



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25/02/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 471

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 31/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ. .... /29.08.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../29.08.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2016, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ: ....., 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 υπ' αριθ. ....../29.08.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2016, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό ποσό προς επιστροφή 15.931,17€ (που είχε προκύψει βάσει δήλωσης), ενώ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 11.618,81€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 5.809,41€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 17.428,22€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών, συνολικού ποσού 205.603,50€, που δεν πληρούν τις οριζόμενες στα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 29/08/2018 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../04.10.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι μη νόμιμα η ελεγκτική αρχή απέρριψε την έκπτωση των δαπανών καθώς πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις και ειδικότερα:

1. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η απόρριψη δαπάνης μισθοδοσίας ποσού 116.627,90€ διότι σύμφωνα με την ΠΟΛ.1061/2017 η υποχρέωση καταβολής μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο πληρωμής υφίσταται για το φορολογικό έτος 2017 και έπειτα.
2. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η απόρριψη τηλεφωνικών εξόδων ποσού 31.844,41€ με την αιτιολογία της πραγματοποίησης αυτών το φορολογικό έτος 2015 και μη επίδειξης των παραστατικών του παρόχου. Από τα συνυποβαλλόμενα παραστατικά προκύπτει ότι μόνο ποσό 2.683,74€ αφορά το έτος 2015 ενώ το υπόλοιπο ποσό των 29.160,67€ αφορά έξοδα πραγματοποιηθέντα το υπό κρίση φορολογικό έτος.

3. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η απόρριψη ταχυδρομικών εξόδων ποσού 18.660,34€ με την αιτιολογία ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της διότι ως επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις τηλεφωνικές πωλήσεις η εν λόγω δαπάνη είναι αποκλειστικά λειτουργική για την εκτέλεση ταχυμεταφορών.
4. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η απόρριψη των υπ' αριθ. 1477/31.12.2016 και 1454/30.11.2016 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της ..... ΜΕΠΕ – ΑΦΜ:....., συνολικής αξίας 20.017,00€, με το αιτιολογικό ότι δεν φέρουν επαρκή περιγραφή διότι υφίσταται κατατεθειμένο ιδιωτικό συμφωνητικό (αρ. δήλωσης ...../19.10.2016).
5. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η απόρριψη των εξόδων ΔΕΗ και τελών καθαριότητας και φωτισμού ποσού 8.114,95€ και 1.645,75€ αντιστοίχως, διότι κριτήριο για την έκπτωση δαπάνης δεν είναι τα τυχόν περισσότερα αναγραφόμενα τετραγωνικά μέτρα αλλά οι εκδιδόμενοι λογαριασμοί στο όνομα της εταιρίας και η κατανάλωση ρεύματος αποκλειστικά από την ίδια.

**Επειδή**, με το 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...».

**Επειδή**, με το άρθρο 22 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, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ως ίσχυσε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ).. ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ.Π.Α. εισροών, ...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι η προϋπόθεση της εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν καταλαμβάνει μισθούς, ημερομίσθια

προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

**Επειδή**, με το άρθρο 72 του ν.4446/2016 προστέθηκε η παρ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 με την οποία ορίζεται ότι: «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».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1061/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.4446/2016 και διευκρινίστηκε ότι η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά.

**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 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 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, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση... 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 Α1034297 ΕΞ2016/03.03.2016).

**Επειδή,** με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

**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,** με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α)... 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**, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

**Επειδή**, από τα διαλαμβανόμενα στην από 31/08/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και το φάκελο της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2016, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι:

1. Πραγματοποιήθηκε μερική εξόφληση των δαπανών μισθοδοσίας η οποία έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί η ελεγχόμενη στην ALPHA ΤΡΑΠΕΖΑ. Ο λογαριασμός «Αποδοχές προσωπικού πληρωτές» πιστώθηκε με ποσό 441.470,35€ στα βιβλία της προσφεύγουσας. Με βάση τα τραπεζικά έγγραφα αποδείχθηκε ότι καταβλήθηκαν μισθοί 324.842,50€ οι οποίοι αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση ενώ ποσό 116.627,90€ που δεν εξοφλήθηκε μέσα στην υπό κρίση περίοδο ούτε προσκομίστηκαν δικαιολογητικά για την εξόφλησή του δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα με την αιτιολογία ότι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπνεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.
2. Καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας συνολικό ποσό για τηλεφωνικά έξοδα 76.440,80€ από το οποίο αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013, ποσό 44.596,39€, ενώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ποσό 31.844,41€ για τον λόγο ότι αφενός αφορούν τηλεφωνικά έξοδα της φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015 αφετέρου δεν επιδείχθηκαν όλα τα παραστατικά.
3. Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 62.03.02 «έξοδα ταχυμεταφορών» στα βιβλία της προσφεύγουσας, ποσού 19.660,34€ εκ συνόλου 39.320,68€ για τον λόγο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.
4. Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 61.02.00 «Λοιπές προμήθειες τρίτων» και αφορούν την καταβολή προμήθειας σε τρίτους για την προώθηση των πωλήσεων της για την οποία λήφθηκαν τα υπ' αριθ. 1477/31.12.2016 και 1454/30.11.2016 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως του προμηθευτή ..... ΜΕΠΕ, συνολικής αξίας 20.017,00€, καθώς αναγράφεται αόριστη αιτιολογία, δεν αναφέρονται ποιες είναι οι συγκεκριμένες πωλήσεις, ο τρόπος υπολογισμού της προμήθειας και δεν γίνεται παραπομπή σε ιδιωτικό συμφωνητικό. Η παράλειψη αυτή, δεν μπορεί να καλυφθεί από εξωλογιστικά στοιχεία που δεν αναφέρονται επί του φορολογικού στοιχείου (ΣΤΕ 1018/1996). Η αόριστη αιτιολογία στα εν λόγω ΤΠΥ έχει ως αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, ώστε να αποδειχθεί το ύψος της δαπάνης, η

