



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 29.5.2018

Αριθμός Απόφασης: 2705

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

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

4.Την από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με αντικείμενο δραστηριότηταςπου εδρεύει, με Α.Φ.Μ.κατά: **α)** Της υπ' αριθμ./27-12-2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011 και **β)** Της υπ' αριθμ./27-12-2017 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. α)/27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011 και β)/27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, των οποίων

ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20.12.2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αντίστοιχα.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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:

Α) Με την υπ' αριθ./27-12-2017 **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2012 περιορίστηκαν οι δηλωθείσες με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας ζημίες κατά το ποσό των 601.045,36 ευρώ.

Η εν λόγω διαφορά προέκυψε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου, λόγω της προσθήκης στα δηλωθέντα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, ποσών που αφορούν σε δαπάνες, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι δεν στηρίζονταν σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις παραστατικά, ως εξής :

Οικονομικό έτος	2012
Διαχειριστική περίοδος	1/1/2011-31/12/2011
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	4.613,85
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)	144.000,00
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	
Φόροι - τέλη (Λ. 63)	
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	54.825,56
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)	52.184,00
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	305.202,10
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ. 68)	
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81)	40.219,85
Λοιπές λογιστικές διαφορές	
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	601.045,36

(βλ σχετικά το κεφάλαιο 5.3.1. Λογιστικές διαφορές σελ 45 έως 69 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Β) Με την υπ' αριθμ./27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προσδιορίζεται διαφορά κυρίου φόρου ύψους 4.327,82 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 5.193,38 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.521,20 Ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, διότι ο έλεγχος για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο δεν αναγνώρισε για έκπτωση από το φόρο εκροών το ποσό των **4.327,82 € που αφορούσε σε Φ.Π.Α** εισροών για δαπάνες εργασιών σε ακίνητα, τα οποία μίσθωνε η προσφεύγουσα και για τα οποία δεν είχε υποβληθεί δήλωση μεταβολής ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Φ.Π.Α και κατά συνέπεια δεν είχε δικαίωμα να ασκήσει το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Φ.Π.Α.

Οι ως άνω υπό κρίση πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 20-12-2017 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α.αντίστοιχα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση – τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α) Ως προς την υπ' αριθ. /27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού – 3.456,09 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι: «Τα ασφάλιστρα, τα οποία καταβλήθηκαν από την Εταιρεία προς τον σκοπό ασφάλισης των αναφερομένων στην Έκθεση Ελέγχου προσώπων, αποτελούν καθ' όλα παραγωγική δαπάνη για την επιχείρηση διότι δεν αφορούν σε πρόσωπα άσχετα ως προς αυτή, αλλά με τον ίδιο τον κύριο Μέτοχο, Πρόεδρο Δ.Σ. και Διευθύνοντα Σύμβουλο αυτής, κ. ως και τον κ., ο οποίος είναι διαχειριστής της εταιρείας που έχει αναλάβει το έργο της προωθήσεως και οργανώσεως των πωλήσεων στον τομέα του νεφρού, όπως προκύπτει από το προσκομισθέν αντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 31§1^α περ.δδ' του ν.2238/94 ορίζεται ρητά ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα «τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση του **εργατοϋπαλληλικού** προσωπικού τους.....» Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνη που αφορά ασφάλιστρα για άτομα που δεν ανήκουν στο **εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της επιχείρησης και συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στη** σελίδα 46 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τους,, και, οι οποίοι είτε είναι μέλη του Δ.Σ. όπως ο, είτε τρίτοι, δεν έχουν όμως προσληφθεί από την επιχείρηση. Συνεπώς ορθά καταλογίσθηκε από τον έλεγχο η εν λόγω δαπάνη ως λογιστική διαφορά.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡ/ΝΕΣ ΠΑΡ. & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» – 1.157,76 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται αντίγραφα της οικείας καρτέλας και των επίμαχων τιμολογίων, που αφορούν στις μη αναγνωρισθείσες προς έκπτωση δαπάνες, εκ των οποίων ευθέως προκύπτει ότι συνιστούν δαπάνες πραγματοποιηθείσες προς το συμφέρον της επιχείρησής.

Επειδή όπως αναφέρεται στη σελίδα 46 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος απέρριψε ως μη παραγωγικές δαπάνες ύψους 1.157,76 € που αφορούν: α) την αγορά 15 γαλοπούλων (τιμολόγιο αρ./21-12-2011 ΑΦΜ), β) την αγορά γαλοπούλων στη στις 27/12/2011 ποσού 41,24 ευρώ και γ) την αγορά τροφίμων αξίας 40,06 ευρώ στις 22/2/2011, καθόσον δεν ήταν δυνατόν να διαπιστωθεί εάν αφορούν προσωπικές δαπάνες υπαλλήλων, στελεχών κ.λ.π. ή δαπάνες της επιχείρησης που συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση των κερδών της. Επομένως ορθά ως μη παραγωγικές δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση αλλά προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά.

Σχετικές είναι οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 540/88, 141/93, 1823/94, 3456/1995, 3186/90, 715-716-717/1991 και οι 939,943,1082/92, 2809,10/78.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΠΡΟΩΘ. ΠΩΛ. ΜΗ ΥΠΟΚ. ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥΦ» – 144.000,00 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι: «Σύμφωνα με την από 01-07-2008 σχετική σύμβαση, αντίγραφο της οποίας προσκομίζει η Εταιρεία παρέχει το μη αποκλειστικό δικαίωμα και η αναλαμβάνει την υποχρέωση να προωθεί και να οργανώνει τις πωλήσεις του τομέα του νεφρού της εταιρείας στον ιδιωτικό τομέα. Οι ενέργειες της συμπεριλαμβάνουν, μεταξύ των άλλων, την ανάπτυξη των πωλήσεων στον ιδιωτικό τομέα (ιδιωτικές κλινικές, ΜΧΑ) με τον εντοπισμό νέων πελατών - συνεργατών, τη διαπραγμάτευση των όρων συνεργασίας με αυτούς, την αξιολόγησή τους και την οργάνωση και παρακολούθηση των πωλήσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου συνεργασίας με καθέναν από αυτούς. Επίσης, το πρόγραμμα των ενεργειών της καθορίζεται σε συνεργασία με την προσφεύγουσα.»

