



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

5-4-2017

Αριθμός απόφασης: 2326

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'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαμε έδρα στηκατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02-11-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 9.835,33 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 11.802,40 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 21.637,73€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενεργείας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/2005 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2006. Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες συνολικού ύψους 44.706,06€ οι οποίες προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης χρήσης. Ειδικότερα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον λογαριασμό 64.02.00 «έξοδα προβολής ..» ποσό ύψους 29.280,95€, από τον λογαριασμό 81.02.10 «Ζημίες από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων» ποσό ύψους 10.735,63€ και από τον λογαριασμό 65.05 «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων» ποσό ύψους 4.689,48€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου.
2. **Ως προς την πρώτη λογιστική εγγραφή: δαπάνες προβολής δια λοιπών μεθόδων-** ο νόμος ορίζει ότι η καταβολή του τέλους γίνεται από τον διαφημιζόμενο και νοείται ότι τυχόν ενδιάμεσοι εμπλεκόμενοι στη διαδικασία της εν λόγω διαφήμισης (διαφημιστές, χονδρέμποροι που διαθέτουν δίκτυο πώλησης) δεν οφείλουν την καταβολή τέλους διαφήμισης για την εν λόγω δραστηριότητα.
3. **Ως προς τη δεύτερη λογιστική εγγραφή: καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων-** Όσον αφορά την καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων, είναι γνωστό, κατά πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, ότι **δεν προβλέπεται κατά νόμο συγκεκριμένο αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη καταστροφής ακατάλληλων εμπορευμάτων** (ΣτΕ 3324/2015, 3835/1990). Συνεπώς, η εγγραφή της σχετικής ζημίας στα βιβλία της επιχείρησης μπορεί να στηρίζεται σε οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο. Το βάρος απόδειξης της ανακρίβειας του πρωτοκόλλου καταστροφής πέφτει πλέον στη φορολογική αρχή, η οποία οφείλει να προσκομίσει τα στοιχεία εκείνα ότι δεν έλαβε χώρα η επίμαχη καταστροφή προϊόντων.

4. **Ως προς την τρίτη λογιστική εγγραφή: Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων** - Η φορολογική αρχή απέρριψε την εν λόγω δαπάνη με μια τελείως ασαφή και διφορούμενη αιτιολογία. Ο έλεγχος εδώ φαίνεται να τονίζει (δια της υπογραμμίσεως και δια της ρητής αναφοράς της 3304/1995 απόφασης ΣΤΕ) την υποτιθέμενη έλλειψη παραγωγικότητας της εν λόγω δαπάνης, υπό την ειδικότερη εκδοχή ότι στην πραγματικότητα με τα δάνεια αυτά ικανοποιήθηκαν προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία ή τρίτων. Ο φορολογικός έλεγχος δεν προέβη σε κανέναν ουσιαστικό έλεγχο ή αντιπαραβολή στοιχείων από τα οποία να προκύπτει οποιαδήποτε ένδειξη έστω ότι τα δάνεια δεν συνδέονται με παραγωγικές δραστηριότητες της επιχείρησης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: *«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 (ΦΕΚ Α' 249) ορίζεται ότι *«Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»*.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81) ορίζεται ότι *«5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.»*

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται ότι *«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές*

Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή σύμφωνα με την από 2-11-2016 σχετική έκθεση ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε νομίμως σύμφωνα με την με αρ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ. αρχικής εντολής ελέγχου της οποίας άλλωστε η προσφεύγουσα έλαβε γνώση με την με αρ. πρωτ. επιστολή γνωστοποίησης η οποία και επιδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί **παραγραφής την 31/12/2013** της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου για το κρινόμενο έτος 2006, ήτοι πριν την έκδοση και κοινοποίηση της με αρ. προσβαλλόμενης πράξης, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.**

Ως προς τη λογιστική διαφορά «έξοδα προβολής διά λοιπών μεθόδων» ποσού 29.280,95€