πραγματοποίησή της, καθώς και αν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

5. Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 63.04.00 «Τέλη καθαριότητας και φωτισμού» στα βιβλία της προσφεύγουσας, ποσού 1.645,75€ εκ συνόλου 3.291,44€ για τον λόγο ότι η εταιρία μισθώνει χώρο 650 τ.μ. και καταβάλλει στη ΔΕΗ δημοτικά τέλη που αναλογούν σε χώρο 1.087 τ.μ. και επομένως, δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.
6. Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 62.98.00 «ΔΕΗ» στα βιβλία της προσφεύγουσας, ποσού 8.114,95€ εκ συνόλου 16.228,39€ για τον λόγο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

**Επειδή**, με το 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**, στην προκειμένη περίπτωση:

1. Για την αναγνώριση της δαπάνης μισθοδοσίας δεν απαιτείτο η εξόφληση αυτής (όπως για τις ασφαλιστικές εισφορές βάσει της περ. γ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013) και δη με τραπεζικό μέσο, διότι η περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν.4446/2016 και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1061/2017, έχει εφαρμογή για μισθούς που αφορούν περιόδους μετά την 01/01/2017 και συνεπώς εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 116.627,90€ (καταχωρηθέν στον λογαριασμό 60.00 ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ, που δεν προκύπτει να εξοφλήθηκε μέσα στη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016. Για την αναγνώριση της ως άνω δαπάνης αρκεί να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, προϋποθέσεις που δεν αμφισβητούνται από τον έλεγχο ότι πληρούνται.
2. Στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας (λογ. 62.03 ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ – ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ) έχει καταχωρηθεί ποσό 76.440,80€ από το οποίο η ελεγκτική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 44.596,39€, ενώ δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό 31.844,41€ για τον λόγο ότι αφενός αφορούν τηλεφωνικά έξοδα της φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015 αφετέρου δεν επιδείχθηκαν όλα τα παραστατικά. Για την αναγνώριση δαπανών εξόδων τηλεφωνίας η προσφεύγουσα προσκόμισε τους υπ' αριθ. 0666514/01.02.2016, 1200741/01.03.2016, 1791296/01.04.2016, 2373827/01.05.2016, 2956522/01.06.2016, 3551234/01.07.2016, 4104861/01.08.2016, 4714558/01.09.2016, 5301686/01.10.2016, 5893554/01.11.2016 και 6512596/01.12.2016 λογαριασμούς της εταιρίας παροχής τηλεπικοινωνιών V....., καθαρής αξίας 2.152,02€, 4.118,15€, 4.356,15€, 4.885,21€, 4.236,00€, 6.072,90€, 4.289,22€, 5.557,81€, 5.635,02€, 8.153,35€ και 11.039,88€ αντιστοίχως,

