



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 14/04/2022

Αριθμός Απόφασης: 1185

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 (Β' 1440),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 07-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με αντικείμενο δραστηριότητας την ανακύκλωση μεταχειρισμένων ψυγείων, που εδρεύει στη Θέση - , με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον του , κάτοικο , οδός αρ. με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, με την οποία μειώθηκε η δηλωθείσα ζημία της χρήσης αυτής κατά το ποσό των 410.428,61 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:
5. Την ως άνω Οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καθώς και την από 24/11/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν. πράξης 9/12/2021) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κατόπιν της υπ' αριθ./2021 Εντολής Ελέγχου διενήργησε φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2015.

Στο πλαίσιο του ελέγχου, κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με συνημμένη τη σχετική Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικό έτος 2015.

Οι προβληθέντες εκ μέρους της επιχείρησης ισχυρισμοί έγιναν μερικώς δεκτοί, με αποτέλεσμα η Φορολογική Αρχή να προβεί, στη σύνταξη της από 24/11/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την οποία μειώθηκε η δηλωθείσα ζημία της χρήσης αυτής κατά το ποσό των 410.428,61 €, καθόσον ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις παρακάτω δαπάνες ποσού 410.428,61 €:

Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)	374.536,00
Φόροι - τέλη (Λ. 63)	692,69
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	3.625,93
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	0,00
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	22.422,70
Λοιπές λογιστικές διαφορές (απογραφή αποθεμάτων)	9.151,29
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	410.428,61

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015, ως εξής:

Ζημία βάσει Ισολογισμού:	275.723,47
Μείον μη εκπιπτόμενες δαπάνες που δηλώθηκαν	7.314,26
Ζημία μετά φορολογική αναμόρφωση	268.409,21
Πλέον ζημία παρελθουσών χρήσεων	246.512,90
Ζημία δήλωσης μετά την φορολογική αναμόρφωση	514.922,11
Μείον μη εκπιπτόμενες δαπάνες ελέγχου	410.428,61
Ζημία φορολογικού έτους 2015	104.493,50

Με την από 07-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών, λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της έκπτωσης δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα.

α. Λογαριασμός 61.51.00.0002 Συντήρηση μηχανημάτων: 360.998,06 €

.....

Τις ως άνω δαπάνες όλως εσφαλμένως και παρανόμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και τις καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές. Όμως το αιτιολογικό του ελέγχου είναι αβάσιμο και παράνομο για τους παρακάτω λόγους :

α1. Ο έλεγχος στηρίζει την κρίση του στο ότι έχει λήξει η από 2/1/2009 σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της εταιρείας μας και της και η επιχείρησή μας είχε υποχρέωση να προβεί ή σε επέκταση της ήδη υπάρχουσας συμφωνίας ή σε σύναψη νέας σύμβασης ώστε βάσει αυτής να κατοχυρώνεται και να προσδιορίζεται το

ύψος της τιμολόγησης από την (σελ. 16 και 48 της έκθεσης ελέγχου).

α2. Ο έλεγχος κατ' αρχήν (σελ. 17 της έκθεσης ελέγχου) στηρίζει την κρίση του στο ότι δεν αποδεικνύεται η αναγκαιότητα των δαπανών. Στη συνέχεια ο έλεγχος στο πόρισμά του (σελίδα 48 της έκθεσης ελέγχου) αναθεωρεί την αρχική του θέση ως προς την αναγκαιότητα της δαπάνης και αναφέρει νέο σκεπτικό, ότι δεν εξέτασε τη σκοπιμότητα της δαπάνης αλλά το ύψος της αμοιβής που συνδέεται άμεσα με το αν η δαπάνη πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης κατά τις συνθήκες εμπορικές της συναλλαγές της περ. α' του άρθρου 22 του Ν 4172/2013, παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε και δέχθηκε ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν είναι ενδοομιλικές.

α3. Ο έλεγχος αρχικά με το Σημείωμα ελέγχου του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 στηρίζει την κρίση του στο ότι η αξία των συναλλαγών αυτών κρίνεται υπερβολικά ανώτερη της αγοραίας και δεν πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επομένως καταστρατηγούνται οι διατάξεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013 (σελ. 17 και 18 της έκθεσης ελέγχου). Στη συνέχεια ο έλεγχος αφού δέχεται ότι οι συναλλαγές αυτές δεν είναι ενδοομιλικές, στο πόρισμά του (σελ. 49 της έκθεσης) προσθέτει νέο σκεπτικό ότι η αξία των συναλλαγών αυτών δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση διότι για την συντήρηση των γραμμών παραγωγής χρησιμοποιήθηκαν ανταλλακτικά συνολικής 287.104,61 € και η αξία των ανταλλακτικών αυτών δεν περιλαμβάνονται στα προσκομισθέντα δελτία αποστολής και στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συντήρησης της

α4. Πέραν των ανωτέρω ο έλεγχος λανθασμένα καταλόγισε λογιστική διαφορά δαπανών του λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων» ποσού 360.998,06 €, ενώ το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού που μεταφέρθηκε και στα αποτελέσματα της χρήσης ανέρχεται στο ποσό των 333.406,26€, όπως προκύπτει και από την προσκομιζόμενη καρτέλα αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 61.51.00.0002 (Σχετ. 8), το αναλυτικό ισοζύγιο του λογαριασμού 61 (Σχετ. 9) και την καρτέλα αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 50.01.00.0001 (Σχετ. 10).