Επειδή με τις διατάξεις της περίπτωσης ιδ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15 του ΒΔ της 24.9.1958 «Περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των δήμων και κοινοτήτων» (Α' 171/20.10.1958), όπως το άρθρο αυτό ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2880/2001 οριζόταν τα εξής :

«1. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων τέλος για κάθε διαφήμιση που γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο και μορφή σε χώρους που βρίσκονται μέσα στα διοικητικά τους όρια. Ο συντελεστής του τέλους καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, κατά περιοχή και κατηγορία διαφήμισης ως εξής:

Κατηγορία Α.....Κατηγορία Δ΄

α.β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται, είτε με την τοποθέτησή τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδόμενων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές. Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες: - η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια, - η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα, - η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων, - εκδηλώσεις - εκπλήξεις («Harpenings») στους χώρους του καταστήματος.»

Επειδή με την πολ. 1188/26.7.2001, ερμηνευτική εγκύκλιο αναφορικά με την αναγνώριση ή μη δαπανών για διαφημίσεις που υπάγονται στο τέλος διαφημίσεων υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων διευκρινίστηκε ότι, επειδή για τις παραπάνω διαφημίσεις είναι ενδεχόμενο να διαφοροποιείται, ανάλογα με την περίπτωση, το πρόσωπο του υπόχρεου προς απόδοση των οικείων τελών (διαφημιζόμενος ή παρέχων την υπηρεσία της διαφήμισης), προϋπόθεση αναγνώρισης των οικείων δαπανών είναι η καταβολή των οφειλόμενων τελών και η προσκόμιση του οικείου αποδεικτικού, χωρίς να εξετάζεται ποιος ήταν ο υπόχρεος για καταβολή και ποιος τελικά πρόεβη σ' αυτήν.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι τα ποσά που καταβάλλονται από επιχείρηση σε επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου (super market), για την τοποθέτηση των εμπορευμάτων της σε εμφανή σημεία, υπόκεινται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης και ως εκ τούτου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της με την απόδειξη καταβολής του δημοτικού τέλους διαφήμισης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, η αρμόδια φορολογική αρχή από τον λογαριασμό **64.02. «έξοδα προβολής διά λοιπών μεθόδων»** δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό 29.280,95€, που αφορούσε έξοδα προβολής προϊόντων προμηθευτών της σε καταστήματα πελατών της (σουπερ-μαρκετ) με την αιτιολογία ότι τα ποσά των δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης ιδ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Επειδή με την παρούσα δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα η φύση και ο σκοπός της σχετικής δαπάνης την οποία καταχώρισε στον οικείο λογαριασμό ως έξοδα προβολής, ήτοι ως δαπάνη διαφήμισης και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της κρινόμενης χρήσης.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη υποχρέωσης καταβολής τέλους διαφήμισης λόγω ότι δεν είναι άμεσα ωφελούμενος από την

σχετική δαπάνη διαφήμισης είναι απορριπτέος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος καθότι προϋπόθεση αναγνώρισης της σχετικής δαπάνης διαφήμισης είναι η καταβολή των οφειλόμενων τελών και η προσκόμιση του οικείου αποδεικτικού χωρίς να ερευνάται ποιος είναι ο υπόχρεος προς καταβολή των αναλογούντων τελών. Ως εκ τούτου νομίμως η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το εν λόγω ποσό δαπάνης διαφήμισης λόγω ότι δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η καταβολή του τέλους διαφήμισης.