τους υπ' αριθ. 0368458X/29.02.2016, 0368678X/29.02.2016, 0377664X/30.03.2016, 0387208X/30.04.2016, 0396552X/30.05.2016, 0406555X/30.06.2016, 0415881X/30.07.2016, 0424852X/30.08.2016, 0434079X/30.09.2016, 0443619X/30.10.2016, 0452409X/30.11.2016 και 0461624X/30.12.2016 λογαριασμούς της εταιρίας παροχής τηλεπικοινωνιών F....., καθαρής αξίας 2,56€, 100,11€, 471,61€, 512,92€, 198,21€, 1.176,80€, 892,54€, 1.212,90€, 1.368,48€, 1.503,08€, 1.588,04€ και 1.375,90€, και τους υπ' αριθ. A240010754/23.03.2016, A242700630/23.05.2016, A245782212/23.07.2016, A248845587/23.09.2016, A251744770/23.11.2016, A239362914/08.03.2016, A242170517/08.05.2016, A245215124/08.07.2016, A247934052/08.09.2016, A250973363/08.11.2016, A238759559/01.03.2016 και 13177166-3/01.05.2016 λογαριασμούς της εταιρίας παροχής τηλεπικοινωνιών ΟΤΕ, καθαρής αξίας 115,25€, 114,20€, 114,20€, 120,67€, 167,10€, 140,38€, 107,20€, 107,20€, 107,20€, 158,33€, 117,66€ και 117,94€ αντιστοίχως, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 72.386,19€, που αφορούν αποκλειστικά χρεώσεις για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς την προσφεύγουσα που δραστηριοποιείται στο πεδίο των τηλεφωνικών πωλήσεων, εντός της φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016. Συνεπώς, εκ της καταχωρηθείσας δαπάνης τηλεφωνικών εξόδων συνολικού ποσού 76.440,80€, διά της παρούσης απόφασης αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2016, ποσό 72.386,19€ που τεκμηριώνεται από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά πρωτογενών εγγραφών, ενώ ποσό δαπάνης 4.054,61€ ορθά δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή.

3. Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 62.03.02 «έξοδα ταχυμεταφορών» στα βιβλία της προσφεύγουσας, ποσού 19.660,34€ εκ συνόλου 39.320,68€ για την αιτιολογία ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή απέρριψε, συλλήβδην και αορίστως, το ανωτέρω ποσό, χωρίς η κρίση της αυτή να είναι επαρκώς αιτιολογημένη, σαφής και ειδική, ήτοι να αναφέρει διακριτά τα μη εκπιπτόμενα φορολογικά στοιχεία, τα μη αναγνωριζόμενα ποσά και την αιτιολογική και νομική βάση για έκαστο εξ αυτών που θεμελιώνει την κρίση της αυτή. Επιπροσθέτως, η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας, όπως αυτή προκύπτει από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Φορολογίας (Taxis), είναι οι υπηρεσίες αντιπροσώπου κινητής τηλεφωνίας, που αμείβεται με προμήθεια επί των λογαριασμών των συνδρομητών, σύνδεσης, φερεγγυότητας πελατών, εταιρικών συνδέσεων, κοινής διαφήμισης, επίτευξης στόχων κλπ, καθώς και επί της επιδότησης της συσκευής, μέσω πραγματοποίησης απομακρυσμένων (τηλεφωνικών) πωλήσεων. Η εν λόγω άσκηση δραστηριότητας είναι συνυφασμένη με την αποστολή και την παραλαβή των απαραίτητων δικαιολογητικών εγγράφων, με τη χρήση υπηρεσιών ταχυμεταφορών (courier), για την ολοκλήρωση των πωλήσεων και αδιαμφισβήτητα η δαπάνη αυτή κρίνεται παραγωγική. Συνεπώς, εσφαλμένα και αναπιολόγητα η ελεγκτική αρχή δεν



αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες για έξοδα ταχυμεταφορών ποσού 19.660,34€.

