, 958/92, 1634/94, 1217-20/95, 3198/96).
- να προκύπτει από δικαιολογητικά της λογιστικής εγγραφής στα βιβλία (ΣΤΕ 1967/80, 574/86, 237/88, 2968-72/88).

- να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη (ΣΤΕ 334/56, 798/62, 4209/85, 2968/88) και
- να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις νόμων (ΣΤΕ 1966/80, 3219-20/80).

Εξ' αντιδιαστολής, δεν δύναται να απορρίπτεται μία δαπάνη ως μη παραγωγική, με μόνη αιτιολογία το ύψος αυτής, όταν από τη δαπάνη αυτή εξαρτάται η συνέχιση λειτουργίας της επιχείρησης και η επίτευξη του κερδοσκοπικού της σκοπού. Στο ίδιο πλαίσιο, δεν μπορεί να απορρίπτεται μία δαπάνη που πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές.

Ενδεικτικά και μεταξύ άλλων, ως προς την έννοια της παραγωγικότητας των δαπανών και την αναγνώριση αυτών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, έχουν κριθεί και γίνει δεκτά τα ακόλουθα (περιπτωσιολογικά):

- 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 εκάστοτε 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 του σκόπιμου της πραγματοποιήσεως της δαπάνης ανήκει στον επιχειρηματία φορολογούμενο και δεν υπόκειται στον έλεγχο της φορολογικής αρχής και των φορολογικών δικαστηρίων, εκτός αν αποδεικνύεται δια συγκεκριμένων στοιχείων, η προσαγωγή των οποίων βαρύνει τη φορολογούσα αρχή, ότι δεν έλαβε χώρα η πραγματοποίηση της δαπάνης ή ότι εγένετο αυτή για άλλη αιτία (ΣΤΕ 1513/68 και Φορ. Εφετ. 4733/70).
- Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (ΣΤΕ 3727/1990 και 1823/1994).
- Για την αναγνώριση μιας δαπάνης δεν απαιτείται σύμβαση (ΣΤΕ 806/1998).
- Ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως 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 διαχειρίσεως 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).

Φορ. περίοδος 1/1 -31/12/2014, 1/1 - 31/12/2015 & 1/1 - 31/12/2016, αντίστοιχα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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 τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2-6-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ

2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

...

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.

...

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.

...

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 [...].

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, καθώς και κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

...

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ο φόρος εισοδήματος,,

ββ) ...,

γγ) ...,

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών» του ν.1882/1990 (ΦΕΚ Α' 43) ορίζεται ότι:

«16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις Τράπεζες, τους Οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986.».

Επειδή, σύμφωνα με την κρατούσα διοικητική και δικαστηριακή νομολογία [Α.Π. 735/2001 (Τμ. Α' Πολ.)] αναφέρεται ότι: «III. Ο ν.1882/1990 περί μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής στο υπό τον υπότιτλο "Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών" άρθρο 8, παράγρ. 16 ορίζει ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο Β, παράγρ. 2, ν.2386/1996 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην ως άνω παράγραφο, το οποίο ορίζει ότι κατ' εξαίρεση δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο κ.λ.π. Με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, πλην Δημοσίου κ.λ.π., είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό, είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής Αρχής. Τούτο δε για τους ακόλουθους λόγους: Αν το ανίσχυρο ίσχυε έναντι όλων, θα έπρεπε, λόγω της σπουδαιότητας της θεσπίσεως τούτου ως προοριζόμενου να έχει επιπτώσεις ακόμη και σε πεδία διαφορετικά εκείνου της φορολογίας, να γίνεται αντίστοιχη ρητή μνεία στη διάταξη, πράγμα που δεν συμβαίνει. Πέραν δε τούτου, ως προς τις συμβάσεις, για τις οποίες τα συμφωνητικά αποτελούν ουσιαστικό τύπο, θα προσετίθετο άλλη μια διατύπωση, δηλαδή εκείνη της θεωρήσεως από τη Δ.Ο.Υ., η μη τήρηση της οποίας θα οδηγούσε στην ακυρότητα των εν λόγω συμβάσεων (άρθρο 159, Α.Κ.) με συνέπεια την έντονη διατάραξη του συναλλακτικού βίου, πράγμα το οποίο προφανώς δεν ήθελε ο νομοθέτης. Ως προς δε τις συμβάσεις, για τις οποίες τα συμφωνητικά αποτελούν αποδεικτικό τύπο, θα εμφανιζόταν ο νομοθέτης ανακόλουθος, αφού από τη μια πλευρά κατά κανόνα οι συμβάσεις αποδεικνύονται στις εμπορικές συναλλαγές με μάρτυρες και δικαστικά τεκμήρια από τηλεμοιοτυπίες (FAX) ή τηλετύπα (TELEX) κ.λ.π. (άρθρα 394 και 395, Κ.Πολ.Δ.) και από την άλλη πλευρά θα αξίωνε για τα ως άνω συμφωνητικά τη δεσμευτική για όλους πρόσθετη διατύπωση, της θεωρήσεως