Β. Λογιστική διαφορά από το Λογαριασμό 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%» 10.443,25 €

Στον παραπάνω λογαριασμό 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%» έχουν καταχωρηθεί και τα παρακάτω τιμολόγια (Invoice) και πιστωτικά τιμολόγια (Credit note) που εξέδωσε προς την εταιρεία μας η, συνολικής αξίας 10.443,25 €:

Invoice/15	14.658,25 €
Credit note/15	-1.070,00 €
Invoice/15	1.070,00 €
Credit note/15	-4.215,00 €
Σύνολο	10.443,25 €

Τις δαπάνες των ως άνω τιμολογίων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα με το ίδιο αιτιολογικό που δεν αναγνώρισε και τις δαπάνες του προαναφερόμενου λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων», δηλαδή θεώρησε και τις δαπάνες του λογαριασμού 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%» ως δαπάνες συντήρησης και έκρινε συνολικά τους δύο αυτούς λογαριασμούς.

Γ. Λογιστική διαφορά από απογραφή αποθεμάτων της 31/12/2015 ποσού 9.151,29 €.

Ο έλεγχος προσέθεσε στα αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης 2015 (μείωση των ζημιών) το ποσό των 9.151,29 € με το εξής αόριστο αιτιολογικό (σελίδα 27 της έκθεσης ελέγχου): «από τον έλεγχο απογραφής διαπιστώθηκαν οι παρακάτω ανά απογραφέν είδος διαφορές στην ποσότητα των απογραφέντων αποθεμάτων» και ακολουθεί πίνακας κατ' είδος ποσότητα και αξία διαφορών.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζουν 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες και ορίζονται ρητά οι δαπάνες αυτές.

Επειδή, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1113/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (ήδη Α.Α.Δ.Ε.) διευκρινίζεται, αναφορικά με τις δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, ότι:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

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 συνήθειες 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 εισοδήματος 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, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

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 ορίζονται οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν.

«[...] 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος 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, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως παραγωγικές ορίζονται οι εν γένει δαπάνες (βλ. ΣτΕ 4777/1996 ΔΦΝ 51.156, ΣτΕ 3154/1995 ΔΦΝ 50.816, ΣτΕ 1282-1283/1989 ΔΦΝ 44.1106, ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125), οι οποίες, εν όψει του σκοπού, για τον οποίο διατίθενται, και των εκάστοτε συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχειρήσεως και στην αύξηση του εισοδήματός της (βλ. ΣτΕ 1224/1995 ΔιΔικ 1995.1425, ΣτΕ 1929/1992 ΔΦΝ 47.952, ΣτΕ 887/1991 ΔιΔικ 1992.156, ΣτΕ 71/1990, ΣτΕ 3735/1988 ΔΦΝ 44.43, ΔιΔικ 1990.1177, ΔπρΑθ 519/1996 ΔΕΕ 1996.988) ή στην εν γένει βελτίωση της αποδόσεως της επιχειρήσεως (βλ. ΣτΕ 80/1995 ΔΦΝ 1996.737, ΣτΕ 265/1988 ΔΦΝ 42.759) ή που αποβλέπουν στην ωφέλεια και την εξυπηρέτησή της και προάγουν τα εν γένει οικονομικά της συμφέροντα (βλ. ΣτΕ 569/1991 ΔιΔικ 1992/163) ή δύνανται κατ' αρχήν να συμβάλουν στην απόκτηση κέρδους (βλ. ΣτΕ 1073/1990 ΔιΔικ 1991/189). Στο πλαίσιο αυτό, εκπίπτουν και δαπάνες, που καταβάλλονται «οικειοθελώς» από την επιχείρηση, δηλαδή άνευ σχετικής προς τούτο συμβατικής υποχρέωσης (βλ. ΣτΕ 1602/2011 ΔΦΝ 2012.313, ΣτΕ 2033/2012, ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 1224/1995 ΔιΔικ 1995.1425, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125).

Η Φορολογική Αρχή και, ύστερα από την άσκηση ενδίκων βοηθημάτων, τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να ερευνήσουν τον χαρακτήρα της δαπάνης ως παραγωγικής. Στην κρίση τους, όμως, αυτή θα πρέπει να περιορίζονται στο εάν η συγκεκριμένη δαπάνη έγινε στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας και δεν μπορούν να αμφισβητήσουν την ουσιαστική σκοπιμότητα της δαπάνης (βλ. ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 1224/1995 ΔιΔικ 1995.1425, ΣτΕ 16/1987, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125) ούτε το προσήκον μέτρο αυτής (βλ. ΣτΕ 3735/1988 ΔΦΝ 44.43, ΔΕφΑθ 724/1981 ΔΦΝ 1981.781).

Επιπρόσθετα σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 806/1998 για την έκπτωση της δαπάνης εκτός του νόμιμου τιμολογίου δεν απαιτείται και γραπτή σύμβαση.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 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 για τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές, α) ποσού 360.998,06 € εκ του Λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων», β) ποσού 10.443,25€ εκ του Λογαριασμού 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%» και γ) ποσού 9.151,29 € από απογραφή αποθεμάτων 31/12/2015 η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένως και παρανόμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες αυτές, για τους παρακάτω λόγους:

<<1.1. Λογιστική διαφορά συνολικού ποσού 360.998,06 € από δαπάνες του Λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων»

Στην ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται τα παρακάτω για τις δαπάνες του λογαριασμού αυτού:

«Στον παραπάνω λογαριασμό 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων», έχουν καταχωρηθεί οι δαπάνες για την συντήρηση μηχανημάτων και εγκαταστάσεων των γραμμών παραγωγής της μονάδας αποσυναρμολόγησης ψυγείων της επιχείρησης. Σχετικά με τις δαπάνες αυτές σας γνωρίζουμε τα εξής:

Το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησής μας είναι η ανακύκλωση μεταχειρισμένων ψυγείων (διάλυση, τεμαχισμός, διαχωρισμό υλών), η οποία συντελείται από την ιδιόκτητη μονάδα αποσυναρμολόγησης ψυγείων. Ο μηχανολογικός εξοπλισμός και τα μηχανήματα των γραμμών παραγωγής είχαν αγορασθεί το 2008 την Γερμανική εταιρεία βάσει του από 15/5/2008 συμφωνητικού αγοράς.