4. Τα υπ' αριθ. 1477/31.12.2016 και 1454/30.11.2016 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 9.108,00€ και 10.909,00€ αντιστοίχως, εκδόσεως της επιχείρησης ..... ΜΕΠΕ, που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 61.02.00 «λοιπές προμήθειες τρίτων», φέρουν την αόριστη αιτιολογία «πλήρη αίτηση Αθήνας, Δυσπρόσιτα, Επαρχίας» από την οποία δεν προκύπτει επαρκώς η προσφερόμενη υπηρεσία ή το είδος των υπηρεσιών, ούτε αναγράφεται επ' αυτών η οιαδήποτε παραπομπή στην από 19/09/2016 συναφθείσα σύμβαση παροχής υπηρεσιών διαμεσολάβησης για την προώθηση προϊόντων και υπηρεσιών, που κατατέθηκε με την υπ' αριθ. ....../19.10.2016 υποβληθείσα κατάσταση συμφωνητικών άρθρου 8 παρ. 16 ν.1882/1990. Περαιτέρω δε, η προσφεύγουσα ουδέν στοιχείο προσκόμισε για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτικής αλυσίδας) προκειμένου να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και να προσδιοριστεί το ύψος της δαπάνης, η πραγματοποίησή της, καθώς και η παραγωγικότητά της. Συνεπώς, ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα την καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.
5. Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δημοτικά τέλη και φόροι που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 63.04.00 «τέλη καθαριότητας και φωτισμού» στα βιβλία της προσφεύγουσας, ποσού 1.645,75€ εκ συνόλου 3.291,44€ για τον λόγο ότι η εταιρία μισθώνει χώρο 650 τ.μ. και καταβάλλει, μέσω των λογαριασμών της ΔΕΗ, δημοτικά τέλη και φόρους που αναλογούν σε χώρο 1.087 τ.μ.. Περαιτέρω δε, η προσφεύγουσα ουδέν στοιχείο προσκόμισε για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτικής αλυσίδας) προκειμένου να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και να προσδιοριστεί το ύψος των οφειλόμενων δημοτικών τελών και φόρων που αντιστοιχούν στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις που χρησιμοποιεί για την άσκηση των δραστηριοτήτων της. Συνεπώς, ορθά η ελεγκτική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση δημοτικούς φόρους και τέλη που αντιστοιχούν στα τετραγωνικά μέτρα των μισθωμένων εγκαταστάσεων της προσφεύγουσας.
6. Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 62.98.00 «ΔΕΗ» στα βιβλία της προσφεύγουσας, ποσού 8.114,95€ εκ συνόλου 16.228,39€ για τον λόγο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή απέρριψε, συλλήβδην και αορίστως, το ανωτέρω ποσό, χωρίς η κρίση της αυτή να είναι επαρκώς αιτιολογημένη, σαφής και ειδική, ήτοι να αναφέρει διακριτά τα μη εκπιπτόμενα φορολογικά στοιχεία, τα μη αναγνωριζόμενα ποσά και την αιτιολογική και νομική βάση για έκαστο εξ αυτών που θεμελιώνει την κρίση της αυτή, όπως εν δυνάμει θα μπορούσε να αποτελέσει η διαπίστωση κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας στην ίδια παροχή από όμορη επιχείρηση. Συνεπώς, εσφαλμένα και αναιτιολόγητα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε για

έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, έξοδα λογαριασμών κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας ποσού 8.114,95€.

**Επειδή**, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ούτε ο λόγος και η νομική βάση για τον οποίο ορισμένες δαπάνες κρίθηκαν από τον έλεγχο μη εκπεστές, αλλά ούτε και το είδος αυτών των δαπανών (περιγραφή ή αναγραφή των σχετικών τιμολογίων). Η γενική και αόριστη αναφορά ότι οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, δεν δύναται να αποτελέσει αιτιολογία επαρκή και ικανή να στοιχειοθετήσει την κατ' άρθρο 22 ν.4172/2013 απόρριψη της έκπτωσής τους από το ακαθάριστο εισόδημα. Η τυχόν διάπραξη παραβάσεων, παραλείψεων ή παρατυπιών, άλλων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας δεν συνιστά λόγο απόρριψης δαπάνης εφόσον πληρούνται οι οριζόμενες στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις και ειδικότερα να είναι πραγματική και να 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 αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, ενώ ο έλεγχος της σκοπιμότητας και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών δεν είναι επιτρεπτός από τη φορολογική αρχή.

**Επειδή**, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 29/08/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στερείται νομικής βάσης για τις δαπάνες μισθοδοσίας διότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, στερείται εν μέρει ουσιαστικής βάσης ως προς την απόρριψη δαπανών τηλεφωνικών εξόδων και επίσης, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας, κατά τα αναλυτικώς εκτεθέντα παραπάνω ως προς τα απορριφθέντα ταχυδρομικά έξοδα καθώς και έξοδα κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ως προς το ποσό δαπανών 172.192,99€ εκ του συνολικού ποσού των 205.603,50€ που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../31.10.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ: ..... και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ. ....../29.08.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ. .... /29.08.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος  
φορολογικού έτους 2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κέρδος / ζημιά βάσει λογιστικού προσδιορισμού	-173.301,27 €	-173.301,27 €	0,00 €
Δηλωθείσες δαπάνες μη εκπιπτόμενες	7.762,64 €	7.762,64 €	0,00 €
Δαπάνες μη εκπιπτόμενες βάσει ελέγχου	205.603,50 €	33.410,51 €	-172.192,99 €
Φορολογητέα κέρδη	40.064,87 €	-132.128,12 €	-172.192,99 €
Φόρος που αναλογεί	11.618,81 €	0,00 €	-11.618,81 €
Φόρος που παρακρατήθηκε / προκαταβλήθηκε	17.531,17 €	17.531,17 €	0,00 €
Χρεωστικό ποσό			0,00 €
Πιστωτικό ποσό	5.912,36 €	17.531,17 €	11.618,81 €
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00 €	1.600,00 €	0,00 €
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	15.931,17 €	15.931,17 €	0,00 €
Χρεωστικό ποσό για καταβολή	11.618,81 €	0,00 €	-11.618,81 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	5.809,41 €	0,00 €	-5.809,41 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>	<b>17.428,22 €</b>	<b>0,00 €</b>	<b>-17.428,22 €</b>

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

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.