Ακόμα η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι: «Σύμφωνα με τη νομολογία (βλ. ΣτΕ 753/2012, 683/2006, 46/2006), 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, η δε έλλειψη τέτοιου προσδιορισμού δεν μπορεί να καλυφθεί με στοιχεία εκτός του σώματος αυτού, τα οποία δεν μνημονεύονται στο τιμολόγιο, πλην όμως η ως άνω απαίτηση του νόμου μπορεί, πάντως, να ικανοποιηθεί με αναφορά στο τιμολόγιο της σχετικής συμβάσεως παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Εν προκειμένω, τα επίμαχα παραστατικά όχι μόνον, καθ' όλα επιτρεπώς και νομίμως, παραπέμπουν στην οικεία σύμβαση παροχής υπηρεσιών, αλλά και περιλαμβάνουν συνοπτική περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών, με αποτέλεσμα, υπό κάθε εκδοχή, να καλύπτουν στο ακέραιο τις προϋποθέσεις νόμιμης αναγνώρισεως της αντίστοιχης δαπάνης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης».

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 47) αλλά και από το από 5.2.2018 έγγραφο απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, σε χρέωση του ανωτέρω λογαριασμού

καταχωρήθηκε συνολικό ποσό 147.000,00€. Τμήμα του λογαριασμού ποσού 144.000,00€ αφορά αμοιβές για προώθηση πωλήσεων που έγιναν από την εταιρεία με ΑΦΜ προς την ελεγχόμενη εταιρεία. Συγκεκριμένα ελήφθησαν και καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία (σε χρέωση του ανωτέρω λογαριασμού) τα εξής παραστατικά:

Ημερομηνία	Παραστατικό & αριθμός	Ποσό παραστατικού
31/01/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
28/02/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
31/03/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
29/04/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
31/05/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
30/06/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
29/07/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
31/08/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
30/09/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
31/10/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
30/11/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
30/12/2011	Τ.Π.Υ-.....	12.000,00
Σύνολο		144.000,00

Τα ανωτέρω παραστατικά εκδόθηκαν με **ελλιπή περιγραφή** των παρασχεθεισών υπηρεσιών ήτοι αναγράφουν ως περιγραφή «...αμοιβή για την προώθηση των πωλήσεων του τομέα του νεφρού της εταιρείας στον ιδιωτικό τομέα....». Περαιτέρω παραπέμπουν σε **γενική και αόριστη σύμβαση**. Ειδικότερα η από 1/7/2008 σύμβαση αναγράφει γενικά και αόριστα ότι: «.....αναλαμβάνει την υποχρέωση να προωθεί και να οργανώνει τις πωλήσεις στου τομέα του νεφρού της στον ιδιωτικό τομέα.....» Επειδή δεν ήταν δυνατόν να προσδιοριστούν οι υπηρεσίες που φέρεται ότι ελήφθησαν, **ούτε η βάση με την οποία τιμολογήθηκαν και κατά συνέπεια δεν ήταν δυνατόν να ελεγχθεί αν πρόκειται για παραγωγικές δαπάνες** ο έλεγχος έκρινε ότι αυτές οι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και καταλόγισε το συνολικό ποσό των ως άνω τιμολογίων ως λογιστική .

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται ιδιωτικά συμφωνητικά με ημερομηνία 7/1/2009 με τις εταιρείες, με ημερομηνία 8/1/2009 με την εταιρία, με ημερομηνία 7/10/2009 με την εταιρεία και με ημερομηνία 24/7/2009 με την εταιρεία, πλην όμως από πουθενά δεν προκύπτει ότι για τις συγκεκριμένες συμφωνίες διαμεσολάβησε ή τις προώθησε ή τις οργάνωσε η εταιρεία η οποία εξέδωσε τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς σύμφωνα με τα παραπάνω ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω δαπάνη ως παραγωγική και την κατελόγισε ως λογιστική διαφορά

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ» – 12.673,60 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι: «Ο έλεγχος απορρίπτει τις ως άνω δαπάνες, που αποτελούν το εναπομείναν, μετά τη φορολογική αναμόρφωση της Εταιρείας, ποσό του εν λόγω λογαριασμού, διότι φέρονται ότι πραγματοποιήθηκαν από ελευθεριότητα

Ωστόσο, κατά παγία νομολογία (βλ. ΣτΕ 2033/2012, ΣτΕ 1151/2012, ΣτΕ 1602/2011 ΔΦΝ 2012.313, ΣτΕ 2554/2004, ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 1224/1995 Διδικ 1995.1425, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125), εκπίπτουν και δαπάνες, που καταβάλλονται «οικειοθελώς» από την επιχείρηση, δηλαδή άνευ σχετικής προς τούτο νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης.

Εξ άλλου, επίσης κατά παγία νομολογία (βλ. ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 1224/1995 Διδικ 1995.1425, ΣτΕ 16/1987, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125), η κρίση του ελέγχου δεν μπορεί να εκτείνεται έως την αμφισβήτηση της ουσιαστικής σκοπιμότητας της δαπάνης.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 47) αλλά και από το από 5.2.2018 έγγραφο απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ σε χρέωση του λογαριασμού καταχωρήθηκε συνολικό ποσό 23.768,52€. Ολόκληρο το ποσό του λογαριασμού 23.768,52€ αφορά την κατανάλωση γευμάτων, καφέδων, κατανάλωση κρασιών, κλπ από άτομα που δεν κατονομάζονται και πρόκειται για δαπάνες που έγιναν από ελευθεριότητα της επιχείρησης. Στις περισσότερες περιπτώσεις πρόκειται για προσωπικές δαπάνες που πραγματοποίησε ο Δ/νων Σύμβουλος της εταιρείας, αφορά δηλαδή δαπάνες που έγιναν από ελευθεριότητα από την επιχείρηση και κρίνονται από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές. Στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης (γενικό ημερολόγιο) αναγράφεται στην αιτιολογία των λογιστικών εγγραφών τα αρχικά, ήτοι δεν προσδιορίζεται επακριβώς για ποίο άτομο έγιναν οι σχετικές δαπάνες και για ποιο σκοπό. (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 31§1 περ.α' του Ν. 2238/94).

Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «ΕΞΟΔΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ» – 38.930,40 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι: «Ο έλεγχος απορρίπτει τις ως άνω δαπάνες, που αποτελούν το εναπομείναν, μετά τη φορολογική αναμόρφωση της Εταιρείας ποσό του εν λόγω λογαριασμού, διότι φέρονται ότι πραγματοποιήθηκαν από ελευθεριότητα

Ωστόσο, κατά παγία νομολογία (βλ. ΣτΕ 2033/2012, ΣτΕ 1151/2012, ΣτΕ 1602/2011 ΔΦΝ 2012.313, ΣτΕ 2554/2004, ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 1224/1995 Διδικ 1995.1425, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125), εκπίπτουν και δαπάνες, που καταβάλλονται «οικειοθελώς» από την επιχείρηση, δηλαδή άνευ σχετικής προς τούτο νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης.

Επειδή σε χρέωση του λογαριασμού καταχωρήθηκε συνολικό ποσό 139.329,62. Ολόκληρο το ποσό του λογαριασμού 139.329,62€ αφορά την αγορά κυρίως κρασιών και διαφόρων ειδών δώρων που απεστάλησαν από την ελεγχόμενη εταιρεία σε ιατρούς στα γραφεία ή στις οικίες τους την ημέρα των ονομαστικών τους εορτών, (π.χ στις 7 Ιανουαρίου, ονομαστική εορτή Αγίου Ιωάννη, εστάλησαν δώρα σε ιατρούς που ονομάζονταν Ιωάννης κ.ο.κ), αφορά κεράσματα σε ιατρούς εντός νοσοκομείου, πληρωμή δαπάνης εισιτηρίων και διανυκτέρευσης σε ξενοδοχεία σε ιατρούς, αγορά εισιτηρίων διαρκείας του Ολυμπιακού **ΚΛΠ**. Το συνολικό αυτό ποσό (100% του λογαριασμού)

αφορά δηλαδή δαπάνες που έγιναν από ελευθεριότητα από την επιχείρηση και κρίνονται από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές. Επειδή η ελεγχόμενη εταιρεία αναμόρφωσε (κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης) το ποσό των 100.399,22€ και το υπόλοιπο ποσό 38.930,40€ το εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα, ο έλεγχος καταλογίζει ως λογιστική διαφορά το υπόλοιπο ποσό 38.930,40€ (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 31§1 παρ.α' του Ν. 2238/94). Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού – 1.190,78 Ευρώ

Δ7. Λογαριασμός 23-26/6/2011» – 851,79 Ευρώ

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού – 220,00 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία και για τους τρεις (3) ανωτέρω λογαριασμούς επικαλείται το ίδιο επιχείρημα, ότι: ο κ., στον οποίον αφορούν οι μη αναγνωρισθείσες από τον έλεγχο δαπάνες, είναι διαχειριστής της εταιρείας, με την οποία η προσφεύγουσα έχει σημαντική εμπορική συνεργασία, με αποτέλεσμα να μην αποτελεί πρόσωπο άσχετο προς την επιχείρησή και, συνακόλουθα, η σχετική δαπάνη, που αφορούσε στο πρόσωπό του, να παρίσταται παραγωγική για την προσφε.

Επειδή σε χρέωση των ανωτέρω λογαριασμών καταχωρήθηκαν μεταξύ άλλων και δαπάνες (βλέπε σελίδες 48-50 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) για άτομο άσχετο με την επιχείρηση ήτοι για τον κ. Ο κος είναι διαχειριστής σε άλλη εταιρεία η οποία αμείβεται χωριστά για τις υπηρεσίες που παρέχει στην προσφεύγουσα και συνεπώς για τις δαπάνες αυτές θα έπρεπε να εκδοθεί χωριστό παραστατικό στο όνομα της εταιρείας την οποία και θα έπρεπε και να βαρύνει. Επιπρόσθετα πρόκειται για μη παραγωγική δαπάνη για την προσφεύγουσα εταιρεία ήτοι δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (άρ.31§1 α' ν.2238/94).

Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «ΤΟΚΟΙ ΕΞ.ΛΟΙΠ.ΒΡΑΧ.ΤΡΑΠ.ΧΡΗΜ/ΣΕΩΝ» – 52.184,00 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι:

Όπως προκύπτει και από τη νομολογία (βλ. ΣτΕ 753/2012), δεν αναγνωρίζονται οι τόκοι δανείων, όταν τούτα χρησιμοποιούνται και διατίθενται για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων και όχι αναγκών της επιχείρησής. Στην προκειμένη περίπτωση οι επιχειρήσεις, προς τις οποίες χορηγήθηκαν τα δάνεια, είχαν αποκλειστική συνεργασία με την προσφεύγουσα όπως αυτή απορρέει από τις οικείες συμβάσεις, συνεπώς στοιχειοθετείται πλήρως η έννοια της εξυπηρετήσεως αναγκών της προσφεύγουσας, που συνίστανται στην εδραίωση τέτοιων επωφελών και αποδοτικών συνεργασιών.

Περαιτέρω, ουδόλως η Φορολογική Αρχή, καίτοι έφερε στο ακέραιο το σχετικό βάρος αποδείξεως, τυχόν απέδειξε ότι τα χορηγηθέντα στις συγγενικές επιχειρήσεις κεφάλαια προέρχονταν από τα ληφθέντα δάνεια και όχι από την προσωρινή ρευστότητά της ή από ίδια κεφάλαια της επιχείρησής ή από χορήγηση μεγαλύτερης πιστώσεως από τους προμηθευτές της. Εξ άλλου, εν προκειμένω, τα ληφθέντα δάνεια μειώθηκαν κατά περίπου 6 εκ. Ευρώ στη διάρκεια της χρήσεως.

