



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/03/2019

Αριθμός απόφασης: 873

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 15/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα επιχείρησης την, οδός, κατά: α) της με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 και β) της με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 και β) τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 85.090,24 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 77.951,17 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **163.041,41 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 25/09/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./...../2018 (σε συνέχεια της υπ' αριθμ./...../2017) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι κάποιες δαπάνες της προσφεύγουσας δε στηρίζονται σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις δικαιολογητικά και συνεπώς υπάρχει διαφορά μεταξύ του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας και αυτού που είχε δηλώσει με την υποβληθείσα με αριθμ./2014 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014, τη με αριθμ./2018 τροποποιητική δήλωση και τις αντίστοιχες φορολογικές αναμορφώσεις τους. Πιο συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκαν επιπλέον από τον έλεγχο και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας δαπάνες συνολικού ποσού 327.270,15 ευρώ ως κάτωθι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων (65.03)	28.825,22
Κόστος Πωληθέντων (λογ. 96.20)	298.444,93
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	327.270,15

β) Με τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 12.000,00 ευρώ πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 2.400,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου τέλους χαρτοσήμου ποσού 10.993,20 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 2.198,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **27.591,84 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 25/09/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./...../2018 (σε συνέχεια της υπ' αριθμ./...../2017) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα κατέβαλε στην επιχείρηση «.....» συνολικό ποσό 1.200.000 ευρώ, το οποίο αφορά είτε ενίσχυση του κεφαλαίου της, είτε προσωρινή ταμειακή διευκόλυνσή της και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ επί του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5γ του ΚΝΤΧ.

A. Επί της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην από 25/09/2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ (Κ.Τ.Χ.) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα κατέβαλε συνολικό ποσό ύψους 1.200.000 ευρώ στην επιχείρηση «.....» με δ.τ. «.....» και Α.Φ.Μ. με έδρα τον Δήμο (δ/νση:) ως προκαταβολή για αγορά ακινήτου συνολικής αξίας 2.500.000,00 ευρώ, δυνάμει του με αριθμ./2009 αρχικού προσυμφώνου πώλησης οριζόντιων ιδιοκτησιών. Το υπόλοιπο ποσό 1.300.000,00 ευρώ οφείλεται ακόμα στην εταιρεία «.....», ενώ το αρχικό προσύμφωνο πώλησης έχει παραταθεί μέχρι 20/12/2018 με το υπ' αριθμ./2017 σύμφωνο παράτασης και τροποποίησης του συμβολαιογράφου

Επειδή ο έλεγχος, δεδομένου ότι η εν λόγω μεταβίβαση του ακινήτου δεν πραγματοποιήθηκε και δεν επακολούθησε της καταβολής των χρημάτων αντίστοιχη μεταβίβαση του ακινήτου, αλλά ούτε η επιστροφή των χρημάτων στην προσφεύγουσα, αξιολογώντας τα πραγματικά περιστατικά (χρόνος κατάρτισης προσυμφώνου, όροι – ρήτρες του προσυμφώνου, συνεχείς παρατάσεις σύναψης οριστικής σύμβασης μεταβίβασης ακινήτου, τμηματικές καταβολές χρημάτων, εγγραφές στα βιβλία), λαμβάνοντας υπ' όψη την ισχύουσα νομολογία, καθώς και τις δικαστηριακές και διοικητικές αποφάσεις, έκρινε ότι το εν λόγω χρηματικό ποσό που κατεβλήθη τμηματικά στην επιχείρηση «Π. ΛΥΚΟΓΙΑΝΝΗΣ Α.Ε.» αφορά είτε ενίσχυση του κεφαλαίου της, είτε προσωρινή ταμειακή διευκόλυνσή της και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ επί του τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του ΚΝΤΧ

