



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01-09-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1110**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604561
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με την επωνυμία που εδρεύει κατά της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος Φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2021 - 31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2021 φόρος εισοδήματος 70.631,63 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 26.026,14€, ήτοι συνολικό ποσό 96.657,77 €.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2021 διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές του άρθρου 22 περιπτ. α' και γ' του ν. 4172/2023 (ΚΦΕ) συνολικής καθαρής αξίας 532.314,13 € καθώς προέκυψαν εγγραφές που δεν αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά και δαπάνες οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επίσης ο έλεγχος, για το κρινόμενο φορολογικό έτος δεν αναγνώριζε Ζημία παρελθουσών χρήσεων ύψους 129.169,28 €. (ΠΟΛ. 1088/2016).

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έχει κύρια δραστηριότηταδυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία έλαβε υπόψη τα αναφερόμενα στα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ έγγραφα της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. περί διαδικασίας ελέγχου για την επιστροφή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Η ως άνω προσαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας φορολογικής αρχής.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσαλλόμενης Πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

Η φορολογική αρχή μη νόμιμα και αναιτιολόγητα έκρινε ότι, για τιμολόγια λήψης υπηρεσιών συνολικής αξίας με ΦΠΑ 643.853,33 € τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία το κρινόμενο φορολογικό έτος 2021, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της. Για της επίμαχες ληφθείσες υπηρεσίες από τους αντισυμβαλλόμενους εργολάβουςείχε καταρτίσει εργολαβικές συμβάσεις πριν την έναρξη των εργασιών εκτέλεσης του έργου ή των παρασχεθεισών υπηρεσιών τις οποίες και προσκόμισε στη φορολογική αρχή με Υπόμνημα.

Επίσης η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι, η φορολογική αρχή μη νόμιμα και αναιτιολόγητα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώματα ποσού 2.450,00€, το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή, στην παράγρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ.1 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015, ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 , 5 και 9 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται :

Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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.[...]

Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Άρθρο 9 – Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

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

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περιπτ α' και β' «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013, ορίζεται:

« Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.»

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη τη 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, 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, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, σε χρέωσητου λογαριασμού 61.00.02.0024 « Αμοιβές και έξοδα Τεχνικών 24%» καταχώρησε στα βιβλία της το με αριθμ. ΤΠΥ έκδοσης και τα με αριθμ. ΤΟΥ έκδοσης συνολικής καθαρής αξίας 519.236,56€ πλέον ΦΠΑ 124.616,77€, ήτοι συνολικής αξίας 643.853,33€.

Επειδή, σε άπαντα τα ως άνω επίμαχα ΤΠΥ αναγράφεται αόριστη και ασαφής αιτιολογία « Υπηρεσίες μεταλλικών κατασκευών» και δεν περιλαμβάνουν επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών καθώς δεν αναγράφεται σε αυτά η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, ενώ δεν παραπέμπουν σε άλλα έγγραφα (ιδιωτικό συμφωνητικό) από τα οποία να προκύπτει η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως αυτό προβλέπεται από τη προαναφερόμενη διάταξη της περιπτ. στ' της παραγρ. 1 του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή, επιπροσθέτως, όπως στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται, ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

1) Στα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία στην φορολογική αρχή συμφωνητικά μεταξύ της ίδιας και αντισυμβαλλόμενους τους γίνεται αόριστη περιγραφή των παρασχεθεισών εργασιών. Συγκεκριμένα, όπως αναγράφεται και στα δύο προσκομισθέντα συμφωνητικά « Ός αντικείμενο -της υπεργολαβίας συμφωνείται και καθορίζεται η προσήκουσα εκτέλεση εκ μέρους του Υπεργολάβου και με τις προδιαγραφές του Έργου, των εργασιών που θα του ανατεθούν (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά αναφέρονται εργασίες ηλεκτροσυγκολλήσεων σε θέση επίπεδη- ουρανό – οριζόντια – κατακόρυφη, εργασίες συναρμολόγησης (μονταρίσματος μεταλλικών κατασκευών) και βοηθητικές κατασκευές»

Συνεπώς, δεν προσδιορίζεται το έργο στο οποίο θα παρασχεθούν οι υπηρεσίες, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών, ο χρόνος ολοκλήρωσής τους, ο τρόπος τιμολόγησης των επίμαχων εργασιών, ο προϋπολογισμός του έργου.

2) Ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ....., ζήτησε από το ΕΦΚΑ Λάρισας να γνωστοποιήσει αν ο έχει υποβάλλει Αίτηση Εγγραφής στον ΕΦΚΑ, και αν απασχολεί προσωπικό. Το ΕΦΚΑ Λάρισας με το αρ, πρωτ, έγγραφό του γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι σύμφωνα με τα στοιχεία της υπηρεσίας τους ο ανωτέρω δεν είναι ασφαλισμένος στον ΕΦΚΑ Μητρώο Μισθωτών (τ. ΟΑΕΕ) και δεν έχει απογραφεί εργοδότης στο Μητρώο Εργοδοτών.

Επειδή, στην κρίνόμενη περίπτωση, ως προς τις εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες ύψους 519.236,56€ που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα το κρίνόμενο φορολογικό έτος 2021 οι εν λόγω δαπάνες δεν αποδεικνύονται από την προσφεύγουσα εταιρεία με κατάλληλα δικαιολογητικά όπως προβλέπεται από την ως άνω διάταξη της περιπτ. γ' του άρθρου 22 του ΚΦΕ καθώς στα επίμαχα Τ.Π.Υ. δεν αναγράφεται η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών όπως αυτό ορίζει η διάταξη της περιπτ. στ' της παραγρ. 1 του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και επομένως η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών της προσφεύγουσας εταιρείας το εν λόγω φορολογικό έτος, ορθώς προσέθεσε στα καθαρά κέρδη, ως μη εκπιπόμενη, την ως άνω συνολική δαπάνη, και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί του αντιθέτου, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι λοιποί ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με την επωνυμία και την επικύρωση της με αριθμ. προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2021 -31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2021

Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	70.631,63€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	26.026,14€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	96.657,77€

(αριθμ. πράξης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.