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 51-53) αλλά και από το από 5.2.2018 έγγραφο απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ η προσφεύγουσα εταιρεία **όχι μόνο** δεν εισέπραττε τις απαιτήσεις της από τρεις (3) μεγάλους πελάτες της, **αλλά επιπρόσθετα** τους χορηγούσε δάνεια με επιτόκιο μικρότερο από το μέσο κόστος τραπεζικού δανεισμού της. Αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία (αναλυτικά καθολικά πελατών) την χρήση 2011 προκύπτουν τα εξής αριθμητικά δεδομένα (συνολικές χρεώσεις και συνολικές πιστώσεις):

Χρέωση	Πίστωση	
876.320,09		18.706,03

Ήτοι διενήργησε πωλήσεις προς το και συνεπώς οφείλονται (από τον πελάτη) στην προσφεύγουσα εταιρεία 876.20,09 € και περαιτέρω εισπράχθηκαν μόνο 18.706,03€.

Χρέωση	Πίστωση
389.106,94	20.887,78

Ήτοι διενήργησε πωλήσεις προς το και συνεπώς οφείλονται (από τον πελάτη) στην προσφεύγουσα εταιρεία 389.106,94 € και περαιτέρω εισπράχθηκαν μόνο 20.887,78€.

Χρέωση	Πίστωση
284.455,58	15.559,79

Ήτοι διενήργησε πωλήσεις προς το και συνεπώς οφείλονται (από τον πελάτη) στην προσφεύγουσα εταιρεία 284.455,58 € και περαιτέρω εισπράχθηκαν μόνο 15.559,79€.

Αναλυτικά η προσφεύγουσα εταιρεία **χορήγησε** δάνεια με επιτόκιο **5%** στις προαναφερόμενες εταιρείες (οι οποίες αποτελούν ταυτόχρονα και πελάτες της) :

A) με ΑΦΜ

B) με ΑΦΜ

Γ) με ΑΦΜ

Αναλυτικά την χρήση 2011 χορηγήθηκαν δάνεια και δηλώθηκαν πιστωτικοί τόκοι, έσοδα (με επιτόκιο 5%) συνολικού ποσού 67.247,01€. Τα έσοδα αυτά απεικονίστηκαν στην πίστωση του λογ/μου «Τόκοι χορηγούμενων δανείων».

Ειδικότερα οι τόκοι δανείων συνολικού ποσού **23.382,54 €** που τιμολογήθηκαν προς την εταιρεία με ΑΦΜυπολογίστηκαν με επιτόκιο 5%.

Οι τόκοι δανείων συνολικού ποσού **24.414,73 €** που τιμολογήθηκαν προς την εταιρεία με ΑΦΜυπολογίστηκαν με επιτόκιο 5%.

Τέλος οι τόκοι δανείων συνολικού ποσού **19.449,74 €** που τιμολογήθηκαν προς την εταιρεία με ΑΦΜ υπολογίστηκαν με επιτόκιο 5%.

Επειδή για το τιμολογήθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση τόκοι ύψους 23.382,54 € με επιτόκιο 5% ετησίως, **ο μέσος όρος σε ετήσια βάση του δανείου** που χορηγήθηκε από την ελεγχόμενη ανέρχεται στο ποσόν των **467.650,80 €** (23.382,54€/5%).

Ομοίως για το τιμολογήθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση τόκοι ύψους 24.414,73€ με επιτόκιο 5% ετησίως, **ο μέσος όρος σε ετήσια βάση του δανείου** που χορηγήθηκε από την ελεγχόμενη ανέρχεται στο ποσόν **488.294,60€** (24.414,73€/5%).

Ομοίως για το τιμολογήθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση τόκοι 19.449,74€ με επιτόκιο 5% ετησίως, **ο μέσος όρος σε ετήσια βάση του δανείου** που χορηγήθηκε από την ελεγχόμενη ανέρχεται στο ποσόν **388.995,00€** (19.449,74€/5%).

Συνεπώς χορηγήθηκαν προς τρίτες επιχειρήσεις δάνεια **συνολικού ποσού 1.344.940,40€** (467.650,80 + 488.294,60 + 388.995,00).

Σύμφωνα με τη νομολογία, τόσο τη διοικητική όσο και τη δικαστηριακή (βλ. Υπ. Οικ. Α. 2544/1958, Συμβ. Επικρ. 2157/1976, 3824/1977, 1491/1979, 290, 514, 3494, 3495/1980, 2767/82, 1069/83, 2401/84, 4244/85, 3538/1991) **προϋπόθεση προς έκπτωση των τόκων από τα ακαθάριστα έσοδα είναι όπως τα δάνεια έχουν συναφθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης**. Συνεπώς, εφόσον τα συναφθέντα δάνεια διατίθενται σε τρίτα πρόσωπα ή στους επιχειρηματίες ή μετόχους, οι τόκοι των δανείων αυτών δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα έσοδα της επιχείρησης. Τούτο δε διότι στην περίπτωση αυτή οι τόκοι δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις οι αναλογούντες τόκοι, επί των παραπάνω ποσών που χορηγήθηκαν προς τρίτους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ως μη παραγωγικές δαπάνες, καθότι αφορούν κεφάλαια προερχόμενα από δάνεια, τα οποία δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Συμπερασματικά ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τμήμα των δανείων χρησιμοποιήθηκε για δανεισμό ξένων προς την ελεγχόμενη επιχείρηση και περαιτέρω τα δάνεια (προς τρίτους) τιμολογήθηκαν με χαμηλότερο επιτόκιο από το μέσο επιτόκιο δανεισμού. Συνακόλουθα καταλογίστηκε από τον έλεγχο η συνολική διαφορά των επιτοκίων 3,88% (8,88%-5%) που ανέρχεται στο ποσό των **52.184,00€**. Ήτοι **1.344.940,40€ X 3,88% = 52.184,00€** (Σχετικές διατάξεις του ν.2238/94, άρθρο 31§1 περίπτωση δ' και Απόφ. ΣτΕ 3538/1991, 4244/85).

Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται από την υπηρεσία μας ως αβάσιμοι.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ» – 256.095,36 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 περ. στ' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 4110/2013, ήτοι και κατά την επίμαχη χρήση 2011, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εξέπιπταν και τα ποσά «των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση».