τούτων από τη Δ.Ο.Υ., πράγμα άτοπο. Αντίθετα ο σκοπός της από εξέταση διατάξεως είναι η περιστολή της φοροδιαφυγής και στα πλαίσια αυτά, αναφορικά με τους επιτηδευματίες ή τους συναλλασσόμενους με εκείνους, καθιέρωσε τις προαναφερόμενες συνέπειες, έτσι ώστε τα εν λόγω φορολογούμενα πρόσωπα να μη μπορούν να επικαλεστούν τέτοιο συμφωνητικό προς όφελός τους, π.χ. προς έκπτωση δαπανών από το φορολογητέο εισόδημά τους, έναντι της φορολογικής αρχής, αν προηγουμένως δεν το έχουν εμπροθέσμως υποβάλει προς θεώρηση από αυτή την αρχή.».

- ΚΦΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.11 του άρθρου 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) ορίζεται ότι: «11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1004/ 4-1-2013 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική Κ.Φ.Α.Σ.» αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 6

Τιμολόγηση Συναλλαγών

Γενικά

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση - συμπλήρωση τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 229 Α/19-11 - 2012), ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές, ήτοι αναφέρονται στην έκδοση των τιμολογίων και των εκκαθαρίσεων.

...

Ειδικότερα και ανά παράγραφο του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

...

Παράγραφοι 9, 10 και 11.

Περιεχόμενο τιμολογίου.

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών, ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου.

Ειδικότερα:

...

3) Με τις διατάξεις της παραγράφου 11, ορίζονται τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής.

Οι επερχόμενες μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), συνοψίζονται στις εξής:

α) ...

β) Μετά την τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), καταργείται η δυνατότητα συνοπτικής περιγραφής του είδους, επί πολλαπλών συναφών υπηρεσιών, εφόσον επί του τιμολογίου γίνεται παραπομπή στη σχετική σύμβαση.

γ) ...».

- ΕΛΠ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

...

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένη» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Δ 1102975 ΕΞ 2017/12-6-2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την έκδοση παραστατικών πωλήσεων από οντότητες υποκείμενες στις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)» αναφέρεται ότι: «1. ...

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως ερμηνεύτηκαν με την παρ. 8.5.1 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/31.12.2014, ορίζεται ότι η οντότητα που πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες δύναται, αντί να εκδώσει η ίδια το σχετικό τιμολόγιο, να διασφαλίσει την έκδοσή αυτού από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτό-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Προϋπόθεση είναι η ύπαρξη συμφωνίας μεταξύ των προαναφερομένων οντοτήτων, η ευθύνη δε τόσο για τη διασφάλιση της έκδοσης τιμολογίου, καθώς και για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων ή οποιαδήποτε τυχόν παρατυπία, παραμένει στην οντότητα-αρχικά υπόχρεη στην έκδοση τιμολογίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 10-9-2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σε συμμόρφωση με την με αριθ. 1746/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, αναφέρεται ότι: «...τα τιμολόγια τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές φορολογικά δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα και αφορούν παροχή υπηρεσίας από τους μετόχους της εταιρίας προς την εταιρία, διότι ενώ έχουν κατατεθεί ιδιωτικά συμφωνητικά για τις παρεχόμενες υπηρεσίες από τους κάτωθι μετόχους προς την εταιρία δεν διευκρινίζονται σαφώς το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και το κοστολόγιο τους ανά υπηρεσία, όπως και πως διαφοροποιούνται οι υπηρεσίες που παρέχουν έκαστοι μεταξύ τους. Δεν υπάρχει αναλυτική περιγραφή ούτε στα εκδοθέντα τιμολόγια ούτε στις συμβάσεις έργου που έχουν συνάψει.

Δεν έχουν παρασχεθεί οι ίδιες υπηρεσίες που αναφέρονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά και στα συσχετιζόμενα τιμολόγια παροχής υπηρεσίας. Ο έλεγχος δεν δύναται να δεχθεί τα ιδιωτικά συμφωνητικά τα οποία δεν αντικατοπτρίζουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια.