Με την από 2/1/2009 σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της εταιρείας μας και της ανατέθηκε στην εν λόγω Γερμανική εταιρεία η συντήρηση (προληπτική και έκτακτη) των μηχανημάτων και του εξοπλισμού, την οποία σας προσκομίζουμε (Σχετ. 1).

Η σύμβαση αυτή τροποποιήθηκε ως προς το τίμημα με τις από 30/10/2012 και 25/9/2014 (ο έλεγχος μάλλον εκ παραδρομής την αναφέρει ως από 24/6/2014 επιστολή) γραπτές τροποποιητικές συμβάσεις, τις οποίες σας προσκομίζουμε (Σχετ. 2, 3).

Με τις εν λόγω τροποποιήσεις ίσχυσαν οι παρακάτω τιμές:

- 1) Με την από 30/10/2012 τροποποιητική σύμβαση
 - Για το στάδιο I: 0,26 € ανά μονάδα
 - Για το στάδιο II: 2,03 € ανά μονάδα
- 2) Με την από 25/9/2014 τροποποιητική σύμβαση
 - Για το στάδιο I: 0,42 € ανά μονάδα
 - Για το στάδιο II: 3,37 € ανά μονάδα

Η από 2/1/2009 ως άνω αρχική γραπτή σύμβαση παροχής υπηρεσιών κατ' αρχήν είχε διάρκεια έξι ετών και στη συνέχεια ανανεώθηκε σιωπηρώς, με συμφωνία μεταξύ των δύο μερών και ισχύει μέχρι σήμερα. Βάσει της σιωπηρής ανανέωσης της σύμβασης οι ως άνω τιμές της από 25/9/2014 τροποποιητικής σύμβασης ίσχυσαν μέχρι την νέα αναπροσαρμογή αυτών που έγινε με την από 2/7/2019 γραπτή συμφωνία αναπροσαρμογής των τιμών (Σχετ.4α), που υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ με τις υπ' αριθ. /2019 κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 άρθρου 8 Ν 1882/1990, την οποία σας προσκομίζουμε (Σχετ. 5α).

Στη συνέχεια έγινε νέα αναπροσαρμογή των τιμών με την από 25/10/2019 γραπτή συμφωνία αναπροσαρμογής των τιμών (Σχετ. 4β), που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ με την υπ' αριθ. /2020 κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 άρθρου 8 Ν 1882/1990 και την οποία σας προσκομίζουμε (Σχετ. 5β).

Στην ελεγχόμενη χρήση οι εργασίες συντήρησης από την Γερμανική εταιρεία διενεργήθηκαν βάσει της ως άνω σιωπηρώς ανανεωθείσας σύμβασης και τις τιμές που καθορίστηκαν με την από 25/9/2014 τροποποιητική σύμβαση. Στα πλαίσια αυτά η Γερμανική εταιρεία εξέδωσε τα αντίστοιχα ανά μήνα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τα οποία καταχωρήθηκαν στους παραπάνω λογαριασμούς των τηρηθέντων βιβλίων της εταιρείας μας.

Τις ως άνω δαπάνες όλως εσφαλμένως και παρανόμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και τις καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές. Όμως το αιτιολογικό του ελέγχου είναι αβάσιμο και παράνομο για τους

παρακάτω λόγους:

A1. Ο έλεγχος στηρίζει την κρίση του στο ότι έχει λήξει η από 2/1/2009 σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της εταιρείας μας και της και η επιχείρησή μας είχε υποχρέωση να προβεί ή σε επέκταση της ήδη υπάρχουσας συμφωνίας ή σε σύναψη νέας σύμβασης ώστε βάσει αυτής να κατοχυρώνεται και να προσδιορίζεται το ύψος της τιμολόγησης από την (σελ. 16 και 48 της έκθεσης ελέγχου).

Η κρίση αυτή του ελέγχου είναι παράνομη, αβάσιμη και πλημμελώς αιτιολογημένη διότι:

- Όπως αναλυτικά αναφερόμαστε παραπάνω η από 2/1/2009 αρχική γραπτή σύμβαση παροχής υπηρεσιών κατ' αρχήν είχε διάρκεια έξι ετών και στη συνέχεια ανανεώθηκε σιωπηρώς, με συμφωνία μεταξύ των δύο μερών και ισχύει μέχρι σήμερα. Η σύμβαση αυτή τροποποιήθηκε ως προς τις τιμές με τις από 30/10/2012, 25/9/2014, 2/7/2019 και 25/10/2019 γραπτές συμφωνίες αναπροσαρμογής των τιμών. Η εν λόγω σύμβαση συνέχισε και μετά την σιωπηρή ανανέωσή της να ρυθμίζει τη συνεργασία των δύο μερών με τους ίδιους ακριβώς όρους της σύμβασης και στην ελεγχόμενη χρήση 2015 ίσχυσαν οι τιμές της από 25/9/2014 τροποποιητικής σύμβασης.

