



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 05/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1520

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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.

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στις κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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 τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε η μεταφερόμενη ζημία της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2021 από 423.364,77€ σε 363.364,77€

Σύντομο Ιστορικό

Από τον προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής εκδόθηκε η υπ' αρ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, κατόπιν σχετικού αιτήματος επιστροφής πιστωτικού ποσού 321.087,09€ που προέκυψε από την εκκαθάριση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου η προσφεύγουσα δικαιούται την επιστροφή εισοδήματος ποσού 321.087,09€ πλην όμως πρέπει να μειωθεί η μεταφερόμενη ζημία του κρινόμενου φορολογικού έτους από το ποσό των 423.364,77€ στο ποσό των 363.364,77€ σύμφωνα με τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές.

Από τον έλεγχο δαπανών παραγωγής και διαχείρισης που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα και συγκεκριμένα στον ΛΟΓ. 61.98.00.0024 δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2021 το ποσό των 60.000,00€.

Εν συνεχεία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθ 28 του ν.4174/2013 με προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου Εισοδήματος, με το οποίο της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Από την προσφεύγουσα υποβλήθηκε το αρ. πρωτ. Υπόμνημα επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εν συνεχεία συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη τα εξής:

1) Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα και καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τέσσερα (4) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της εταιρείας διότι κατ' αρχάς ισχυρίζεται ότι υφίσταται σύνδεση άμεση στη διοίκηση και στο κεφάλαιο των δύο εταιρειών, χωρίς οι οικείες συναλλαγές να έχουν συμπεριληφθεί στον Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών. Δεν συντρέχει καμία νόμιμη περίπτωση, ώστε η προσφεύγουσα και η να μπορούν να χαρακτηριστούν ως «συνδεδεμένα πρόσωπα ή μέρη». Επιπλέον, από τις διατάξεις του ν.4172/2013 ουδόλως απορρέει ότι, σε περίπτωση, που δεν περιλαμβάνεται στην τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών μια συναλλαγή, τούτη ως δαπάνη δεν εκπίπτει φορολογικά και πρέπει να καταλογιστεί ως λογιστική διαφορά, αλλά, όπως ρητά προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013, γίνεται διόρθωση των φορολογητέων αποτελεσμάτων κατά το μέρος, που συνδέεται με «τα κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου».

2) Τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου δεν είναι ακριβή και δεν αποτυπώνουν την πραγματική εικόνα ως προς το περιεχόμενο τόσο των σχετικών Ιδιωτικών Συμφωνητικών, που συντάχθηκαν και υποβλήθηκαν-γνωστοποιήθηκαν εμπρόθεσμα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, όσο και των εκδοθέντων Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών. Το περιεχόμενο έκαστου τιμολογίου αναφέρει ρητώς και σαφώς τον χρόνο, κατά τον οποίο

παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, τον τόπο, όπου παρασχέθηκαν αυτές, τη συμφωνηθείσα αμοιβή και την παραπομπή στο σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό και στο οποίο ρητώς και σαφώς αναφέρονταν τόσο το είδος όσο και η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αντιθέτως με όσα ο έλεγχος υποστηρίζει πιο ειδική διατύπωση θα ήταν εξ' ορισμού αδύνατη, λαμβανόμενου υπόψη ότι πρόκειται για επιχειρηματικές συμβουλές σε θέματα οργάνωσης παραγωγής και ελέγχου ποιότητας, εμπορικής λειτουργίας υποκαταστημάτων κλπ ενώ επιπλέον, δεν είναι δυνατό να υπάρχει «μονάδα μέτρησης ανά είδος υπηρεσιών».

3) Οι παρασχεθείσες υπηρεσίες συνδέονται και συμπίπτουν χρονικά με καθ'όλα πραγματικά γεγονότα, απολύτως σημαντικά για τη λειτουργία της, όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού λογαριασμού και αμφότεροι οι αντισυμβαλλόμενοι αποτελούν εταιρείες πρότυπα.

4) Το ελεγχόμενο έτος παρουσίασε φορολογικές ζημίες και ως εκ τούτου δεν θα είχε κίνητρο να συνάψει μη πραγματικές συμβάσεις.