Τα παρακάτω εκδοθέντα τιμολόγια δεν καλύπτουν τις ελάχιστες απαιτήσεις του ν.4308/2014(ΕΓΛΠ) σύμφωνα με την συμπλήρωση τους. Δεν περιλαμβάνουν σαφή περιγραφή του παραδοτέου έργου ανά τιμολόγιο ή εάν πρόκειται για το ίδιο έργο και συνεχόμενη παροχή υπηρεσίας, την κατάτμηση του και με οποιοδήποτε τρόπο την μετρήσιμη αποτύπωση του. Να σημειωθεί ότι αφορά τεχνικό έργο και είναι απαραίτητη μια επιμέτρηση η οποία να συμφωνεί με το τιμολογημένο αντίστοιχο κομμάτι του έργου. **Από την στιγμή που δεν συνοδεύονται από ιδιωτικά συμφωνητικά που να περιλαμβάνουν επιμετρήσεις- προϋπολογισμό ή εκτιμώμενο κόστος όφειλε ο εκδότης των τιμολογίων να περιγράψει σαφώς και μετρήσιμα την παρεχόμενη υπηρεσία και πως τιμολογείται ανά μονάδα έργου.**

Μια απλή γενική περιγραφή για “ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΠΛΑΤΦΟΡΜΑΣ” δεν γίνεται δεκτή από τον φορολογικό έλεγχο διότι είναι αντίθετη με τα προβλεπόμενα από τα ΕΓΛΠ(ν. 4308/2014).

Επιπλέον η αόριστη περιγραφή σε τιμολόγια παροχής υπηρεσίας έρχεται σε αντίθεση με την παράγραφο α του άρθρου 22 του ν.4172/2013 σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος πρέπει να λάβει κρίση σχετικά με τα παραστατικά εξόδων και να πραγματοποιήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

...

Τα παραπάνω τιμολόγια αναγράφουν τις κάτωθι περιγραφές στα φυσικά σώματα τους. Όλα τα παραπάνω τιμολόγια ανά προμηθευτή αναγράφουν τις παρακάτω σύντομες και καθόλα αόριστες περιγραφές που δεν συνάδουν με την περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στις συμβάσεις τους. Ο όγκος των παραστατικών, η περιοδικότητα ανά μήνα και τα ποσά ανα τιμολόγιο όπως αναγράφονται παραπάνω είναι ιδιαιτέρως υψηλά για να δικαιολογούνται με τις κάτωθι περιγραφές. Με τις ίδιες αιτιολογίες τιμολογούσαν οι συγκεκριμένοι προμηθευτές – μέτοχοι για όλα τα έτη της εργασίας τους χωρίς να ξεχωρίζει και να διακρίνει κάποιος τις επιμέρους εργασίες οι οποίες συνέθεταν το αποτέλεσμα. Ακόμα και όταν είχαν ήδη ξεκινήσει την έκδοση τιμολογίων εσόδων και παροχής υπηρεσίας από την πλατφόρμα τους(είχε ολοκληρωθεί η πλατφόρμα), οι προμηθευτές εξέδιδαν τα τιμολόγια προς την ελεγχόμενη με τις ίδιες αιτιολογίες. Δηλαδή το έργο τους δεν είχε ολοκληρωθεί ακόμα και μετά την παροχή υπηρεσίας σε πελάτες ή τουλάχιστον να είχε διαφοροποιηθεί. Όπως προαναφέραμε σε τεχνικό έργο οφείλει να επισυνάψει ο εκδότης κάποιο ενδεικτικό είδος επιμετρήσεων ή άλλης αναλυτικής περιγραφής για να διαφοροποιείται η μια παροχή υπηρεσίας από την άλλη. Τελικά από τα τιμολόγια και τις περιγραφές δεν προκύπτει τι λογισμικό έχει παραχθεί σε ποσό χρονικό διάστημα και σε ποια τμήματα διαχωρίζεται. Θα μπορούσε κάλλιστα να έχει παραχθεί το λογισμικό προγενέστερα της έκδοσης των τιμολογίων ή να μην είχε παραχθεί καθόλου.

Για την εταιρία οικονομικής διαχείρισης δεν έχει προσκομιστεί στον έλεγχο κανένα διακαίολογητικό όπως αναγράφεται στην σχετική σύμβαση όπως κατάσταση πρόβλεψης ταμειακών ροών, χρηματοοικονομικό μοντέλο επιχειρησιακού σχεδιασμού, πρόβλεψη αποτελεσμάτων εξαγωγή μηνιαίων αποτελεσμάτων και ανάλυση και παρουσίαση στην εταιρία ενώ η περιγραφή όλων των τιμολογίων είναι ασαφής «Υπηρεσίες οικονομικής διαχείρισης»

ΑΦΜ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
.....		ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ NEWSLETTER - ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΣΥΛΛΟΓΗΣ EMAIL - ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ SONAR

.....		ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΙΝΗΤΟΥ – ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΝΕΑΣ ΕΙΚΟΝΑΣ – ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΠΡΩΤΟΤΥΠΟΥ SONAR
.....		ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΠΛΑΤΦΟΡΜΑΣ
.....		ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ
.....		ΕΠΕΚΤΑΣΗ ΠΛΑΤΦΟΡΜΑΣ ANDROID
.....		ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 64