Στην προκειμένη περίπτωση η εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας την, συνάπτει εμπορικές συμφωνίες με ημεδαπές Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης (ΜΧΑ) και Μονάδες Τεχνητού Νεφρού (MTN), στο πλαίσιο των οποίων παραχωρεί τη χρήση ιατρικών μηχανημάτων ιδιοκτησίας της σε αυτές, με την ανάληψη υποχρέωσης από τους λήπτες αυτών να αγοράζουν από την Εταιρεία τα αναλώσιμα, που είναι απαραίτητα για τη λειτουργία των ανωτέρω μηχανημάτων. Σκοπός, επομένως, των σχετικών συμφωνιών είναι η προώθηση των πωλήσεων των αναλωσίμων της Εταιρείας, καθ' όσον αυτά μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο στα παραχωρούμενα ιατρικά μηχανήματα.

Συνεπώς τα αγορασθέντα από την προσφεύγουσα και χρησιδανειζόμενα στους πελάτες της μηχανήματα είναι απολύτως συναφή με τη λειτουργία της επιχείρησης και συμβάλλουν αποφασιστικά στην παραγωγή των εσόδων της, ήτοι πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 31§1 περ. στ' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα επικαλείται α) συμβάσεις της Εταιρείας με διάφορες Μονάδες Χρόνιας Αιμοκάθαρσης, β) το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Β 1165647 ΕΞ2012/30-11-2012 έγγραφο του Αναπληρωτή Διευθυντή Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομ γ) το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1073244 ΕΞ 2015/28-05-2015 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε./Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης/Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας,

δ) την υπ' αριθμ./2017 απόφαση ad hoc του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 4^ο Τριμελές), αφορώσα σε υπόθεση της προσφεύγουσας σε προγενέστερες ελεγχθείσες χρήσεις

αποσβέσεις να τυγχάνουν έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρησεώς μας.

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. -53,54) αλλά και από το από 5.2.2018 έγγραφο απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ η προσφεύγουσα εταιρεία χρησιδάνεισε μηχανήματα σε Πελάτες της συντάσσοντας σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά (βλ.σελ.53-54 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 31§1 περίπτ. στ' του ν.2238/94 ορίζεται ότι εκπίπτουν τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη φθοράς κάθε είδους..... μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών συναφών με την λειτουργία της επιχείρησης και τις γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων σύμφωνα με τις οποίες υπολογίζονται αποσβέσεις από την στιγμή που το πάγιο χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της σχετικής με το θέμα ΠΟΛ.1056/2007 ορίζεται ειδικά και ρητά ότι στην περίπτωση αυτή (δηλαδή οι αποσβέσεις μηχανημάτων που χρησιδανείζονται) δεν εμπίπτουν τα μηχανήματα και ο εξοπλισμός γενικά που χρησιδανίζονται οι επιχειρήσεις σε άλλες επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διαγνωστικών κέντρων, κλινικών ή θεραπευτηρίων.

Στην προκειμένη περίπτωση οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου αφορούν αναλογούσες ετήσιες αποσβέσεις για μηχανήματα που δεν χρησιμοποιεί η ελεγχόμενη εταιρεία.

Σημειώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής της ελεγχόμενης εταιρείας εξέδωσε την 10/5/2012, έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης με επιφύλαξη και αναγράφει ρητά: «.....η εταιρεία, κατά παρέκκλιση της ΠΟΛ.1056/23-3-2007 (ΦΕΚ 446Β'/2-4-2007), δεν περιέλαβε στις δηλωθείσες λογιστικές διαφορές, ποσό ευρώ 256.000,00 που αφορά αποσβέσεις μηχανημάτων, τα οποία είχε χρησιδανήσει σε επιχειρήσεις εκμετάλλευσης κλινικών κλπ.....».

Επειδή σχετικά με το επικαλούμενο από την προσφεύγουσα με αρ.πρωτ.Δ12Β 1165647 ΕΞ 2012/30-11-2012 έγγραφο του Αναπληρωτή Δ/ντη Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, το εν λόγω έγγραφο αφορά απάντηση (ατομική λύση) σε ερώτημα συγκεκριμένης άλλης εταιρείας.

Επειδή σχετικά με το επικαλούμενο από την προσφεύγουσα με αρ.πρωτ.ΔΕΑΦ ΒΕΞ 2015/28-5-2015 έγγραφου του Αναπληρωτή Προϊστάμενου της Δ/νσης Άμεσης Φορολογίας (Τμήμα Β') του Υπουργείου Οικονομικών: Το εν λόγω έγγραφο αφορά ερώτημα πράγματι της προσφεύγουσας εταιρείας πλην όμως διακρίνει δύο περιπτώσεις. Για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2014 οπότε και ισχύουν οι διατάξεις του ν.4172/13 και αναγνωρίζει την δυνατότητα διενέργειας αποσβέσεων. Για δε τις χρήσεις πριν από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε (ν.4172/2013), ήτοι για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1-1-2014 (οπότε και ισχύει ο ν.2238/94), το Υπουργείο απάντησε ότι θα αποφανθεί ο έλεγχος (βλέπε τελευταία παράγραφο, σελ.3, του εγγράφου με αρ.πρωτ.ΔΕΑΦ ΒΕΞ 2015/28-5-2015) .

Επειδή σχετικά με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα με αρ./2017 Απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Αθηνών, αυτή δεν έχει καταστεί αμετάκλητη καθόσον έχει ασκηθεί από την πλευρά του Δημοσίου η με αριθμό./12-5-2017 αναίρεση ενώπιον του ΣτΕ .

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ» – 49.106,74 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ισχυρίζεται ότι:

«Ο ορθοπεδικός κλάδος της Εταιρείας έχει ως αντικείμενο την πώληση ορθοπεδικών εμφυτευσίμων υλικών σε νοσοκομεία και κλινικές. Για να πραγματοποιηθούν οι αντίστοιχες επεμβάσεις τοποθετήσεως των προαναφερθέντων εμφυτευσίμων υλικών, είναι απαραίτητο τα υλικά αυτά να συνοδεύονται από ειδικά εργαλεία. Πρόκειται για σετ, δηλαδή θήκες (κασετίνες), που περιέχουν εργαλεία ειδικά για τη μέτρηση, τη διαμόρφωση και τα κοψίματα των οστών, ώστε να τοποθετηθούν σωστά τα εμφυτεύσιμα υλικά.