5) Εσφαλμένως και παραπλανητικός ο έλεγχος απαιτεί επιπλέον ανάλυση όσον αφορά τις υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν.

6) Είναι απολύτως αυτονόητο ποιο ήταν το πρόσωπο, δια του οποίου η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση παρείχε τις υπηρεσίες, ήτοι ο φορέας αυτής και νόμιμος εκπρόσωπος της, έχων στο ακέραιο την εμπειρία και την τεχνογνωσία να παρέχει τέτοιου είδους υπηρεσίες.

7) Από καμία ρητή διάταξη νόμου δεν απαιτείται η αποτύπωση συγκεκριμένης μεθοδολογίας ή τρόπου υπολογισμού της συμφωνούμενης αμοιβής για τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

8) Εντελώς αβασίμως και παρανόμως ο έλεγχος απαιτεί ανάλυση του αντικειμένου της συναλλαγής σε τέτοιο βαθμό λεπτομέρειας (μονάδα μετρήσεως κ.λπ), που ουδόλως προσιδιάζει στην παροχή υπηρεσιών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.*
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,*
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. ...»*

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

«...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 συνήθειες 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. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω

προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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 σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο Πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. ...

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

...

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

...

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις το υ άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή στην από οικεία έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής γίνεται αναφορά στη σχέση μεταξύ της προσφεύγουσας και τηςπρομηθεύτρια εταιρεία), χωρίς όμως να καταλογίζονται λογιστικές διαφορές λόγω της αναφερόμενης σχέσης μεταξύ των δύο εταιρειών.

Επειδή σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής το περιεχόμενο τεσσάρων (4) Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών συνολικού ποσού 60.000,00€ που έλαβε η προσφεύγουσα δεν πληροί τις προϋποθέσεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν.4308/2014, επομένως με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2021. Τα κρινόμενα τιμολόγια είναι τα κάτωθι:

Τιμολόγιο	Προμηθευτής	Αιτιολογία-Περιγραφή	Καθαρή αξία
.....			15.000,00
.....			15.000,00
.....			15.000,00
.....			15.000,00

Στην από οικεία έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής αναφέρεται ότι τόσο η αναγραφόμενη επί των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αιτιολογία όσο και το αντικείμενο των

ιδιωτικών συμφωνητικών στα οποία παραπέμπουν, είναι παντελώς αόριστα και δεν παρέχουν ακριβή και σαφή στοιχεία για το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και τον τρόπο τιμολόγησης (μονάδα μέτρησης ανά είδος υπηρεσιών) με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται εις το ελάχιστον η πραγματοποίηση των εν λόγω υπηρεσιών. Κατόπιν τούτου και δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία τεκμήρια τα οποία να συμπληρώνουν την παντελή αοριστία της αιτιολογίας των εν λόγω δαπανών, ο έλεγχος έκρινε ότι η συνολική καθαρή αξία αυτών δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 394/2021 «...8. Επειδή, με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου περί μη ικανοποίησης της νομοθετικής απαιτήσεως επαρκούς προσδιορισμού των παρασχεθεισών υπηρεσιών από μόνη την αναγραφή στο τιμολόγιο του είδους των υπηρεσιών και της καταβληθείσας αμοιβής, απαιτώντας δε την επιπρόσθετη προϋπόθεση της «σαφούς» περιγραφής του είδους των επί μέρους υπηρεσιών/ συναλλαγών που παρασχέθηκαν, καθώς και αναφορά σε έγγραφη σύμβαση, δεν είναι σύμφωνη προς τις εφαρμοστέες διατάξεις των άρθρων 18 παρ. 2 και 12 παρ. 1, 9 και 11 του Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 14 του Κ.Φ.Ε. Προς θεμελίωση δε της παραδεκτής προβολής του ως άνω λόγου διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι υφίσταται αντίθετη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την 1559/2008 απόφαση του οποίου κρίθηκε ότι για την έκπτωση, ως παραγωγικής, δαπάνης που αφορά σε παροχή υπηρεσιών, αρκεί, εφ' όσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου, στο κατ' άρθρ. 12 του Κ.Β.Σ. εκδιδόμενο σχετικό τιμολόγιο να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, χωρίς να απαιτείται, για την ίδια την έκπτωση, η επί του τιμολογίου μνεία περαιτέρω στοιχείων. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος, καθόσον η προαναφερόμενη 1559/2008 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε επί του ανωτέρω νομικού ζητήματος (εάν απαιτείται μνεία περαιτέρω στοιχείων επί του τιμολογίου, πέραν του είδους των υπηρεσιών και της αμοιβής) και ο σχετικός λόγος προβάλλεται παραδεκτως. Περαιτέρω, είναι και βάσιμος, δεδομένου ότι η πληττόμενη κρίση του διοικητικού εφετείου, ότι απαιτείται η αναφορά με σαφήνεια του είδους των επί μέρους συγκεκριμένων υπηρεσιών που παρασχέθηκαν, καθώς και η αναφορά σε έγγραφη σύμβαση δεν είναι νόμιμη, σύμφωνα με όσα έγιναν ανωτέρω δεκτά, όπως προκύπτει δε από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, στα ένδικα τιμολόγια, πλην των .../2010 και/2010, έκδοσης της εταιρείας «.....», μνημονεύονται το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, επομένως πληρούται η εν λόγω νόμιμη προϋπόθεση. Για τον λόγο αυτό, βάσιμως προβαλλόμενο, πρέπει να γίνει δεκτή η αίτηση, και να αναιρεθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατά το αντίστοιχο μέρος αυτής, με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή της αναιρεσείουσας...»