Ως προς τη λογιστική διαφορά «Ζημίες από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων» ποσού 10.735,63€

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Περαιτέρω στην παράγραφο 18.1 του άρθρου 18 της 3/1992 εγκυκλίου του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού, αναφέρεται ότι οι εγγραφές στα βιβλία του Κώδικα αυτού πρέπει να στηρίζονται: α) σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του, όπως π.χ. σε τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικής πώλησης κ.λ.π., β) σε δημόσια έγγραφα, δηλαδή σε έγγραφα τα οποία συντάσσονται κατά τους νόμιμους τύπους από δημόσιους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία και γ) **σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως π.χ. σε πρωτόκολλα καταστροφής**, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανώτερης βίας (π.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής υπηρεσίας σε περίπτωση πυρκαγιάς) κ.λ.π., **τα οποία, ως αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα, εξετάζονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.**

Επειδή σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. [1003821/14.01.2005](#), πολ. 1005 Απόφαση «Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία» ορίζεται μεταξύ άλλων ότι 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. (Σ.τ.Ε. 3455-6/1995).

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις αποφάσεις και εγκυκλίους προκύπτει ότι για την απόδειξη της καταστροφής ακατάλληλων αποθεμάτων αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως είναι το πρωτόκολλο καταστροφής, εφόσον ούτε στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αλλ' ούτε και στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά (βλ. Σ.τ.Ε. 510/2012, 2936/1988, 7μελούς, 4169/1988, 3422/1991).

Επειδή σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό 10.735,63€, που είχε καταχωρηθεί στο λογαριασμό της προσφεύγουσας «Ζημίες από καταστροφή ακαταλλήλων αποθεμάτων», αμφισβητώντας την ακρίβεια των Πρωτοκόλλων Καταστροφής τα οποία συνέταξε η προσφεύγουσα για την απόδειξη της καταστροφής, για τους κάτωθι λόγους:

- 1) Δεν απέδειξε η ελεγχόμενη επιχείρηση την αιτία της καταστροφής των εν λόγω αποθεμάτων.
- 2) Δεν υπάρχει οποιαδήποτε αναφορά επί των Πρωτοκόλλων Καταστροφής ως προς το αν τα καταστραφέντα αγαθά είναι παντελώς άχρηστα και μη έχοντα αξία διαθέσεως.
- 3) Δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο που να τεκμηριώνει τον τρόπο της καταστροφής των αποθεμάτων.
- 4) Δε χρησιμοποίησε ως πραγματοποιώμενα οποιοδήποτε ειδικό, η πραγματοποιωμοσύνη του οποίου θα μπορούσε να συνεκτιμηθεί.
- 5) Η ελεγχόμενη δεν ακολούθησε την ειδική διαδικασία καταστροφής ακατάλληλων προς κατανάλωση τροφίμων που περιγράφεται στην Κ.Υ.Α. 121/2003-ΦΕΚ 6858-30-5-2003.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ισχυρίζεται ότι τήρησε στο ακέραιο τις απορρέουσες από τη φορολογική νομοθεσία υποχρεώσεις της σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και της ΠΟΛ. ΠΟΛ 1005/14.1.2005 και για την απόδειξη της καταστροφής των ακατάλληλων αποθεμάτων, συνέταξε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) τα με αρ.....2006 πρωτόκολλα καταστροφής, τα οποία προσκομίζει και με την κατάθεση της παρούσας και τα οποία γνωστοποιούσε στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αναφορικά με το χρόνο, τον τόπο καθώς και την αιτία καταστροφής των αποθεμάτων, ήτοι ληγμένα και κατεστραμμένα εμπορεύματα με συνημμένα τα αντίστοιχα δελτία αποστολής καταστραφέντων, καλώντας τον να παραστεί κατά την καταστροφή των προϊόντων. Τα πρωτόκολλα αυτά φέρουν τις υπογραφές της τριμελούς επιτροπής που ήταν επιφορτισμένη με το έργο αυτό. Εν συνεχεία, τα προϊόντα καταστρέφονταν δια της απορρίψεως τους στους δημοτικούς κάδους απορριμμάτων που βρίσκονταν επί τούτου έξω από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης. Λόγω της μικρής ποσότητας των προϊόντων που καταστρέφονταν κάθε φορά, ουδέποτε χρειάστηκε μεταφορά τους σε άλλη εγκατάσταση ή σε χώρο ταφής απορριμμάτων. Περαιτέρω επικαλείται ότι σε σχέση με τον τζίρο της επιχείρησης (που ανερχόταν στο ποσό των ευρώ για την επίδικη χρήση) τα καταστραφέντα τρόφιμα αποτελούν απειροελάχιστο τμήμα του, και συγκεκριμένα η αξία τους ανέρχεται μόλις σε 0,35% του συνολικού τζίρου, δηλαδή ποσότητα ευλόγως αναμενόμενη και μάλλον χαμηλή για επιχείρηση του είδους της (εμπορίας ευπαθών προϊόντων, όπως είναι τα τρόφιμα).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το υποκειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της.