Η Εταιρεία πωλεί τα εμφυτεύσιμα υλικά με την υποχρέωση ότι τα εργαλεία, τα οποία θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια της επεμβάσεως, είναι δικά της. Εάν η Εταιρεία δεν συμφωνήσει στην παροχή των εργαλείων, δεν επιτυγχάνεται και η σύμβαση πωλήσεως, ήτοι δεν εξυπηρετείται ο παραγωγικός σκοπός της επιχειρήσεώς .

Κάθε χειρουργείο απαιτεί αυστηρά το δικό του σετ εργαλείων, τα οποία είναι πανάκριβα. Είναι αδιανόητο να πραγματοποιηθεί χειρουργείο με άλλα εργαλεία παρεμφερή, άλλης εταιρείας.

Συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 31§1 περ. στ' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 54) χρέωση του ως άνω λογαριασμού καταχωρήθηκε συνολικό ποσό 49.106,74€. Το ποσό αυτό αφορά αναλογούσες ετήσιες αποσβέσεις για εργαλεία που δεν χρησιμοποιεί η ελεγχόμενη εταιρεία (η οποία είναι εμπορική εταιρεία) αλλά αντίθετα τα χρησιμοποιούν τρίτα πρόσωπα σε επιχειρήσεις και νοσοκομεία. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ. στ' του Ν.2238/94 , τις γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων αλλά και τις διατάξεις της ΠΟΛ 1005/14-1-2005 (εγκ. 1078861/10647/Β0012/25-8-1998) "οι επιχειρήσεις διακαίουνται να υπολογίζουν αποσβέσεις μόνο σε πάγια που ανήκουν σε αυτές και τα οποία χρησιμοποιούν". Επειδή δεν χρησιμοποίησε η ίδια τα εργαλεία αλλά τρίτοι δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης

το ανωτέρω ποσό που αφορά αποσβέσεις εργαλείων και επομένως έπρεπε η ελεγχόμενη να περιλάβει το ποσό των αποσβέσεων εργαλείων στις δηλωθείσες λογιστικές διαφορές.

Συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο το ανωτέρω ποσό των 49.106,74€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ολόκληρο το ποσό 49.106,74€.

Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού «ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ» – 40.219,85 Ευρώ

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι:

«Ληγμένα ή χτυπημένα εμπορεύματα ή, γενικά, εμπορεύματα, που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τους ασθενείς λόγω κάποιου ελαττώματος, καταστρέφονται στην Εταιρεία . Τα εμπορεύματα αυτά είναι είτε υγρά σε σάκους (τα υγρά αυτά δεν είναι τοξικά ή επιβλαβή για τη δημόσια υγεία, ουσιαστικά είναι νερό με αβλαβή συστατικά, όπως σάκχαρο κ.λπ.), είτε στερεά ιατροτεχνολογικά είδη, τα οποία επίσης είναι αβλαβή για τον άνθρωπο. Οι σάκοι σχίζονται, το υγρό χύνεται στα φρεάτια αποχετεύσεως και το πλαστικό πετιέται στον κάδο απορριμμάτων. Στον κάδο απορριμμάτων πετιούνται επίσης και τα στερεά ιατροτεχνολογικά είδη. Επιπλέον, ο όγκος τους είναι μικρός και δεν υπάρχει λόγος μεταφοράς τους σε χωματερή ή παραλαβής τους από εταιρεία, που παραλαμβάνει επιβλαβή απόβλητα. Επομένως, δεν συντρέχει ανάγκη εκδόσεως Δελτίου Αποστολής, διότι τα προς καταστροφή εμπορεύματα δεν αποστέλλονται σε κάποιο προορισμό, αλλά όπως επεξηγήθηκε ανωτέρω, καταστρέφονται στην Εταιρεία. Ως εκ τούτου, όπως εσφαλμένως ο έλεγχος καταλόγισε την εν λόγω λογιστική διαφορά, εμμένοντας στην απαίτηση περί υπάρξεως δελτίων αποστολής.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα επικαλείται:

α) Βεβαίωση του Τεχνικού Ασφαλείας της Εταιρεία,

β) την ΠΟΛ 1005/2005 του Υπουργείου Οικονομικών σύμφωνα με την οποία, «η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια».

γ) το από 05-12-2007 έγγραφο της Εταιρείας προς την αρμοδία Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών, με συνημμένα το αντίστοιχο Πρακτικό Δ.Σ. της Εταιρείας μας και τα Πρακτικά Καταστροφής Αχρήστων Εμπορευμάτων, από τα οποία προκύπτει ότι ήδη από τη χρήση 2007, όταν η Εταιρεία επεχείρησε να τηρήσει τη διαδικασία γνωστοποίησης των εν λόγω καταστροφών στη Φορολογική Αρχή, ο αρμόδιος προς παραλαβή του εν λόγω εγγράφου εφοριακός υπάλληλος, επικαλούμενος την υπ' αριθμ. 1091898/608/0015/11.10.2007 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, δεν το παρέλαβε, θεωρώντας ότι, με βάση την προαναφερθείσα εγκύκλιο, δεν συντρέχει υποχρέωση υποβολής του για την Εταιρεία.

δ) την υπ' αριθμ./31-08-2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Διευθύνσεως Επιλύσεως Διαφορών επί της ασκηθείσης, υπ' αριθμ. πρωτ./17-06-2015, Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας με την οποία έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί της και αναγνωρίστηκε η ανωτέρω δαπάνη για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τις χρήσεις 2006 και 2007

Την υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., με την οποία αντικρούονταν πορίσματα του ελέγχου καθ' όλα όμοια και στηριχθέντα στην ίδια ακριβώς επιχειρηματολογία με την υπό κρίση περίπτωση.»