Συνεπώς το κύρος της σύμβασης παραμένει ισχυρό και η υφιστάμενη και επαναλαμβανόμενη για πολλά έτη εμπορική συνεργασία είναι ζωτικής σημασίας για τη λειτουργία της γραμμής επεξεργασίας ψυγείων της εταιρείας μας.

- Από καμία φορολογική διάταξη δεν προκύπτει υποχρέωση γραπτής επέκτασης της ήδη υπάρχουσας συμφωνίας ή σε σύναψη νέας σύμβασης και ούτε αναφέρεται τέτοια διάταξη από τον έλεγχο. Δηλαδή ο έλεγχος δεν παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 και άρθρου 64 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), καθώς του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999).

- Ενώ η σιωπηρή ανανέωση της σύμβασης μεταξύ της επιχείρησής μας και της αποτελεί επιχειρηματική επιλογή, η φορολογική αρχή υπεισέρχεται σε έλεγχο σκοπιμότητας αυτής της επιχειρηματικής επιλογής κρίνοντας αυθαίρετα ότι έπρεπε να συναφθεί γραπτή σύμβαση ανανέωσης.

- Οι εν λόγω δαπάνες συντήρησης είναι πραγματικές και το ύψος αυτών αποδεικνύεται από νόμιμα τιμολόγια, που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 22 το Ν 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1113/2015 (άρθρο 22 παρ. 2 περ. α' & γ'), καθόσον δεν είναι από αυτές που ρητά ορίζονται στο άρθρο 23 ως μη εκπιπόμενες δαπάνες και δεν αποτελούν όπως εξάλλου αποδέχεται ο έλεγχος, ενδοομιλικές συναλλαγές της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Από καμία, δε, φορολογική διάταξη δεν προκύπτει, και ούτε αναφέρεται τέτοια από τον έλεγχο, ότι για την έκπτωση της δαπάνης εκτός του νόμιμου τιμολογίου απαιτείται και γραπτή σύμβαση. Σχετική και η υπ' αριθ. 806/1998 απόφαση του ΣΤΕ.

A2. Ο έλεγχος κατ' αρχήν (σελ. 17 της έκθεσης ελέγχου) στηρίζει την κρίση του στο ότι δεν αποδεικνύεται η αναγκαιότητα των δαπανών. Στη συνέχεια ο έλεγχος στο πόρισμά του (σελίδα 48 της έκθεσης ελέγχου) αναθεωρεί την αρχική του θέση ως προς την αναγκαιότητα της δαπάνης και αναφέρει νέο σκεπτικό, ότι δεν εξέτασε τη σκοπιμότητα της δαπάνης αλλά το ύψος της αμοιβής που συνδέεται άμεσα με το αν η δαπάνη πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης κατά τις συνήθειες εμπορικές της συναλλαγές της περ. α' του άρθρου 22 του Ν 4172/2013, παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε και δέχθηκε ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν είναι ενδοομιλικές.

Η κρίση αυτή του ελέγχου είναι παράνομη διότι εφόσον οι εν λόγω συναλλαγές δεν είναι ενδοομιλικές και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 (αρθ. 22 παρ.2 περ. α') δεν επιτρέπεται, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)».

Επίσης η κρίση αυτή του ελέγχου είναι αβάσιμη διότι οι εν λόγω δαπάνες είναι από τις πλέον συνήθειες, αναγκαίες και προς το συμφέρον της επιχείρησής μας, διότι χωρίς συντήρηση των μηχανημάτων και του εξοπλισμού των εγκαταστάσεων των γραμμών παραγωγής η επιχείρησή μας, όπως και κάθε βιομηχανική μονάδα, δεν θα μπορούσε να λειτουργήσει και να παραγάγει προϊόντα και έσοδα.

Ειδικότερα ως προς την μονάδα επεξεργασίας της επιχείρησής μας καθώς και τις

υπηρεσίες συντήρησης των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων αυτής επισημαίνουμε τα ακόλουθα:

(αναφέρεται λεπτομερής ανάλυση του ιστορικού των υποχρεώσεων και της αμοιβής που προβλέπεται στην σύμβαση..... Σύμφωνα με το άρθρο 3 της σύμβασης αυτής, όπως το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε ως προς τις τιμές με την από 25/9/2014 γραπτή συμφωνία, η εταιρεία μας ενημέρωνε μηνιαίως την για τον αριθμό των μονάδων του εξοπλισμού που συντηρήθηκαν/επισκευάστηκαν κατά τα στάδια παραγωγής Ι και ΙΙ. Προσκομίζουμε τα σχετικά email και τους στατιστικούς πίνακες ανά μήνα (Σχετ. 6). Με βάση τα στοιχεία αυτά η εξέδωσε τα μηνιαία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.)