Επειδή από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή τα πρωτόκολλα καταστροφής που καταρτίζονται στην περίπτωση καταστροφής εμπορευμάτων, συνιστούν νόμιμα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία του Κ.Β.Σ.

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό του ελέγχου όπως αυτό παρατίθεται στη σελ. 48-50 της έκθεσης ελέγχου, τα ακατάλληλα προς κατανάλωση τρόφιμα είναι δεκτικά βιομηχανοποίησης, ήτοι έχουν αξία διαθέσεως, δεδομένου ότι σύμφωνα με την κοινή πείρα και λογική κανείς επιχειρηματίας δεν αφήνει ανεκμετάλλευτα τα εμπορεύματά του περιμένοντας άπρακτος να παρέλθει η ημερομηνία λήξης τους. Περαιτέρω, προς επίρρωση του ως άνω σκεπτικού περί ύπαρξης αξίας διαθέσεως καταστραφέντων αγαθών, ο έλεγχος επικαλείται την με αρ. 3455/1995 απόφαση του ΣτΕ η οποία αναφέρεται σε καταστροφή αγαθών κατασκευασμένων από ορείχαλκο τα οποία έχοντα αξία ως μέταλλο μπορούν να διατεθούν ως πρώτη ύλη.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος απόδειξης, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη καθόσον για τη μη αναγνώριση της ζημίας λόγω καταστροφής ακατάλληλων αποθεμάτων και την προσθήκη του ποσού αυτού ως λογιστικής διαφοράς, πρέπει να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι η εν λόγω καταστροφή δεν πραγματοποιήθηκε δεδομένου ότι αμφισβητεί την ακρίβεια των συνταχθέντων πρωτοκόλλων καταστροφής. Περαιτέρω όσον αφορά τη διαδικασία κατάρτισης των εν λόγω πρωτοκόλλων, οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν ορίζουν κάτι σχετικό, ούτε προβλέπεται η συμμετοχή πραγματογνώμονα κατά την κατάρτιση τους ενώ η επικαλούμενη μη συμμόρφωση από την προσφεύγουσα, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, στην περιγραφόμενη στην Κ.Υ.Α. 121/2003-ΦΕΚ 6858-30-5-2003 ειδική διαδικασία καταστροφής ακατάλληλων τροφίμων, καθώς και η επικαλούμενη κοινή πείρα δε μπορούν να αποτελέσουν από μόνα τους αποδεικτικά μέσα και ο έλεγχος δεν μπορεί να καταφεύγει σε αυτά αν, προηγουμένως, δεν έχει επιτύχει ν' αποδείξει με τη συνδρομή πραγματικών περιστατικών τη μη πραγματοποίηση της καταστροφής των εμπορευμάτων και την απόρριψη των συνταχθέντων πρωτοκόλλων ως ανακριβών. Ως εκ τούτου η προσθήκη της εν λόγω λογιστικής διαφοράς καθίσταται μη νόμιμη λόγω ότι δεν αιτιολογείται επαρκώς η μη αναγνώριση αυτού και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Ως προς τη λογιστική διαφορά «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων» ποσού 4.689,48€

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α)...δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 1017621/10262/Β0012/17-2-2006/πολ.1029 Απόφαση του Υπ. Οικονομικών ορίζεται ότι οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών. (Π.17200/Εγκ. 129/1955) και (Π. 6012/7.4.1962). περαιτέρω με την Α.Υ.Ο. 1003821/10037/Β0012/14-1-2005/πολ.1005 Απόφαση ορίζεται ότι η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. (Σ.τ.Ε. 3404/95), (Σ.τ.Ε.1577/1985).

