



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 10-02-2020

Αριθμός Απόφασης: 331



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, με έδρα, επί της οδού -, Τ.Κ..... **ΠΥΛΑΙΑ**, κατά α) της

υπ' αριθ..... πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 21 § 3 και 56 § 2 του Κ.Φ.Δ φορολογικού έτους 2017 β) της από 22/8/2019 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΦΔ γ) Της υπ' αριθ.οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 1/1-31/12/2017 και δ) Της από 22/8/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος ν. 4172/13, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με το υπ' αριθ. πρωτ.**ΕΜΠ 03/01/2020 συμπληρωματικό υπόμνημα**, με το οποίο υπέβαλε συνημμένα για επεξεργασία, τα ακόλουθα:

- Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών του Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών για το έτος 2017.
- Τραπεζικά έγγραφα της τράπεζας Eurobank Ergasias Α.Ε αριθμημένα από το 1-92
- Πίνακα αντιστοίχισης Πωλήσεων ετών 2016 & 2017 με αμοιβές στην επιχείρηση πρώην «.....» και νυν «.....» ΑΦΜ (Ανάδοχος) προς δικαιολόγηση των συναλλαγών μεταξύ των

9. Την υπ. αριθ. 01/07-01-2020 Πράξη Αναπομπής της Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προς τη Δ.Ο.Υ. Ζ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με αίτημα να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

10. Την από 24/01/2020 «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», της Δ.Ο.Υ. Ζ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ. ΕΜΠ24-01-2020 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ1/3-02-2020), στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Ζ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατόπιν της επεξεργασίας των προαναφερόμενων νέων στοιχείων.

11. Την υπ. αριθ. **01/13-01-2020** Απόφαση παράτασης της **Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) με την υπ' αριθμόν οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 21 § 3 και 56 § 2 του, φορολογικής περιόδου από 1.1.2017 έως 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, διότι αν και είχε την υποχρέωση δεν υπέβαλε ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ..

β) με την υπ' αριθ.οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 1/1-31/12/2017 δεν προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου για καταβολή. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο μειώθηκαν οι ζημίες για την ελεγχόμενη χρήση 2017 **κατά 134.959,95€** (από 205.270,31€ σε 70.310,36€). Η διαφορά προέκυψε κατόπιν προσθήκης λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους **134.959,95€ στα** αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) των τηρούμενων βιβλίων της προσφεύγουσας.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ στο φορολογικό έτος 1/01/2017-31/12/2017 από τη Δ.Ο.Υ Ζ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» προς έλεγχο επιστροφής φόρου εισοδήματος της ελεγχόμενης με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου σύμφωνα με το άρθρο 26 του Κ.Φ.Δ. Ν. 4174/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. **1179 - 06/09/2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα

1) Από τον έλεγχο επιδόθηκε στην ελεγχόμενη το αριθμό πρωτ. **20406/26-03-2019** αίτημα (πρόσκληση) προσκόμισης πρόσθετων πληροφοριών συμπεριλαμβανομένου του Φακέλου Τεκμηρίωσης των συναλλαγών με την συνδεδεμένη επιχείρηση «.....» ΑΦΜ για τη χρήση 2017.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης αποτελείται από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε και προσκόμισε στον έλεγχο Βασικό και Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης χωρίς τον συνοδευτικό Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 56 του ΚΦΔ.

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος προσδιορίζει πρόστιμο Μη υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών στη Φορολογική Διοίκηση, ύψους δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ως ελάχιστο.

2) Δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας ποσού 134.959,95 ευρώ με αποτέλεσμα την μείωση της ζημίας χρήσης 1/1-31/12/2017 στο ποσό των 70.310,36 επειδή

α) Από τον έλεγχο των δαπανών του λογαριασμού 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού» προκύπτει ότι η ελεγχόμενη εξέπεσε κατά την ελεγχόμενη χρήση δαπάνη Αποζημίωσης Απολύσεως Έμμισθου Προσωπικού ύψους 5.927,75€ η οποία δεν καταβλήθηκε μέσα στην ελεγχόμενη χρήση. Ως εκ τούτου η εν λόγω δαπάνη δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης και θα πρέπει να αναμορφωθεί ως προσωρινή διαφορά.