.....
(αναφέρεται λεπτομερής περιγραφή Μονάδας Επεξεργασίας Ψυγείων, στο σύστημα μεταφοράς, τεμαχισμού, υδραυλικών κυκλωμάτων υψηλής πίεσης, συστήματος διαχωρισμού υλικών, Σύστημα αναγέννησης cfc's, σύστημα απορρόφησης αερίων, σύστημα παραγωγής πεπιεσμένου αέρα και κεντρικό σύστημα συμπίεσης αερίων, σύστημα ψύξης αερίων κλπ)

A3. Ο έλεγχος αρχικά με το Σημείωμα ελέγχου του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 στηρίζει την κρίση του στο ότι η αξία των συναλλαγών αυτών κρίνεται υπερβολικά ανώτερη της αγοραίας και δεν πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επομένως καταστρατηγούνται οι διατάξεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013 (σελ. 17 και 18 της έκθεσης ελέγχου). Στη συνέχεια ο έλεγχος αφού δέχεται ότι οι συναλλαγές αυτές δεν είναι ενδοομιλικές, στο πόρισμά του (σελ. 49 της έκθεσης) προσθέτει νέο σκεπτικό ότι η αξία των συναλλαγών αυτών δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση διότι για την συντήρηση των γραμμών παραγωγής χρησιμοποιήθηκαν ανταλλακτικά συνολικής 287.104,61 € και η αξία των ανταλλακτικών αυτών δεν περιλαμβάνονται στα προσκομισθέντα δελτία αποστολής και στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συντήρησης της

Η κρίση αυτή του ελέγχου είναι παράνομη, αβάσιμη και πλημμελώς αιτιολογημένη διότι:

- Σύμφωνα με τους όρους σύμβασης μεταξύ της εταιρείας μας και της, η παρέχει υπηρεσίες συντήρησης των μηχανημάτων και εξοπλισμού των γραμμών παραγωγής της εταιρείας μας και τιμολογεί αυτές βάσει των συμφωνηθέντων τιμών, που αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω (για το στάδιο Ι: 0,42 € ανά μονάδα και για το στάδιο ΙΙ: 3,37 € ανά μονάδα, όπως προκύπτει και από τα τιμολόγια που προσκομίζουμε στο σχετ. 8) και ανεξάρτητα από τα ανταλλακτικά που χρησιμοποιεί η κατά την συντήρηση και την αξία αυτών. Δηλαδή η αξία των ανταλλακτικών βαρύνει αποκλειστικά την και όχι την εταιρεία μας. Η διακίνηση των αναλωθέντων στην συντήρηση ανταλλακτικών ενεργείται από και για λογαριασμό της και τα εκδοθέντα σχετικά δελτία αποστολής επίσης αφορούν την διότι αυτή διαχειρίζεται και χρησιμοποιεί τα ανταλλακτικά. Η εταιρεία μας, παρόλο που δεν είχε υποχρέωση, φρόντισε και έλαβε τα εν λόγω δελτία αποστολής από την και τα προσκόμισε στον έλεγχο προς διευκόλυνσή του. Από τα δελτία αποστολής προκύπτουν κατ' είδος και ποσότητα τα ανταλλακτικά που αναλώθηκαν από την για την συντήρηση των μηχανημάτων και εξοπλισμού. Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και το άρθρο 5 παρ. 8 περ. 5.8.3 της ΠΟΛ 1003/31-12-2014 δεν προβλέπεται η αναγραφή της αξίας στα εκδιδόμενα δελτία αποστολής παρά μόνο το είδος και η ποσότητα. Επίσης η εταιρεία μας, προς διευκόλυνση του ελέγχου, ζήτησε και έλαβε από την αναλυτική κατάσταση των αναλωθέντων ανταλλακτικών με την αξία αυτών την οποία προσκομίσαμε στον έλεγχο με το υπόμνημά μας. Όπως, δε, προκύπτει από την κατάσταση αυτή, την οποία και σας προσκομίζουμε (Σχετ.7) η συνολική αξία των ανταλλακτικών αυτών ανέρχεται στο ποσό των 287.104,61 €. Από όλα τα παραπάνω δικαιολογητικά στοιχεία που αφορούν τα αναλωθέντα από την ανταλλακτικά, τα οποία θέσαμε υπόψη του ελέγχου, προκύπτουν και επαληθεύονται οι κατ' είδος ποσότητες και αξίες των ανταλλακτικών καθώς και η συνολική αξία αυτών των 287.104,61 €. Σύμφωνα, δε, την ΠΟΛ. 1113/2015 (αρθ. 22 παρ. 2 περ. γ) η έννοια των δικαιολογητικών για την έκπτωση των δαπανών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό.

Βάσει της σύμβασης η εταιρεία μας δεν αγόρασε τα ανταλλακτικά αυτά και ούτε υπήρχε υποχρέωση αναγραφής της αξίας των ανταλλακτικών αυτών στα εκδοθέντα από την τιμολόγια, καθότι τα τιμολόγια αφορούν παροχή υπηρεσιών και όχι πώληση εμπορευμάτων.

Άλλωστε και ο έλεγχος δέχεται ότι η αξία των ανταλλακτικών περιλαμβάνεται στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Σε κάθε, δε, περίπτωση η κρίση του ελέγχου ότι δεν προκύπτει η αξία των ανταλλακτικών από τα τιμολόγια, είναι πέραν των αρμοδιοτήτων του, καθότι η Γερμανική εταιρεία εξέδωσε τα τιμολόγια σύμφωνα με το ισχύον Γερμανικό φορολογικό δίκαιο και από καμία Ελληνική φορολογική διάταξη δεν θα μπορούσε να επιβληθεί στην Γερμανική εταιρεία ο τρόπος έκδοσης των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών αυτής ούτε να καταλογιστεί οποιαδήποτε ευθύνη στην εταιρείας μας.