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η καταβολή των χρημάτων, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου, δεν έγινε χωρίς μνεία της αιτίας καταβολής του, δεδομένου ότι αυτή έγινε σε εκτέλεση του με αριθμό/2009 προσυμφώνου αγοράς ακινήτου συνολικής αξίας 2.500.000,00 ευρώ, σύμβαση η οποία απαλλάσσεται των τελών χαρτοσήμου. Έναντι του συνολικού συμφωνηθέντος τιμήματος των 2.500.000,00 ευρώ κατεβλήθη το ποσό του 1.200.000,00 ευρώ και οφείλεται το υπόλοιπο ποσό του 1.300.000,00 ευρώ. Επειδή δε, λόγω της οικονομικής κρίσης που ακολούθησε τη σύνταξη του προσυμφώνου, υπήρχε αδυναμία έγκαιρης εξοφλήσεως του συνόλου του τιμήματος, γεγονός που καθυστέρησε τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου, με παράλληλη παράταση διάρκειας του προσυμφώνου. Με τα δεδομένα αυτά, έσφαλε η Φορολογική Αρχή εκδίδοντας την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής τελών χαρτοσήμου, καταλογίζοντας αντίστοιχα τέλη και για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί αυτή. Επικουρικά, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό που κατεβλήθη εντός του κρινόμενου διαχειριστικού έτους 2013 ανέρχεται στο ποσό των 600.000,00 ευρώ και όχι στο ποσό του 1.200.000,00 ευρώ, επομένως αντικείμενο του ελέγχου ήταν αυτή η κατάθεση των 600.000,00 ευρώ και όχι του συνολικού ποσού 1.200.000,00 ευρώ, από το οποίο τα 600.000,00 ευρώ είχαν καταβληθεί σε προηγούμενα χρόνια τα οποία δεν ήταν αντικείμενο του ελέγχου.

Επειδή τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται βάσει εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν επιτρέπεται να συναχθεί η επιβολή τέλους χαρτοσήμου από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις.

Επειδή προσύμφωνο είναι η σύμβαση, δια της οποίας τα μέρη υποχρεούνται (υπόσχονται) να συνάψουν μελλοντικά ορισμένη σύμβαση, η οποία καλείται κυρία ή οριστική (άρθρο 166 Α.Κ.).

Επειδή το προσύμφωνο, κατά το άρθρο 166 του Αστικού Κώδικα, υπόκειται στον τύπο, τον οποίο ο νόμος ορίζει, για τη συναπτά σύμβαση. Έτσι, τα προσύμφωνα κατάρτισης συμβάσεων, που έχουν αντικείμενο τη σύσταση, μετάθεση, αλλοίωση ή κατάργηση εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων, θα πρέπει να συντάσσονται, επί ποινή ακυρότητας, ενώπιον συμβολαιογράφου, δοθέντος ότι οι συμβάσεις αυτές, σύμφωνα με το άρθρο 369 του Αστικού Κώδικα, απαιτείται να συντάσσονται ενώπιον συμβολαιογράφου.

Επειδή το προσύμφωνο, δηλαδή η σύμβαση με την οποία δίνεται υπόσχεση για μελλοντική κατάρτιση οριστικής σύμβασης, δεν υπόκειται σε κανένα τέλος χαρτοσήμου (άρθρου 13 παρ. 1ζ Κ.τ.Χ. σε συνδυασμό με άρθρο 25 παρ. 2 ν. 2873/2000).

Επειδή, εάν κατά τη συνομολόγηση (κατάρτιση) προσυμφώνου λαμβάνει χώρα καταβολή ποσού, ιδία λόγω αρραβώνα, οφείλεται αναλογικό τέλος χαρτοσήμου στο ποσό του αρραβώνα μόνο στην περίπτωση που η οριστική σύμβαση υπόκειται σε αναλογικό, επίσης, τέλος χαρτοσήμου (ΣτΕ 995/1985, 4005/1985, 2711/1986, 4884/1986, Υπ. Οικ. Σ. 211/19/ΠΟΛ.16/1986, Σ. 605/98/ΠΟΛ.44/1987). Αντίθετα, σε κάθε άλλη περίπτωση, δε θα οφείλεται στο προσύμφωνο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου. Έτσι δεν οφείλεται αναλογικό τέλος χαρτοσήμου στην περίπτωση που η οριστική σύμβαση απαλλάσσεται από το τέλος χαρτοσήμου. Σημειώνεται ότι το προσύμφωνο, και ειδικότερα το καταβαλλόμενο κατά τη συνομολόγηση αυτού ποσό του αρραβώνα, δεν υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, έστω και αν η υπογραφή της οριστικής

σύμβασης έγινε μετά την προθεσμία που είχε συμφωνηθεί με το προσύμφωνο, ή δεν υπογράφηκε η οριστική σύμβαση (ΣΤΕ 4884/1986 και Υπ. Οικ. 1052632/1956/0014/ΠΟΛ.1185/1989).

Επειδή η μεταβίβαση ακινήτου (κύρια σύμβαση) δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, κατά συνέπεια και τα προσύμφωνα με υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, εν προκειμένω, έχουν συνταχθεί συμβολαιογραφικά προσύμφωνα αγοράς ακινήτου, τα οποία έχουν παραταθεί μέχρι την 20/12/2018 και βρίσκονταν κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου και έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης σε ισχύ, δε δύναται να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου για ταμειακή διευκόλυνση. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η φορολογική αρχή έσφαλε εκδίδοντας τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, γίνεται αποδεκτός.