Ο έλεγχος καταλόγισε την διαφορά των 5.927,75€ ως προσωρινή λογιστική διαφορά.

β) Από τον έλεγχο των δαπανών του λογαριασμού 61 « Αμοιβές και έξοδα τρίτων» διαπιστώθηκαν δαπάνες ύψους 129.032,20€ για παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς την ελεγχόμενη επιχείρηση (Εργοδότης) από την συνδεδεμένη με αυτήν επιχείρηση, πρώην «.....» και νυν «.....» ΑΦΜ (Ανάδοχος). Προς δικαιολόγηση των εν λόγω συναλλαγών προσκομίστηκε στον έλεγχο η από 07/01/2016 σύμβαση ανάθεσης έργου της οποίας το άρθρο 1 αναφέρει ως αντικείμενο έργου (αποσπασματικά):

«**A)** Η εκ μέρους της «Αναδόχου» παροχή προς την «Εργοδότης» α) επιχειρηματικών, χρηματοοικονομικών και διαχειριστικών συμβουλών, καθώς και συμβουλών διαχείρισης της επιχείρησης της «Εργοδότης» (μánaτζμεντ), β) συμβουλευτικών υπηρεσιών σε θέματα οικονομικής διαχείρισης και μάρκετινγκ, γ) υπηρεσιών σχεδιασμού διάρθρωσης ή αναδιάρθρωσης και οργάνωσης ή αναδιοργάνωσης της «Εργοδότης» δ) συμβουλευτικών υπηρεσιών σε θέματα διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού και πόρων, ε) συμβουλών σε θέματα οργάνωσης παραγωγής.

B) Η παροχή στην «Εργοδότης»: Υπηρεσιών εκπαίδευσης – κατάρτισης, υπηρεσιών και συμβουλών σε θέματα έρευνας, νέων προϊόντων και νέων τεχνολογιών, υπηρεσιών κατάρτισης προϋπολογισμού της «Εργοδότης», υπηρεσιών δημοσίων σχέσεων και επικοινωνίας, οικονομικών και εμπορικών πληροφοριών, η εκπόνηση μελετών οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας, η διοργάνωση επιμορφωτικών σεμιναρίων, η έρευνα αγοράς σε θέματα συμπεριφοράς καταναλωτών, διαθεσίμων προϊόντων ανά τομέα και τάσεων αγοράς, η εκπόνηση ερευνητικών μελετών, η παροχή υπηρεσιών έρευνας, η παροχή φορολογικών συμβουλών, η παροχή υπηρεσιών ανάπτυξης και αποθήκευσης βάσεων δεδομένων, η παραγωγή προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, η παροχή υπηρεσιών διαφημιστικού σχεδιασμού και εννοιολογικής ανάπτυξης.

Γ) Η παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης για την πώληση κάθε είδους αγαθών στην Ελλάδα ή την εξαγωγή και πώλησή τους στην αλλοδαπή.

Δ) Η εμπορική αντιπροσωπεία και μεσολάβηση στην πώληση φαρμακευτικών και ιατρικών ειδών, αρωμάτων και υλικών καθαρισμού.

Ε) Διοικητικές και υποστηρικτικές δραστηριότητες γραφείου.»

Για το σύνολο των ανωτέρω δαπανών συνολικού ύψους 129.032,20€ η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο συνολικά είκοσι (20) τιμολόγια. Στα δεκαοκτώ (18) από αυτά αναφέρεται στην περιγραφή του παρεχόμενου είδους υπηρεσίας, έκαστης συναλλαγής, το κείμενο «Αμοιβή για παροχή υπηρεσιών Σύμβαση» και στα δύο (2) το κείμενο «Προμήθεια 24% περίπου για παροχή υπηρεσιών Σύμβαση». Και στις είκοσι (20) περιπτώσεις των ανωτέρω συναλλαγών πέραν των τιμολογίων δεν προσκομίστηκε κανένα περαιτέρω στοιχείο για το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Ο έλεγχος έκρινε τα τιμολόγια, στα οποία στηρίζονται οι εν λόγω δαπάνες γενικά και αόριστα καθώς δεν αναγράφεται σε αυτά η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, δεν επιτρέπουν τον έλεγχο της πραγματοποιήσεως, ούτε της παραγωγικότητας των συγκεκριμένων δαπανών. Ως εκ τούτου οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης.