Στην προκειμένη περίπτωση οι δαπάνες συντήρησης των μηχανημάτων και του εξοπλισμού των εγκαταστάσεων των γραμμών παραγωγής της μονάδας αποσυναρμολόγησης ψυγείων της επιχείρησης είναι πραγματικές και αναγκαίες για την λειτουργία αυτής, όπως αναφερόμαστε και παραπάνω. Άλλωστε σύμφωνα με την κοινή λογική και πείρα σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να λειτουργήσει μία βιομηχανική μονάδα χωρίς συντήρηση των μηχανημάτων και του εξοπλισμού παραγωγής αυτής. Οι δαπάνες αυτές αποδεικνύονται από νόμιμα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την Γερμανική εταιρεία, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας μας και από τον έλεγχο ούτε τέθηκε θέμα εικονικότητας ή ανυπαρξίας αυτών και πολύ περισσότερο δεν αποδείχτηκε κάτι τέτοιο. Κατά συνέπεια παρανόμως ο έλεγχος έκρινε ότι η αξία των συναλλαγών αυτών δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. Σχετική η ΠΟΛ. 1113/2015 (αρθ. 22 παρ. 2 περ. β΄), στην οποία ορίζεται ότι εκπίπτουν οι δαπάνες που αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή. 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 άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

- Στην ΠΟΛ. 1113/2015 (αρθ. 22 παρ. 2 περ. α), ορίζεται ότι: «Δεν επιτρέπεται, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

- Περαιτέρω στην ΠΟΛ. 1113/2015 (αρθ. 22 παρ. 2 περ. β΄) ορίζεται ότι για το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) εξετάζεται και εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

Όμως στην προκειμένη περίπτωση και δεδομένου, ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν είναι ενδοομιλικές, δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει το ύψος και την αξία αυτών και παρανόμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αυτές ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει και αποδεικνύεται ότι οι δαπάνες για την συντήρηση μηχανημάτων και εγκαταστάσεων των γραμμών παραγωγής της μονάδας αποσυναρμολόγησης ψυγείων της επιχείρησής μας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 22 το Ν 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1113/2015 καθόσον είναι πραγματικές, πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, αποδεικνύονται από νόμιμα τιμολόγια που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της, δεν είναι από αυτές που ρητά ορίζονται στο άρθρο 23 ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες και δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Κατά συνέπεια αυτών εσφαλμένως και παρανόμως ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης τις εν λόγω δαπάνες.

A4. Πέραν των ανωτέρω ο έλεγχος λανθασμένα καταλόγισε λογιστική διαφορά δαπανών του λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων» ποσού 360.998,06 €, ενώ το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού που μεταφέρθηκε και στα αποτελέσματα της χρήσης ανέρχεται στο ποσό των 333.406,26 €, όπως προκύπτει και από την προσκομιζόμενη καρτέλα αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 61.51.00.0002 (Σχετ. 8), το αναλυτικό ισοζύγιο του λογαριασμού 61 (Σχετ.9) και την καρτέλα αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 50.01.00.0001 (Σχετ.10).

Η διαφορά των αυτή των 27.591,80 € (360.998,06 - 333.406,26) αφορά τα τιμολόγια (invoice) με αριθ./2015 ποσού 23.319,00 € και/2015 ποσού 4.272,80 € που κατ' αρχήν καταχωρήθηκαν (9/1/2015 και 16/1/2015) στη χρέωση του ως άνω λογαριασμού στη χρήσης 2015 αλλά στη συνέχεια αντιστοιχίστηκαν (9/1/2015 και 16/1/2015), διότι αφορούν υπηρεσίες προηγούμενων χρήσεων και είχαν καταχωρηθεί ως πρόβλεψη δαπανών στο 2014 (το πρώτο αφορά περίοδο 1/12 - 31/12/2014 και το δεύτερο αφορά τις χρήσεις 2012 και 2013).

Από τα παραπάνω σαφώς προκύπτει και αποδεικνύεται ότι τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης 2015 επιβαρύνθηκαν με τις δαπάνες του λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων», που ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 333.406,26 € και όχι 360.998,06 €, που προσδιόρισε ο έλεγχος στη σελίδα 38 της έκθεσης ελέγχου και τις οποίες καταλόγισε ως λογιστική διαφορά».

1.2. Λογιστική διαφορά συνολικού ποσού 10.443,25 € από δαπάνες του Λογαριασμού 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%»

Σύμφωνα με την Έκθεση ελέγχου της ελέγχουσας φορολογικής αρχής, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες του λογαριασμού αυτού προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα με το ίδιο αιτιολογικό που δεν αναγνώρισε και τις δαπάνες του προαναφερόμενου λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων», δηλαδή θεώρησε και τις δαπάνες του λογαριασμού 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%» ως δαπάνες συντήρησης και έκρινε συνολικά τους δύο αυτούς λογαριασμούς.

Στην ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται τα παρακάτω για τις δαπάνες του λογαριασμού αυτού:

«Στον παραπάνω λογαριασμό 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%» έχουν καταχωρηθεί και τα παρακάτω τιμολόγια (Invoice) και πιστωτικά τιμολόγια (Credit note) που εξέδωσε προς την εταιρεία μας η, συνολικής αξίας 10.443,25 €:

Invoice	/15	14.658,25 €
Credit note	/15	-1.070,00 €
Invoice	/15	1.070,00 €
Credit note	/15	-4.215,00 €
Σύνολο		<u>10.443,25 €</u>

Τις δαπάνες των ως άνω τιμολογίων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα με το ίδιο αιτιολογικό που δεν αναγνώρισε και τις δαπάνες του προαναφερόμενου λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων», δηλαδή θεώρησε και τις δαπάνες του λογαριασμού 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%» ως δαπάνες συντήρησης και έκρινε συνολικά τους δύο αυτούς λογαριασμούς.

