



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 477

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β΄ /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα κατά: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 43.058,58€ αντί του δηλωθέντος ποσού 29.513,31€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 3.928,14€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 2.903,29€, ήτοι συνολικό ποσό 6.831,43€.

(β) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 34.395,21€ αντί του δηλωθέντος ποσού 13.868,20€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 5.952,83€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 5.366,48€, ήτοι συνολικό ποσό 11.319,31€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο δραστηριότητας ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΚΟΣΜΗΜΑΤΟΠΟΪΑΣ.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της περίπτωσης Γ - Φορολογία Εισοδήματος του παραρτήματος ΙΙΙ των ΠΟΛ 1124/18-06-2015 και της ΠΟΛ 1036/27-03-2017, προέκυψαν οι περιγραφόμενες στις σελ. 41-45 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος λογιστικές διαφορές ποσού 13.545,27€ και 20.527,01€ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος/προστίμου, φορολογικών ετών 2016-2017.

Η ελεγχόμενη εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου προσκομίζοντας, εντός της τεθείσας προθεσμίας, το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα, με το οποίο παρέθεσε αναλυτικά την αιτιολογία των δαπανών που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως μη εκπιπόμενες, αναφέροντας ότι όλες οι καταχωρηθείσες στα βιβλία δαπάνες αφορούν τους εταιρικούς σκοπούς της

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο και κατά συνέπεια συντάχθηκε από η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμα προσδιορίστηκαν ως μη εκπεστέες οι αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου επιχειρηματικές δαπάνες – Μη ορθή εκτίμηση και αξιολόγηση των ισχυρισμών και αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίσαμε σχετικά με τις εν λόγω εκπιπτόμενες δαπάνες.
2. Ανακρίβεια και αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα εταιρεία, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προσκόμισε εκ νέου τα αποδεικτικά στοιχεία που είχε συνυποβάλλει στον έλεγχο με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά της στο υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» 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. [...]. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.[...].».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες 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 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, ορίζεται: «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, [...] ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας, [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, [...]».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

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

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

στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

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

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

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από

επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων,

επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει 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.

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 εν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.[...]

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), [...].

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 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, δαπάνες ύψους 12.545,27€ και το έτος 2016 και 20.527,01€ για το έτος 2017, κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες από τον έλεγχο διότι δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις δικαιολογητικά.

Ειδικότερα, από την εξέταση των ως άνω δαπανών και των σχετικών εξοδολογίων διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Δεν υπεδείχθησαν στον έλεγχο τα σώματα των εισιτηρίων ή τα Boarding Passes, από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των ατόμων που ταξίδεψαν στην Αγγλία, την Αμερική, την Αυστρία κλπ. ή άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα ταξίδια αυτά πραγματοποιήθηκαν για επαγγελματικούς λόγους.
- Δεν υπεδείχθησαν στον έλεγχο παραστατικά για δειγματισμό σε πελάτες, τυχόν συμφωνητικά, ονόματα πελατών ή εν δυνάμει πελατών και τρίτων που συμμετείχαν σε δειγματισμό ή εκδήλωση επίδειξης κοσμημάτων.
- Πραγματοποιήθηκαν δαπάνες για αγορά εισιτηρίων τρίτων προσώπων, όπως της, χωρίς να προκύπτει σχέση τους με την εταιρεία, για ταξίδια στο εξωτερικό που δεν δικαιολογούνται για έκπτωση (αφορούν προσωπικές δαπάνες).
- Πραγματοποιήθηκαν δαπάνες ταξιδιών, διαμονής, σίτισης, ενοικίασης αυτοκινήτου και λοιπές προσωπικές δαπάνες την εορταστική περίοδο των Χριστουγέννων 2016 (στην Αυστρία)-δειγματισμό σε περίοδο αργιών, χωρίς λοιπά αποδεικτικά στοιχεία για την παραγωγικότητα των δαπανών αυτών.
- Πραγματοποιήθηκαν και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που αφορούν την ίδια την κα (είδη μπίανιου), και όχι την εταιρεία και δεν δικαιολογούνται για έκπτωση.
- Δεν έχουν διενεργηθεί πωλήσεις στην Αμερική ή σε άλλες τρίτες χώρες (πλην ελάχιστων εξαιρέσεων) κοσμημάτων. Η ελεγχόμενη εμφανίζει κυρίως αγορές κοσμημάτων από χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και όχι πωλήσεις (πλην ελάχιστων). Ο ισχυρισμός εξάλλου της προσφεύγουσας ότι η προβολή των βιβλίων της προς την Ομογένεια στην Αμερική είχε ως αποτέλεσμα την προβολή της εταιρείας (προς τεκμηρίωση της θέσης της ότι οι εν λόγω δαπάνες έγιναν εντός του πλαισίου των εταιρικών της σκοπών) δεν στοιχειοθετείται και είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως εκπιπόμενες, οι κάτωθι δαπάνες:

(α) Φορολογικό έτος 2016

A/A	Λογαριασμός	Περιγραφή	Σύνολο λογαριασμού	Ποσό μη εκπιπτόμενης δαπάνης
1.	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	41.140,07€	10.685,42€
2.	Έξοδα υποδοχής &	3.048,67€	2.307,05€
3.	Έξοδα διαφόρων τρίτων ΦΠΑ	2.079,74€	552,80€
			Σύνολο:	13.545,27€

(β) Φορολογικό έτος 2017

A/A	Λογαριασμός	Περιγραφή	Σύνολο λογαριασμού	Ποσό μη εκπιπτόμενης δαπάνης
1.	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	31.958,90€	19.827,01€
2.	Έξοδα υποδοχής &	1.438,99€	700,00€
			Σύνολο:	20.527,01€

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι από το σύνολο των σχετικών εγγράφων, όπως αυτά είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά της στο υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, στοιχειοθετείται επαρκώς και αποδεικνύεται πλήρως ότι όλα τα παραπάνω ταξίδια είχαν αμιγώς επαγγελματικό χαρακτήρα και αποσκοπούσαν στην προώθηση, προβολή και διαφήμιση της εταιρείας, πλην όμως δεν έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο.

Επειδή, από την εξέταση των ως άνω εγγράφων, τα οποία περιλαμβάνονται στο φάκελο της υπό κρίση προσφυγής, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, προς επίρρωση των ισχυρισμών της για τον επαγγελματικό σκοπό των δαπανών ταξιδίων και των λοιπών εξόδων σίτισης, διαμονής κλπ προσκόμισε εκτυπώσεις μηνυμάτων ηλεκτρονικής αλληλογραφίας καθώς και τιμολόγια πωλήσεων και αγορών προς απόδειξη της συνεργασίας με αλλοδαπούς επαγγελματίες, μη συνδεδεμένα ωστόσο άμεσα με τα εν λόγω ταξίδια, στοιχεία τα οποία δεν αποτελούν κατάλληλα δικαιολογητικά κατά τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Κατά συνέπεια δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της περ. γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 για την αναγνώριση των ως άνω δαπανών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, περί εσφαλμένης απόρριψης, εκ μέρους της φορολογικής αρχής, της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπανών ποσού 13.542,27€ για το έτος 2016 και 20.527,01€ για το έτος 2017, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις περιλαμβάνουν εσφαλμένες αναφορές καθώς και στις δύο αναγράφονται εσφαλμένα ο αριθμός εντολής, η ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου και το όνομα του ελεγκτή, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται εύλογες αμφιβολίες ως προς την ουσιαστική και προσεκτική επεξεργασία των προσκομισθέντων από την εταιρεία στοιχείων και λοιπών εγγράφων και εν γένει, της επιμέλειας του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1198/13-12-2017 με θέμα: «Τύπος Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης προστίμου (για νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες) που αφορούν φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01.01. 2014 και μετά», αναφέρεται ότι: «1. Ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου, για νομικά πρόσωπα-νομικές οντότητες που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα θα έχει τη μορφή του συνημμένου υποδείγματος το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση

πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «2. [...] Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ** ορίζεται: «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 του **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, 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 μετ' έλεγχο 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 τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον 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 Σηληγιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφονται εκ παραδρομής, ως αριθμός εντολής καθώς και ημερομηνία θεώρησης της

έκθεσης ελέγχου, αντί των ορθών Επιπλέον αναγράφεται όνομα ελεγκτού αντί του ορθού

Επειδή, ωστόσο στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αφενός μεν παρατίθενται αναλυτικά και με σαφήνεια οι πληροφορίες που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα επί του διενεργηθέντος ελέγχου, το ύψος των λογιστικών διαφορών και τα αποτελέσματα ελέγχου των αποτελεσμάτων προσδιορίζονται με ακρίβεια και πληρότητα, αφετέρου δε προκύπτει ότι η αναγραφή των λανθασμένων ως άνω στοιχείων στις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού έγινε προφανώς εκ παραδρομής, επομένως δεν συντρέχει στις εν λόγω περιπτώσεις ακυρότητα των ως άνω πράξεων, και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρεία είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2016-2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθ. πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φορολογίας εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2016

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016.

Φόρος Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Φόρος εισοδήματος βάσει απόφασης
6.831,43	6.831,43

Φορολογικό Έτος 2017

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016.

Φόρος Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Φόρος εισοδήματος βάσει απόφασης
11.319,31	11.319,31

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.