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, η αρμόδια φορολογική αρχή από τον λογαριασμό **65.04. «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων»** δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό ύψους 4.689,48€ έναντι ποσού ύψους 10.712,22€, που αφορούσε χρεωστικούς τόκους κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο με την αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ως όφειλε δικαιολογητικά έγγραφα και εν προκειμένω τις συμβάσεις με τα πιστωτικά ιδρύματα προκειμένου να αποδείξει ότι η λήψη των δανείων έγινε για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας και όχι για την ικανοποίηση των προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή τρίτων. Ειδικότερα από την ανάλυση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 65.05 προέκυψαν τα εξής ποσά χρεωστικών τόκων,

• 65.05.31 – Τόκοι και έξοδα λογ/σμου χορηγήσεων-Τράπεζα (Eurobank) Εργασίας, ποσό **4.254,03€**

• 65.05.30 — Τόκοι και έξοδα λογ/σμου χορηγήσεων-Τράπεζα Eurobank, ποσό **1.844,44€**

• 65.05.00 — Τόκοι και έξοδα λογ/σμου χορηγήσεων-Τράπεζα Εγνατία, ποσό **4.343,75€**

,ήτοι συνολικό ποσό χρεωστικών τόκων ύψους **10.712,22€**. Κατά τη διάρκεια του έλεγχου η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου (σχετ.με αρ. 2016 υπόμνημα) Σύμβαση

δανείου της Τράπεζας Εργασίας, την από Βεβαίωση Τράπεζας EUROBANK Ergasias A.E., κίνηση (extrait) της Τράπεζας Πειραιώς περιόδου 01/01-31/12/2006 και κίνηση του τηρούμενου λογαριασμού στην τράπεζα Eurobank στην οποία εμφανίζεται ως τόκος περιόδου το ποσό 1.844,44€. Ο έλεγχος έκανε δεκτή την προσκομισθείσα κίνηση του τηρούμενου λογαριασμού στην τράπεζα Eurobank και αναγνώρισε το ποσό ύψους 1.844,44€ το οποίο ήταν καταχωρημένο στο λογαριασμό 65.05.30 ενώ σε ότι αφορά τις δαπάνες ποσού 4.343,75€ (λογ. 65.05.00) αναγνώρισε μόνο το ποσό ύψους 4.178,30€ όπως αυτό προέκυψε από την προσκομισθείσα κίνηση του τηρούμενου λογαριασμού της τράπεζας Εγνατίας και το ποσό ύψους 165,45€ προστέθηκε ως λογιστική διαφορά. Αναφορικά με το ποσό χρεωστικών τόκων ύψους 4.254,03€ (λογ. 65.05.31) της τράπεζας Eurobank Εργασίας, αυτό δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο καθότι από τα προσκομισθέντα, ήτοι συμβάσεις δανείων και βεβαίωση της τράπεζας σχετικά με το άνοιγμα αλληλόχρεου λογαριασμού από το 1991 έως 1999, δεν προκύπτει το ύψος των χρεωστικών τόκων για το κρινόμενο έτος (σελ. 51 έκθεσης). Συνεπώς το ποσό των χρεωστικών τόκων το οποίο δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά αναπροσαρμόστηκε στο ποσό των **4.689,48€**.