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσκομίζονται εκ νέου τα κρινόμενα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών καθώς και τα αναφερόμενα σε αυτά ιδιωτικά συμφωνητικά. Επιπλέον, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα "TAXIS":

Α) Τα από 01/04/2021 και 12/04/2021 ιδιωτικά συμφωνητικά έχουν καταχωρηθεί στην κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/90 2^{ου} Τριμήνου 2021 (αρ δήλωσης)

Β) Το από 05/07/2021 ιδιωτικό συμφωνητικό έχει καταχωρηθεί στην κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/90 3^{ου} Τριμήνου 2021 (αρ δήλωσης)

Γ) Το από 04/10/2021 ιδιωτικό συμφωνητικό έχει καταχωρηθεί στην κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/90 4^{ου} Τριμήνου 2021 (αρ δήλωσης)

Επειδή για τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία λήψης υπηρεσιών δεν αποδεικνύεται από τον διενεργηθέντα έλεγχο ότι δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές της προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, η οποία είχε αναλάβει βάσει του περιεχομένου των ιδιωτικών συμφωνητικών:

Α) Την παρακολούθηση λειτουργίας των υποκαταστημάτων στην και στηνγια τους μήνες Απρίλιο και Μάιο 2021 (Σχετικό το τιμολόγιο και το από 01.04.2021 ιδιωτικό συμφωνητικό)

Β) Την παρακολούθηση εργασιών αποπεράτωσης του υποκαταστήματος στον Πειραιά και παρακολούθηση λειτουργίας του υποκαταστήματος για τους δύο πρώτους μήνες (Σχετικό το τιμολόγιο και το από 12.04.2021 ιδιωτικό συμφωνητικό)

Γ) Την παρακολούθηση λειτουργίας των υποκαταστημάτων στο για τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο 2021 (Σχετικό το τιμολόγιο και το από 05.07.2021 ιδιωτικό συμφωνητικό)

Δ) Την παρακολούθηση της μετεγκατάστασης της γραμμής παραγωγής παγωτού από το παλαιό στο νέο εργοστάσιο καθώς επίσης και της αποπεράτωσης εργασιών και εγκατάστασης μηχανημάτων στη νέα γραμμή παραγωγής παγωτού. (Σχετικό το τιμολόγιο και το από 04.10.2021 ιδιωτικό συμφωνητικό).

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι οι υπό κρίση δαπάνες πληρούν το κριτήριο γ του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ενώ τα σχετικά φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014.

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τις κρινόμενες δαπάνες ποσού 60.000,00€.

Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την ακύρωση της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτος 2021

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημία		423.364,77	363.364,77	423.364,77	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	333.887,09	333.887,09	333.887,09	
	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)		12.800,00	12.800,00	12.800,00	
Πιστωτικό ποσό §6 άρθρου 3 του ν.4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/ μη δήλωσης					

Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή				
	για επιστροφή	321.087,09	321.087,09	321.087,09	
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.