Τα λοιπά παρακάτω τιμολόγια κρίνονται από τον έλεγχο ότι δεν καλύπτουν τις συνθήκες και προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 διότι δεν συνοδεύονται από κανένα παραστατικό το οποίο να επεξηγεί ή να δικαιολογεί το λόγο των ταξιδιών (πχ. Συνέδριο, σεμινάριο, πελάτης ή άλλο λόγω σχετικό). Δεν μπορεί να δεχθεί ο έλεγχος την σχετικότητα με την παραγωγικότητα των κάτωθι δαπανών ταξιδιών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, στα ως άνω τιμολόγια δεν αναγράφεται αναλυτικά το είδος και η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών, καθόσον δεν γίνεται παραπομπή σε σχετικές συμβάσεις ή άλλα έγγραφα, από τα οποία θα ήταν δυνατόν να αντληθούν περαιτέρω πληροφορίες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 10-9-2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σε συμμόρφωση με την με αριθ. 1746/ 15-9-2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, επεξηγούν επακριβώς τους λόγους, για τους οποίους οι ανωτέρω δαπάνες κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με την από 10-9-2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ./2021 και/2021 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών περιόδων 1/9/2013 – 31/12/2014 και 1/1/2015 – 31/12/2015, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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, η προσφεύγουσα εταιρεία στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι στην από 10-9-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. η μόνη διαφοροποίηση αφορά στην πρόσθεση μίας επιπλέον στήλης στον πίνακα εκροών-εισροών, ενώ στο Σ.Δ.Ε. της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου αναφέρονται οι αριθμοί πρωτοκόλλου της από 31-12-2019 προηγούμενης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α.. Επιπλέον, στις με αριθ./2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 1/9/2013 – 31/12/2014, 1/1/2015 – 31/12/2015 και 1/1/2016 – 31/12/2016, αντίστοιχα, μεταφέρθηκαν κατ' αυθαίρετο τρόπο διαφορετικά ποσά από τα αντίστοιχα του πίνακα εκροών-εισροών της από 10-9-2021 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, ως προς το φορολογικό αντικείμενο του Φ.Π.Α., δεν συμμορφώθηκε με την με αριθ. 1746/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, καθότι η από 10-9-2021 έκθεση μερικού

φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου, βάσει της οποίας είχε εκδοθεί η από 31-12-2019 προηγούμενη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και όχι της με αριθ./2021 νέας εντολής, η οποία εκδόθηκε κατόπιν της ως άνω Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η μη συμμόρφωση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ στην με αριθ. 1746/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας έγκειται περαιτέρω και στο γεγονός ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ δεν κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013, νέο Σημείωμα Διαπιστώσεων, καθότι όπως προκύπτει από την από 10-9-2021 οικεία έκθεση ελέγχου στο Σ.Δ.Ε. αναφέρονται οι αριθμοί πρωτοκόλλου της από 31-12-2019 προηγούμενης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη συμμόρφωσης του ελέγχου στην με αριθ. 1746/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, καθότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η από 10-9-2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. δεν διαφοροποιούνται επί της ουσίας από τις προγενέστερες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η από 10-9-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και την από 31-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., γίνεται δεκτός.

Επιπλέον, ο έλεγχος βασίστηκε αποκλειστικά στην από 10-9-2021 έκθεση ελέγχου εισοδήματος και στις προκύπτουσες διαφορές χωρίς να αιτιολογεί το λόγο μη έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. επ' αυτών από το φόρο εκροών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι με αριθ./2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 1/9/2013 - 31/12/2014, 1/1/2015 - 31/12/2015 και 1/1/2016 - 31/12/2016, αντίστοιχα είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του ν.4174/2013 και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287) και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,β) ...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Αποφάσιζουμε

Την μερική αποδοχή της από 15-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		10-9-2021	Εισόδημα	1/9/2013 - 31/12/2014
2		10-9-2021	Εισόδημα	1/1/2015 - 31/12/2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

και

Β) Την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		10-9-2021	Φ.Π.Α.	1/9/2013 - 31/12/2014
2		10-9-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2015
3		10-9-2021	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Περιόδου 1/9/2013 - 31/12/2014

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Μείωση ζημιάς επιχειρηματικής δραστηριότητας	205.811,31€
Σύνολο φόρου/τέλους/εισφοράς	-
Ποσά για επιστροφή	-

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Μείωση ζημιάς επιχειρηματικής δραστηριότητας	129.745,20€
Σύνολο φόρου/τέλους/εισφοράς	-
Ποσά για επιστροφή	-

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.