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 54,55) αλλά και από το από 5.2.2018 έγγραφο απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ κατά την συγκεκριμένη χρήση 2011 διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκαν καταστροφές εμπορευμάτων οι οποίες αφορούν σάκους αιμοκάθαρσης, διάφορα διαλύματα, αμινοξέα, σύριγγες, ορθοπεδικά υλικά, μοσχεύματα ορθοπεδικά, βίδες ορθοπεδικές κλπ. για τα οποία η προσφεύγουσα επέδειξε στον έλεγχο πρακτικό καταστροφής αχρήστων εμπορ/των αλλά δεν επέδειξε παραστατικά στοιχεία διακίνησης, ήτοι Δελτία Αποστολής, ώστε να προκύπτει ότι τα εν λόγω εμπορεύματα διακινήθηκαν σε χώρο

καταστροφής, **αλλά ούτε και αίτηση για καταστροφή προς τον** ΕΣΔΚΝΑ (ΕΝΙΑΙΟ ΣΥΝΔΕΣΜΟ ΔΗΜΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ ΝΟΜΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ) ή προς την Ελληνική Εταιρεία Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων, ή προς τον Εθνικό Οργανισμό Εναλλακτικής Διαχείρισης Συσκευασιών και άλλων Προϊόντων, **ούτε** επέδειξε άλλο αποδεικτικό δαπάνης (φορτωτική) για την μεταφορά και καταστροφή αυτών. Ορισμένα από αυτά τα είδη όπως σύριγγες και διαλύματα, είναι από την φύση τους επικίνδυνα για την απόρριψη τους χύμα στο φυσικό περιβάλλον ή σε κάδους απορριμμάτων, ενώ τα περισσότερα είτε δεν έχουν ημερομηνία λήξης είτε λήγουν μετά την παρέλευση πολλών ετών.

Από την επίσημη ηλεκτρονική σελίδα της εταιρείας στο διαδίκτυο, προκύπτει ότι έχει αναγράψει μεταξύ άλλων στην ιστοσελίδα της (στην ενότητα «ετήσια οικονομική έκθεση», στην παράγραφο 5, με τίτλο «λοιπές πληροφορίες») και τα εξής:

«Η εταιρεία τυγχάνει εγγεγραμμένη σε συλλογικό σύστημα διαχείρισης αποβλήτων ειδών ηλεκτρικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2939/2001 και του π.δ. 117/2004, ήδη από 7/11/2005, με αριθμό Μητρώου Παραγωγού, δίδοντας έμφαση στην προστασία του περιβάλλοντος και στην ισορροπημένη οικονομική ανάπτυξη σε αρμονία με το περιβάλλον. Επίσης συμμορφώνεται σε όλα τα εναρμονισμένα ευρωπαϊκά πρότυπα ποιότητας (που έχουν καταστεί και εθνικά πρότυπα, που αποδεικνύουν συμμόρφωση της Εταιρείας και των παραγόμενων ή διακινούμενων από αυτήν in vitro ιατροτεχνολογικών προϊόντων με τις διατάξεις της οδηγίας 98/79/ΕΚ (EN ISO 13485:2003, EN ISO 9001:2003, Υπουργ. Αποφ. ΔΥ8δ/Γ.Π. οικ./1348 «Αρχές και κατευθυντήριες γραμμές ορθής πρακτικής διανομής ιατροτεχνολογικών προϊόντων».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν υποχρεωμένη βάσει του Ν.2939/2001 να καταστρέφει τα εν λόγω είδη εκδίδοντας κατ' αρχήν δελτίο αποστολής και αφετέρου έπρεπε να τα μεταφέρει στον «Εθνικό Οργανισμό Εναλλακτικής Διαχείρισης Συσκευασιών και άλλων Προϊόντων», πράγμα το οποίο δεν έπραξε με αποτέλεσμα να αμφισβητηθούν από τον έλεγχο τα εν λόγω πρωτόκολλα καταστροφής.

Ειδικότερα όπως αναφέρεται ενδεικτικά στο από 5.2.2018 έγγραφο απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ :

« Στο από 10/3/2011 πρακτικό περιλαμβάνονται τα κατωτέρω είδη τα οποία είναι **καθετήρες** που χρησιμοποιούνται σε χειρουργεία.

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΤΕΜΑΧΙΑ
SST24SE	SPLIT STREAM CATH SET OTW 14X24	30
SST24E	SPLIT STREAM CATH SET 14X24 cm	1
SST28E	SPLIT STREAM CATH SET OTW 14X28	12
SST28E	SPLIT STREAM CATH SET 14X28	1
SST32SE	SPLIT STREAM CATH SET OTW 14X32	15

Επίσης στο από 7/11/2011 Πρακτικό Καταστροφής περιλαμβάνονται (μεταξύ άλλων) και τα κατωτέρω είδη που είναι **σύριγγες** και κανονικά πρέπει να πετιούνται σε ειδικούς κίτρινους κάδους, πράγμα το οποίο και δεν έκανε η ελεγχόμενη εταιρεία.

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΤΕΜΑΧΙΑ
5909	Σύριγγα 1cc Μετά Βελόνης 27G	13
90200	LofricNetLaton CH 20	86

Επίσης στο από 29/12/2011 Πρακτικό Καταστροφής περιλαμβάνονται (μεταξύ άλλων) και τα κατωτέρω είδη που είναι **σύριγγες** και κανονικά πρέπει να πετιούνται σε ειδικούς κίτρινους κάδους, πράγμα το οποίο και δεν έκανε η ελεγχόμενη εταιρεία.

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΤΕΜΑΧΙΑ
26778	ΒΕΛΟΝΑ FISTULA EXEL 17 x 15	251

Συνεπώς αμφισβητούνται τα πρωτόκολλα καταστροφής από τον έλεγχο ως προς την ακρίβειά τους. Εξάλλου η ελεγχόμενη εταιρεία **δεν αναγράφει στα τηρούμενα πρακτικά καταστροφής των αποθεμάτων για ποιο λόγο καταστράφηκαν. Επίσης δεν προσδιορίζεται εγγράφως με ποιο τρόπο (με ποια μέσα) καταστράφηκαν καθώς και σε ποιο τόπο τελικά μεταφέρθηκαν ως άχρηστα. Συνεπώς αμφισβητούνται όλα τα πρωτόκολλα καταστροφής από τον παρόντα έλεγχο ως προς την ακρίβειά τους** (Άρθρο 31 παρ.1 ' του Ν.2238/94, ΠΟΛ.1005/14-1-2005, ΣΤΕ 3455-6/1995)».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005/2005 του Υπουργείου Οικονομικών(σχετ. και η 3455/1995 απόφαση ΣΤΕ), «η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια». Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα παραπάνω, αμφισβητούνται τα πρωτόκολλα καταστροφής από τον έλεγχο ως προς την ακρίβειά τους.