Όμως τα παραπάνω τιμολόγια που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%» δεν αφορούν συντήρηση μηχανημάτων και δεν περιλαμβάνονται στην προαναφερόμενη σύμβαση συντήρησης με την, όπως λανθασμένα θεώρησε ο έλεγχος, αλλά αφορούν ξεχωριστές εξειδικευμένες υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από την Γερμανική εταιρεία κατά την αποσυναρμολόγηση παλαιών ψυγείων που λειτουργούσαν με μοτέρ αμμωνίας και ειδικότερα:

Όπως αναφερόμαστε και παραπάνω ο αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησής μας είναι η ανακύκλωση μεταχειρισμένων ψυγείων (διάλυση, τεμαχισμό, διαχωρισμό υλών). Η πλειονότητα των μοτέρ των ανακυκλούμενων ψυγείων λειτουργούσε με φρέον και η αποσυναρμολόγηση των ψυγείων και των μοτέρ αυτών γίνονταν εξ' ολοκλήρου από την εταιρεία μας. Υπήρχαν όμως και ψυγεία με μοτέρ αμμωνίας, για τα οποία λόγω του ότι η εταιρεία μας δεν κατείχε τον κατάλληλο εξοπλισμό και εξειδίκευση αφαίρεσης της αμμωνίας, τις εργασίες αυτές τις ανέθετε στην Επισημαίνεται, δε, ότι η αμμωνία είναι τοξική ουσία και η αποσυναρμολόγηση των ψυγείων αμμωνίας απαιτεί ειδική διαδικασία και εξειδίκευση προκειμένου να μη διαφύγει η αμμωνία στο περιβάλλον.

Για τις εργασίες αυτές η Γερμανική εταιρεία εξέδωσε τα παραπάνω τιμολόγια, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής μας και τα οποία σας προσκομίζουμε (Σχετ. 11).

Οι δαπάνες των τιμολογίων αυτών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 22 το Ν 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1113/2015 καθόσον είναι πραγματικές, πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, αποδεικνύονται από νόμιμα τιμολόγια που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της, δεν είναι από αυτές που ρητά ορίζονται στο άρθρο 23 ως μη εκπιπόμενες δαπάνες και δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Κατά συνέπεια αυτών παρανόμως ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης τις εν λόγω δαπάνες στηριζόμενος σε εσφαλμένη και πλημμελή αιτιολογία ως προς τα πραγματικά γεγονότα (το είδος δαπάνης, και τις παρασχεθείσες υπηρεσίες) και τη νομική βάση του άρθρου 28 παρ. 2 και άρθρου 64 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) καθώς του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)>>.

Επειδή, από την προσφεύγουσα προσκομίστηκαν οι παρακάτω συμβάσεις μεταξύ αυτής και της Γερμανικής εταιρείας για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης των μηχανημάτων και του εξοπλισμού αυτής:

- Η από 2/1/2009 σύμβαση παροχής υπηρεσιών με την οποία ανατέθηκε στην εν λόγω Γερμανική εταιρεία η συντήρηση (προληπτική και έκτακτη) των μηχανημάτων και του εξοπλισμού.
- Οι από 30/10/2012 και 25/9/2014 τροποποιητικές συμβάσεις, ως προς το τίμημα της αρχικής.
- Η από 2/7/2019 γραπτή συμφωνία αναπροσαρμογής των τιμών, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ με τις υπ' αριθ./2019 κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 άρθρου 8 Ν 1882/1990.
- Η από 25/10/2019 γραπτή συμφωνία αναπροσαρμογής των τιμών, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ με την υπ' αριθ./2020 κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 άρθρου 8 Ν 1882/1990.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι παρότι η διάρκεια της αρχικής σύμβασης τυπικά έληξε στις 2/1/2015, η διάρκεια αυτής ανανεώθηκε σιωπηρά και η συνεργασία των δύο μερών ως προς την παροχή υπηρεσιών συντήρησης των μηχανημάτων και του εξοπλισμού συνεχίστηκε αδιάλειπτα.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο:

- Τα εκδοθέντα από την Γερμανική εταιρεία δελτία αποστολής των ανταλλακτικών που αναλώθηκαν από αυτή στα πλαίσια της παροχής υπηρεσιών συντήρησης των μηχανημάτων και εξοπλισμού της προσφεύγουσας, από τα οποία προκύπτουν κατ' είδος και ποσότητα τα αναλωθέντα ανταλλακτικά για την συντήρηση.
- Αναλυτική κατάσταση των αναλωθέντων ανταλλακτικών με την αξία αυτών, την οποία έλαβε από την Γερμανική εταιρεία

Σύμφωνα με τους όρους σύμβασης μεταξύ των δύο εταιρειών, η παρέχει υπηρεσίες συντήρησης των μηχανημάτων και εξοπλισμού των γραμμών παραγωγής της προσφεύγουσας και τιμολογεί αυτές βάσει των συμφωνηθέντων τιμών και ανεξάρτητα από τα ανταλλακτικά που χρησιμοποιεί η κατά την συντήρηση και την αξία αυτών.