Ο έλεγχος καταλόγισε την διαφορά των 129.032,20€ ως λογιστική διαφορά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή άλλως την τροποποίηση της, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Την 17/7/2018 υποβλήθηκε Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών του Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών για το έτος 2017 τόσο από την προσφεύγουσα όσο και από τηνμε ΑΦΜ και επισυνάπτουμε τα αντίστοιχα αποδεικτικά υποβολής

2. Οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης και δεν απέχουν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της

Όλες οι πληρωμές έγιναν με πίστωση του λογαριασμού όψεως που τηρεί η εταιρία στην Τράπεζα Eurobank, τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα τηρηθέντα από την επιχείρησή βιβλία, παρέπεμπαν με ρητή αναγραφή στην περιγραφή στη συναφθείσα σύμβαση, αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές οι οποίες εξοφλήθηκαν, σύμφωνα με τις οριζόμενες από τις σχετικές διατάξεις (3862/10, ΠΟΛ 1216/14, ΠΟΛ 1079/15) με τραπεζικό μέσο πληρωμής, στη συνταχθείσα σύμβαση αναγράφεται επακριβώς το αντικείμενό του έργου της, η προσβαλλόμενη πράξη είναι ολοφάνερο ότι εκδόθηκε λανθασμένα.

Ως προς το παραδεκτό της υπό κρίση προσφυγής κατά α) της από 22/8/2019 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΦΔ και β) της από 22/8/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος ν. 4172/13, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1064/17 «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, **ρητές ή σιωπηρές**, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα **πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:** α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, **δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,** ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, **ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,** η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, και κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ'έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης.

Επειδή κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαραδέκτως** υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά των από 22/8/2019: α) έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος ν. 4172/13, β) Έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καθώς οι εκθέσεις ελέγχου δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας:

ΕΠΕΙΔΗ, από τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4174/2013, προβλέπεται ότι: 1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος.

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.

Επειδή στο κεφάλαιο Ε' της ΠΟΛ 1097/9.4.2014 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ορίζεται ότι: «Οι υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση (Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές)) του Υπουργείου Οικονομικών εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους .Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι

συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να κριθεί ως απόδειξη για την συμβατότητα των τελευταίων με την έννοια της παρ.1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. («αρχή της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων–Arm's Length Principle»).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 4174/2013, προβλέπεται ότι: «Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.
2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.
3. Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31^η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60^η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61^η) ημέρα έως την ενενηκοστή (90^η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90^η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.
4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις του άρθρου αυτού.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4174/2013, Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων προβλέπεται ότι: 1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το

φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

5. Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ.ΕΜΠ 03/01/2020 συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκόμισε τον υποβληθέντα Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών του Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών για το έτος 2017, η υπηρεσία μας απέστειλε το με αριθ. πρωτ.ΕΞ 2020 ΕΜΠ /08-01-2020 έγγραφό μας στην ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ) Τμήμα Γ' Σχεδιασμού και Ανάπτυξης ΔΙΑΜΟΙΡΑΖΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, προκειμένου να μας γνωρίσουν άμεσα εάν από την προσφεύγουσα «.....ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ. έχει υποβληθεί στις 17/07/2018 ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών του Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών της για το έτος 2017.

Η Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ με το με αριθ. πρωτ. ΔΥΠΗΔΕΔ ΓΕΞ 2020 ΕΜΠ 14/01/2020 έγγραφό της απάντησε στο ανωτέρω ερώτημα μας και επιβεβαίωσε την υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών του Φακέλου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών για το έτος 2017 επισημαίνοντας πως η υποβολή είναι αρχική και δεν υπάρχουν τροποποιητικές.

Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας:

Επειδή, η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθ. πρωτ.ΕΜΠ 03/01/2020 συμπληρωματικό υπόμνημα μας απέστειλε συνημμένα νέα στοιχεία προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών της, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί στη **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα στοιχεία, δεν τα είχε στη διάθεσή της η **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση. Συγκεκριμένα και προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πρέπει να περιέλθουν σε γνώση του ελέγχου τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία, στο βαθμό που αυτά μπορούν να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω η Υπηρεσία μας αποφάσισε με την υπ. αρ. **1/07-01-2020** Πράξη της, την αναπομπή της υπό εξέτασης υπόθεσης στη **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, προκειμένου να κρίνει εάν μπορούν τα νέα στοιχεία να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Η **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, λαμβάνοντας υπόψη της τα νέα στοιχεία, προχώρησε σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνέταξε την από 24/01/2020 «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», την οποία απέστειλε στην υπηρεσία μας με το υπ. αρ. πρωτ. ΕΜΠ24-01-2020 έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ1/3-02-2020).