Επειδή η προσφεύγουσα με την κατάθεση της παρούσας προσκομίζει την από 3-11-2016 βεβαίωση τόκων της τράπεζας Eurobank Ergasias A.E. από την οποία προκύπτει το ποσό των καταβληθέντων τόκων προς την ως άνω Τράπεζα κατά την κρινόμενη χρήση και το οποίο κρίνεται με την παρούσα νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης. Συγκεκριμένα, από την εν λόγω βεβαίωση προκύπτει ότι για τον δανειακό λογαριασμό καταλογίσθηκαν τόκοι ύψους 1.669,21 ευρώ για την περίοδο 1/1.-31/3/2006, τόκοι ύψους 1.743,27 ευρώ για την περίοδο 1/4-30/6/2006, τόκοι ύψους 1.844,44 ευρώ για την περίοδο 1/7-30/9/2006 και τόκοι ύψους 1.111,55€ για την περίοδο 01/10-31/12/2006. Το ποσό ύψους 1.844,44 ευρώ εμφανίζεται στον λογαριασμό με κωδικό 65.05.30 ως τόκοι και έξοδα δανείου Eurobank το οποίο αναγνωρίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο, ενώ για τις λοιπές τρεις περιόδους το ποσό ανέρχεται συνολικά σε 4.524,03 ευρώ όπως επικαλείται με την παρούσα η προσφεύγουσα και προκύπτει από την προσκομισθείσα βεβαίωση τόκων και εμφανίζεται στον λογαριασμό με κωδικό 65.05.31. (σχετ. καρτέλα αναλυτ. Καθολικού λογ. 65.05.31) και όχι 4.254,03 όπως αναφέρεται ο έλεγχος στη σ. 51 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή από την σχετική έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το ποσό ύψους 4.254,03€, το οποίο σύμφωνα με τα ανωτέρω αναπροσαρμόζεται στο ορθό σε 4.524,03€ και απεικονίζεται στο λογαριασμό 65.05.31 «Τόκοι & έξοδα λογαριασμού χορηγήσεων Νο Τράπεζας Εργασίας» δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο λόγω έλλειψης του σχετικού παραστατικού το οποίο προσκομίστηκε με την παρούσα και αποδεικνύεται κατ'αρχήν η πραγματοποίηση του ως άνω ποσού δαπάνης και όχι λόγω μη παραγωγικότητας της πραγματοποιηθείσας δαπάνης, καθόσον από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο, ήτοι συμβάσεις δανείων και βεβαίωση της τράπεζας σχετικά με το άνοιγμα αλληλόχρεου λογαριασμού από το 1991 έως 1999, καθώς και από τις διαπιστώσεις του ελέγχου (σελ. 51 της έκθεσης) δεν προκύπτει ότι το ως άνω ποσό

τόκων δεν αφορά παραγωγική δαπάνη ενώ η αναφορά στη σελ. 40 της έκθεσης περί μη αναγνώρισης του ως άνω ποσού λόγω μη παραγωγικότητας αυτών είναι αβάσιμη καθότι δεν αιτιολογείται με συγκεκριμένα στοιχεία από τον έλεγχο η μη αναγνώριση αυτής ως μη παραγωγικής.

Ως εκ τούτου, ενόψει των ανωτέρω, το ποσό λογιστικής διαφοράς σχετικά με τους χρωστικούς τόκους οι οποίοι εμφανίζονται στον λογαριασμό 65.05 «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων» το οποίο δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθεται ως λογιστική διαφορά ανέρχεται στο ποσό ύψους **165,45€** (σχετ. λογ. λογ. 65.05.00).

Επειδή σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 κριθήκαν επαρκή και ακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και συνεπώς τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται λογιστικά με την προσθήκη λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους **29.446,40€** οι οποίες αναλύονται ως εξής:

- Λογαριασμός 64.02.00 «έξοδα προβολής ...» ποσό ύψους **29.280,95€**,
- Λογαριασμός 65.05 «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων» ποσό ύψους **165,45€**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2007.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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.