Όπως, δε, προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου της ελέγχουσας φορολογικής αρχής ο έλεγχος δέχεται ότι η αξία των αναλωθέντων ανταλλακτικών από την Γερμανική εταιρεία περιλαμβάνονται στα εκδοθέντα από αυτήν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, από την προσφεύγουσα προσκομίστηκαν στοιχεία, όπως καρτέλα αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 61.51.00.0002 και του λογαριασμού 50.01.00.0001 και το αναλυτικό ισοζύγιο του λογαριασμού 61, από τα οποία προκύπτει ότι αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης 2015 επιβαρύνθηκαν με τις δαπάνες του λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων», που ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 333.406,26 € και όχι 360.998,06 €, που προσδιόρισε ο έλεγχος και τις οποίες καταλόγισε ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, οι εν λόγω δαπάνες συντήρησης και το ύψος αυτών στηρίζονται σε νόμιμα τιμολόγια, που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία και από τον έλεγχο δεν τέθηκε θέμα εικονικότητας ή ανυπαρξίας των συναλλαγών αυτών και επειδή οι επισκευές και συντηρήσεις των μηχανημάτων της παραγωγικής μονάδας της προσφεύγουσας πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Σύμφωνα, δε, με την ΠΟΛ. 1113/2015 (αρθ. 22 παρ. 2 περ. β') εκπίπτουν οι δαπάνες που αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή. 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.

Επειδή, οι υπό κρίση δαπάνες δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 (αρθ. 22 παρ. 2 περ. α') «δεν επιτρέπεται, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)».

Επίσης στην ΠΟΛ. 1113/2015 (αρθ. 22 παρ. 2 περ. β') ορίζεται ότι «για το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) εξετάζεται και εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.»

Επειδή, οι υπό κρίση δαπάνες δεν είναι από αυτές που ρητά ορίζονται στο άρθρο 23 ως μη εκπιπόμενες δαπάνες.

Επειδή, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα όσα προαναφέρθηκαν, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι δαπάνες για την συντήρηση μηχανημάτων και εγκαταστάσεων των γραμμών παραγωγής της μονάδας αποσυναρμολόγησης ψυγείων του λογαριασμού 61.51.00.0002 «Συντήρηση μηχανημάτων» ποσού 360.998,06 €, που αναφέρει ο έλεγχος, καθώς και οι δαπάνες του λογαριασμού 61.51.00.000 «Πράξεις λήπτη 0%» ποσού 10.443,25, είναι βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί και ως εκ τούτου οι εν λόγω δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 και την ΠΟΛ. 1113/2015.

Επειδή, ο έλεγχος προσέθεσε στα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2015 το ποσό των 9.151,29 €, με το αιτιολογικό, ότι: «Από τον έλεγχο απογραφής διαπιστώθηκαν οι παρακάτω ανά απογραφέν είδος διαφορές στην ποσότητα των απογραφέντων αποθεμάτων»:

α/α	Απογραφέν είδος	Ποσότητα απογραφής	Απογραφή 31/12/2015 Βάσει βιβλίου απογραφών	Διαφορά	Τιμή αποτίμησης	Λογιστική διαφορά
1	Καθαρό γυαλί	85.182	75.182	10.000	0,024	240,00
2	Μετασχηματιστές τάσης	5.500,00	3.551	1.949	0,18	350,82
3	μοτέρ	22983	21.790	1.993	0,38	453,34
4	Κομπρεσέρ ψυγείων	137.889	122.282	15.617	0,360	5.622,12
5	Τρίμα σιδηρούχο	127.278	115.970	11.308	0,135	1.526,58
6	Τρίμα πλαστικό	27.787	27.787	12.779	0,075	958,43
	Σύνολο					9.151,29

Επειδή, στην ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι «Ο έλεγχος προσέθεσε στα αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης 2015 το ποσό των 9.151,29 € με αόριστο αιτιολογικό (σελίδα 27 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) η ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων διαπιστώνεται με φυσική καταμέτρηση αυτών κατά την ημέρα της απογραφής, που στην προκειμένη περίπτωση είναι η 31/12/2015. Κατά συνέπεια η διαπίστωση διαφορών στις ποσότητες των απογραφέντων αποθεμάτων της απογραφής λήξης έπρεπε να έχει διαπιστωθεί από φυσική καταμέτρηση στις 31/12/2015 και να προκύπτει από συγκεκριμένα στοιχεία, όπως πρωτόκολλο καταμέτρησης. Όμως ο έλεγχος δεν αναφέρει τίποτα για το πώς διαπιστώθηκαν οι καταλογισθείσες διαφορές στην ποσότητα των απογραφέντων αποθεμάτων.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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, στις διατάξεις του άρθρου 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, η ελέγχουσα φορολογική αρχή στην Έκθεση ελέγχου δεν παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ως προς την διαπίστωση της καταλογισθείσας λογιστικής διαφοράς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς την ακύρωση της λογιστικής διαφοράς ποσού 9.151,29 € από απογραφή αποθεμάτων 31/12/2015, είναι βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, οι λογιστικές διαφορές του φορολογικού έτους 2015, βάσει της παρούσα απόφασης διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Φόροι - τέλη (Λ. 63)	692,69
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	3.625,93
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	22.422,70
Σύνολο λογιστικών διαφορών ΔΕΔ	26.741,32

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 07-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «....., με Α.Φ.Μ., με την τροποποίηση της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσης απόφασης.

Ζημία βάσει Ισολογισμού:	275.723,47
Μείον μη εκπιπτόμενες δαπάνες που δηλώθηκαν	7.314,26
Ζημία μετά φορολογική αναμόρφωση	268.409,21
Πλέον ζημία παρελθουσών χρήσεων	246.512,90
Ζημία δήλωσης μετά την φορολογική αναμόρφωση	514.922,11
Μείον μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει απόφασης ΔΕΔ	26.741,32
Ζημία φορολογικού έτους 2015	488.180,79

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ση 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.