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», η **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, προχώρησε σε νέες ελεγκτικές διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, με βάση τα νέα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της. Κατόπιν της εξέτασης των ως άνω προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι δεν δύναται να προχωρήσει σε διαφοροποίηση του αρχικού του πορίσματος (ως αυτολεξεί αναφέρεται στην από 22/08/2019 έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος), καταλήγοντας στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

«Κατόπιν του ως άνω σχετικού εγγράφου σας και λαμβάνοντας υπόψη ότι **τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία αφορούν:**

1. Τα προαναφερθέντα τραπεζικά έγγραφα της τράπεζας Eurobank **στην καταβολή εξόδων μισθοδοσίας.**
2. Ο προαναφερθείς πίνακας αντιστοίχισης Πωλήσεων ετών 2016 & 2017 **σε ένα αρχείο EXCEL** στο οποίο εμφανίζονται καταθέσεις της «.....ΙΚΕ» (Εργοδότης) στην πρώην «.....» και νυν «.....» (Ανάδοχος) οι οποίες δεν αντιστοιχούν στην κατάθεση της συμφωνημένης βάσει σύμβασης αμοιβής του 22% επί του τζίρου, όπως αυτός προκύπτει από τα σχετικά ισοζύγια της «Εργοδότης» για το 2017 και παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

ΜΗΝΑΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΑΜΟΙΒΕΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	62.106,50 €	21.000,00 €	33,81%
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	44.557,30 €	12.000,00 €	26,93%
ΜΑΡΤΙΟΣ	47.050,10 €	10.000,00 €	21,25%
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	70.469,43 €	26.000,00 €	36,90%

ΜΑΙΟΣ	66.563,71 €	22.000,00 €	33,05%
ΙΟΥΝΙΟΣ	41.223,58 €	11.200,00 €	27,17%
ΙΟΥΛΙΟΣ	61.964,60 €	4.000,00 €	6,46%
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	35.556,97 €	-	-
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	75.739,31 €	5.000,00 €	6,60%
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	28.902,59 €	-	-
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	14.880,70 €	11.800,00 €	79,30%
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	23.525,05 €	10.000,00 €	42,51%

Σημειώνεται ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση (2017) στη διαχείριση της εργοδότης εταιρείας «.....ΙΚΕ» και της αναδόχου «.....» συμμετείχαν κοινά άτομα ως εξής:

.....

Συσχετιζόμενο Α.Φ.Μ.	Ονοματεπώνυμο / Επωνυμία	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης	Κατηγορία	Είδος
059128794	ΖΩΗΣ ΜΠΟΡΟΔΗΜΟΣ	27/08/2015		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ
121837861	ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΣΦΗΚΑΣ	16/10/2017		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ

.....

Συσχετιζόμενο Α.Φ.Μ.	Ονοματεπώνυμο / Επωνυμία	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης	Κατηγορία	Είδος
059128794	ΖΩΗΣ ΜΠΟΡΟΔΗΜΟΣ	06/12/2016		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ
121837861	ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΣΦΗΚΑΣ	22/12/2016		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ
121837861	ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΣΦΗΚΑΣ	23/12/2015	06/12/2016	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ

Ο έλεγχος κρίνει ότι τα από τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν προκύπτει καμία πληροφορία σχετικά με την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και το αποτέλεσμα του ελέγχου παραμένει αμετάβλητο»

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

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

Επειδή στο άρθρο 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες...

.....

1. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.

Επειδή στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία».

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

ει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι:

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 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....

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 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

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

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες 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)....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.

Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπειρεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

.....

2. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

«ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

***Η παρ.ιδ` προστέθηκε με το [άρθρο 72](#) του Ν.[4446/2016](#) (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016).

Επειδή με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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**

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει 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, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 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... 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... 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 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι (ΔΕΑΦ Α 1034297 ΕΞ 2016/3.3.2016).