Επειδή , ως προς την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα με αρ./31-8-2015 απόφαση της ΔΕΔ αυτή αφορά σε παλαιότερη χρήση στην οποία εξετάσθηκαν διαφορετικά πραγματικά περιστατικά.

Συνεπώς σύμφωνα με τα παραπάνω ορθά δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο η ως άνω ζημία από καταστροφή αποθεμάτων και καταλογίσθηκε ως λογιστική διαφορά.

Επειδή ως προς τις λοιπές λογιστικές διαφορές οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20.12.2017 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ οι προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως γενικοί και αβάσιμοι

Β) Ως προς την υπ' αριθμ./27.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι:

- Από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. α' και του άρθρου 36§1 περ. α' του Ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.), όπως ίσχυαν κατά την επίμαχη χρήση 2011, συνάγεται ότι δικαίωμα έκπτωσης του φόρου υφίσταται, εφ' όσον έχει υποβληθεί δήλωση ενάρξεως εργασιών πριν την έναρξη αυτών, όπως και έχει ακριβώς συμβεί εν προκειμένω, ενώ, αντιθέτως, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν συνέτρεχε νόμιμη υποχρέωση υποβολής δηλώσεως μεταβολής, διότι αφενός δεν υφίστατο υποκατάστημα και αφετέρου, ακόμη και αν υπήρχε, η οικεία νομοθετική επιταγή αναφέρεται ρητώς σε δήλωση ενάρξεως εργασιών της εταιρείας και όχι του υποκαταστήματος. Κατά συνέπεια, όλως παρανόμως και εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο οικείος φόρος εισροών.

- Ως προς τον υπολογισμό του προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας στην υπ' αριθμ./27.12.2017 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, επικαλείται την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 49§1-3 του ν.4509/2017.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Ν. 2859/00: Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν 2859/00: το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α για δαπάνες που αφορούσαν εργασίες που πραγματοποίησε σε ακίνητα, τα οποία είχε μισθώσει η ίδια και τα οποία στη συνέχεια υπεκμίσθωσε σε τρίτες εταιρείες.

Συγκεκριμένα με το από 10/1/2007 ιδιωτικό συμφωνητικό (αρ. πραξ. κατάθεσης Δ.Ο.Υ Κηφισιάς/16-1-2007) και το από 24/12/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό (αρ. πραξ. Κατάθεσης Δ.Ο.Υ Κηφισιάς/21-1-2010) μίσθωσε από τους κ.κ και ένα ακίνητο (κτίριο) επί της οδού στην Αθήνα (περιοχή), με υπομισθώτρια την εταιρεία

Ακόμα η ελεγχόμενη εταιρεία με το από 1/3/2007 ιδιωτικό συμφωνητικό (αρ.πράξ.κατάθεσης Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά/27-3-2007) μίσθωσε από την εταιρεία ένα ακίνητο (κτίριο) στο Χαλάνδρι Αττικής επί των οδών με υπομισθώτρια την εταιρεία

Στην συνέχεια έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της παραστατικά (δαπανών) που αφορούσαν εργασίες στα ως άνω περιγραφόμενα ακίνητα, εκπίπτοντας το ΦΠΑ των δαπανών αυτών, χωρίς να έχει το δικαίωμα προς τούτο, καθόσον δεν προκύπτει ότι η ίδια χρησιμοποιούσε τα μισθωμένα ακίνητα για την άσκηση της δραστηριότητάς της διενεργώντας πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. , ώστε να δύναται να εκπέσει το Φ.Π.Α. των δαπανών που αφορούν τα εν λόγω ακίνητα σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις. Η ίδια η προσφεύγουσα στη σελίδα 27 της προσφυγής αναφέρει ότι δεν υφίστατο υποκατάστημα της ίδιας στα εν λόγω ακίνητα ώστε να έχει υποχρέωση να το δηλώσει με δήλωση μεταβολής. Συνεπώς ορθώς δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο για έκπτωση από το φόρο εκρών το ποσό του Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών ποσού ύψους 4.327,82 ευρώ. .

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, ως προς τον υπολογισμό του προσθέτου φόρου λόγω ανακριβείας στην υπ' αριθμ./27.12.2017 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, επικαλείται την εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 49§1-3 του ν.4509/2017.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α)

δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **β)** είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **γ)** πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του **ίδιου νόμου**, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του **άρθρου 72§17** του **ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του **άρθρου 49§1** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με

βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣΤΕ»

Επειδή από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου **49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017**, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Συνεπώς θα πρέπει να γίνει δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος σχετικά με την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό για την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

A) Την αποδοχή αυτής ως προς την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων άρθρου **49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017**, όσον αφορά στον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου στην υπ' αριθμ./27.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

B) Την απόρριψη αυτής ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγους.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011

A) Υπ' αριθμ./27.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέες εκροές	29.393.165,33	29.393.165,33	29.393.165,33	
Φορολογητέες εισροές	12.392.221,92	12.073.405,30	12.073.405,30	
Φόρος εκροών	3.710.605,07	3.710.605,07	3.710.605,07	
Γενικό σύνολο Φόρου εισροών	3.711.044,27	3.706.716,45	3.706.716,45	
Πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.	420,26	-	-	
Χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.	-	4.327,82	4.327,82	4.327,82
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		5.193,38 €		
Πρόστιμο παρ. 1 ^υ άρ. 58			2.163,90	2.163.90

Κ.Φ.Δ. 50%				
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%			1.674,40	1.674,40
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		9.521,20	8.166,10	8.166,10

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 5.193,38€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (2.163,90+ 1.674,40) =3.838,30€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση.

Β) Υπ' αριθ./27-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Καθαρές Ζημίες βάσει ισολογισμού χρήσης	-3.758.977,54	-3.758.977,54
Μείον: λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	512.849,73	512.849,73
Μείον: λογιστικές διαφορές ελέγχου	601.045,36	601.045,36
Σύνολο ζημιών λογιστικού ελέγχου	-2.645.082,45	-2.645.082,45
Μείον οριστικές ζημίες παλαιών χρήσεων	0,00	0,00
Υπόλοιπο καθαρών ζημιών	-2.645.082,45	-2.645.082,45
Πιστωτικό ποσό	632.468,81	632.468,81

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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