Επειδή, στο **άρθρο 58 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%.....

3. Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 και 5 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, στο άρθρο 17 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις **θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:** α) ...β)γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. δ) ...ε) **Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.** στ)ζ)η) ...θ) ...8. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά

πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Επειδή, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «**Λογιστικό σύστημα (accounting system)**: Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: ...στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών, ..., ιβ) **οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της**, ιγ) **τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους**, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία. 3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.».

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1003/31-12-2014](#) της ΓΓΔΕ, στην παρ 5 του άρθρου 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία, ορίζεται ότι: «3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

3.5.2 Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20Χ4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20Χ5, το λογιστικό

αποτέλεσμα της χρήσεως 20Χ4 είναι μικρότερο κατά 100 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20Χ5 θα συμβεί το αντίστροφο».

Περαιτέρω στην παρ 12 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «**3.4 Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption) κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.**».

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

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αμφισβητεί τις παρακάτω λογιστικές διαφορές του ελέγχου:

Από τον έλεγχο των δαπανών του λογαριασμού 61 « Αμοιβές και έξοδα τρίτων» διαπιστώθηκαν δαπάνες ύψους 129.032,20€ για παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς την ελεγχόμενη επιχείρηση (Εργοδότηρια) από την συνδεδεμένη με αυτήν επιχείρηση, πρώην «.....» και νυν «.....» ΑΦΜ (Ανάδοχος), ο έλεγχος έκρινε τα τιμολόγια, στα οποία στηρίζονται οι εν λόγω δαπάνες γενικά και αόριστα, καθώς δεν αναγράφεται σε αυτά η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, δεν επιτρέπουν τον έλεγχο της πραγματοποιήσεως, ούτε της παραγωγικότητας των συγκεκριμένων δαπανών.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος καταλόγισε την διαφορά των 129.032,20€ ως λογιστική διαφορά.

Επειδή από τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν διαφοροποιείται η αρχική κρίση του ελέγχου, όπως αυτή διατυπώθηκε στην από 22-08-2019 έκθεση ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης,

Επειδή το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης , πρέπει να περιλαμβάνει , μεταξύ άλλων, και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών (ΣτΕ 3705/1999, ΣτΕ 1018/1996 επταμ.) η δε έλλειψη τέτοιου προσδιορισμού δεν μπορεί να καλυφθεί με στοιχεία εκτός του σώματος αυτού τα οποία δεν μνημονεύονται στο τιμολόγιο(ΣτΕ 1018/1996).Η ως άνω απαίτηση του νόμου μπορεί,

πάντως, να ικανοποιηθεί με αναφορά στο τιμολόγιο της σχετικής σύμβασης παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών.(ΣτΕ 46/2006 επταμ. ΣτΕ 683/2006 επταμ.).

Επειδή δεν προσκομίστηκαν αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με σαφήνεια οι παρεχόμενες Υπηρεσίες καθώς και η παραγωγικότητα των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή για την δαπάνη Αποζημίωσης Απολύσεως Έμμισθου Προσωπικού ύψους 5.927,75€, δεν προβλήθηκε κανένας ισχυρισμός από την προσφεύγουσα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22-08-2019 οικείες έκθεση ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και από 24-01-2020 έκθεση συμπληρωματικών επαληθεύσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος λόγος δεν δύναται να γίνει αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **με ΑΦΜ**, την επικύρωση της υπ' αριθ.οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 1/1-31/12/2017 και **την ακύρωση της** υπ'αριθ..... πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 21 § 3 και 56 § 2 του Κ.Φ.Δ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ'ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά φορολογικής περιόδου από 1.1.2017 έως και 31.12.2017 με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ.οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 1/1-31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημιά		205.270,31	70.310,36	70.310,36	134.959,95
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	27.869,39	27.869,39	27.869,39	
	Χρεωστικό ποσό				

Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)	1.000,00	1.000,00	1.000,00		
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή				
	για επιστροφή	26.869,39	26.869,39	26.869,39	
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η υπ' αριθ..... πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 21 § 3 και 56 § 2 του Κ.Φ.Δ φορολογικού έτους 2017

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Πρόστιμο του άρθρου 21 § 3 και 56 § 2 του Κ.Φ.Δ	2.500,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.