Β. Επί των λογιστικών διαφορών

1. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ/σμού 65.03 «Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων» ποσού 28.825,22 ευρώ

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της χρεωστικούς τόκους ύψους 149.835,13 ευρώ που προέκυψαν από αντληθέντα κεφάλαια μέσω δανεισμού από πιστωτικά ιδρύματα του εσωτερικού. Με βάση το γεγονός που προαναφέρθηκε, ήτοι ότι ο έλεγχος έκρινε ότι το καταβληθέν ποσό ύψους 1.200.000 ευρώ, το οποίο έγινε σε εκτέλεση του με αριθμό/2009 προσυμφώνου αγοράς ακινήτου συνολικής αξίας 2.500.000,00 ευρώ, αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση προς την επιχείρηση «.....», θεωρήθηκε ότι ποσό ύψους 600.000 ευρώ που διατέθηκε στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο για την εν λόγω ταμειακή διευκόλυνση της επιχείρησης «.....», προήλθε από τα συγκεκριμένα δανειακά κεφάλαια. Ως εκ τούτου, μέρος των δανείων δεν χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της προσφεύγουσας ως όφειλε, αλλά για εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. Συνεπώς, η αναλογία των χρεωστικών τόκων επί του ανωτέρου υπολοίπου των δανειακών υποχρεώσεων (ανερχόμενη σε ποσοστό 19,23% επί του συνόλου των καταχωρηθέντων στα βιβλία χρεωστικών τόκων) δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Επειδή με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίνεται ότι η ως άνω καταβολή των χρημάτων προς την επιχείρηση «.....» δεν αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση, ήτοι εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων, αλλά έγινε σε εκτέλεση του με αριθμ./2009 προσυμφώνου αγοράς ακινήτου. Ως εκ τούτου, το ποσό των 28.825,22 ευρώ, που αντιστοιχεί στην αναλογία των χρεωστικών τόκων για τη συγκεκριμένη καταβολή που είχε θεωρηθεί ταμειακή διευκόλυνση, μη ορθά προστέθηκε από τον έλεγχο στα καθαρά αποτελέσματα της προσφεύγουσας σαν λογιστική διαφορά.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ/σμού 96.20 «Κόστος Πωληθέντων» ποσού 298.444,93 ευρώ

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 25/09/2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την διαχειριστική χρήση 2013, προσαύξησε το κόστος πωληθέντων με αντίστοιχη μείωση του αποθέματος κατά 298.444,93 ευρώ, ποσό ίσο με την αξία των ελλειμμάτων που προέρχονται από φυσική απομείωση (διαφορές στη ζύγιση ή μέτρηση εμπορευμάτων), αποτιμώντας το τελικό απόθεμα σε 190.585,67 ευρώ. Η επιχείρηση εμφάνισε αξιακά στο βιβλίο ελλείμματα με εγγραφές τέλους χρήσης, τα οποία όμως δεν καθίσταται δυνατόν να δικαιολογηθούν, δηλαδή να θεωρηθούν ότι οφείλονται σε φυσική απομείωση, έλλειμμα βάρους ή σε οποιαδήποτε άλλη φυσική καταστροφή των εμπορευμάτων, δεδομένου ότι αφορούν νωπά είδη και ως εκ τούτου θα έπρεπε οι σχετικές εγγραφές να είχαν διενεργηθεί κατά τον χρόνο διαπίστωσής τους και να συνοδεύονται από τα αντίστοιχα ζυγολόγια πώλησης της κάθε παρτίδας παραλαβής. Θα έπρεπε επομένως η προκύπτουσα φυσική απομείωση να λογιστικοποιηθεί τουλάχιστον σε επίπεδο μήνα και όχι μόνο απολογιστικά, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Τα διαπιστωμένα ελλείμματα απογραφών δεν αποδεικνύεται ότι οφείλονται σε επιχειρηματικούς λόγους, αναγόμενα στη λειτουργία της, αφού δεν προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι οφείλονται σε φυσική απομείωση ή καταστροφή (σχ. ΣΤΕ 805, 806/1998). Με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος δε δέχτηκε ελλείμματα που οφείλονται σε προβαλλόμενη, αλλά μη επαρκώς αποδεικνυόμενη, απώλεια και για το λόγο αυτό, το ως άνω ποσό των ελλειμμάτων ύψους 298.444,93 ευρώ προστέθηκε ως λογιστική διαφορά ελέγχου στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έσφαλε μη αναγνωρίζοντας το ανωτέρω ποσό για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθώς το ως άνω ποσό του ελλείμματος αφορά φυσική απομείωση και μείωση του βάρους προϊόντος (νωπού κρέατος), το οποίο κατά τη μεταφορά του και την παραμονή του στα ψυγεία για λίγες ημέρες συνήθως μία εβδομάδα, χάνει ένα μικρό βάρος λόγω της εξατμίσεως κυρίως των υγρών του. Στη συνέχεια, περιγράφει τον τρόπο της εμπορίας της εταιρείας ως εξής:

«Το εμπόρευμα πάντοτε είναι νωπό κρέας κυρίως βόειο και χοιρινό. Η αγορά του γίνεται στη Βόρειο Γαλλία για το βόειο νωπό κρέας και την Ολλανδία για το χοιρινό νωπό κρέας. Η αγορά και η παραλαβή στις ανωτέρω χώρες γίνεται εβδομαδιαίως και κάθε αγορά, από κάθε χώρα, αποτελεί μία παρτίδα, με αποτέλεσμα σε μια διαχειριστική περίοδο να έχουμε 52 παρτίδες από κάθε είδος (όσες και οι εβδομάδες της διαχειριστικής περιόδου). Τα κρέατα νωπά ζυγίζονται κατά την αγορά στον τόπο παραλαβής (Βόρειο Γαλλία ή Ολλανδία αντίστοιχα). Φορτώνονται σε φορτηγά αυτοκίνητα ψυγεία, ταξιδεύουν για δύο (2) περίπου ημέρες, παραλαμβάνονται στην Τρίπολη, τοποθετούνται προσωρινά σε ψυγεία, καταχωρούνται στο βιβλίο αποθήκης κατά μερίδα με το βάρος του τόπου φόρτωσης. Τις αμέσως επόμενες ημέρες, μέσα στην εβδομαδιαία διάρκεια, πωλείται στην εσωτερική αγορά (χονδρική) και το πωλούμενο μέρος του κρέατος ζυγίζεται εκ νέου κατά την πώλησή του στην Τρίπολη, το οποίο καταχωρείται επίσης στο βιβλίο αποθήκης. Στο τέλος της εβδομαδιαίας διαδικασίας ζυγίζεται το υπόλοιπο από την πώληση που απομένει, και η διαφορά μεταξύ βάρους αγοράς μείον το βάρος των πωλήσεων και το βάρος του εναπομείναντος κρέατος, αποτελεί απομείωση ποσοτική, η οποία προέκυψε καθ' όλη την εβδομαδιαία διαδικασία

από την αγορά, τη μεταφορά, αποθήκευση και την πώληση, η οποία (απομείωση) καταχωρείται επίσης εβδομαδιαία στο βιβλίο αποθήκης. Το ποσοστό απομείωσης που έχει προσδιορισθεί, είναι ελάχιστο σε σχέση με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων το οποίο ανέρχεται για το ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος στο ποσό των 20.665.369,44 ευρώ. Το ποσό της απομείωσης επί των πωλήσεων ανέρχεται σε (298.444,93: 20.665.369,44) 1,44%. Όπως αποδεικνύεται από τις λογιστικές εγγραφές, τις οποίες ήλεγξε ο έλεγχος, ο υπολογισμός και η εγγραφή στο βιβλίο της αποθήκης ποσοτικά της απομείωσης διενεργείται κάθε εβδομάδα.

Στο τέλος δε της διαχειριστικής περιόδου (31/12/2013) έγινε υπολογισμός της αξίας του συνόλου της ποσότητας της απομείωσης, όπως είχε υπολογισθεί εβδομαδιαίως σύμφωνα με τα ανωτέρω, με τη μέση τιμή κόστους κάθε προϊόντος (είδος, προέλευση κρέατος, βόειο, χοιρινό, κ.λπ.). Η απομείωση ζωικών προϊόντων, κατά τη μεταφορά, αποθήκευση μέχρι την πώληση αποτελεί φυσικό γεγονός, πρόδηλο που δεν μπορεί να αμφισβητηθεί. Οι διαφορές που αναγράφονται στα δελτία συμψηφιστικών εγγραφών, προκύπτουν μετά από τη ζύγιση των εναπομεινάντων αποθεμάτων στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο καταχώρησης (εβδομαδιαία). Τα ζυγολόγια των εναπομεινάντων αποθεμάτων έχουν τηρηθεί και έχουν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου. Έτσι για τα εναπομεινάντα αποθέματα μετά την ολοκλήρωση των πωλήσεων κάθε εβδομαδιαίας εισαγωγής, έχουν τεθεί ζυγολόγια τα οποία συμφωνούν με τις αναγραφόμενες ποσότητες στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία μετά την αφαίρεση της φυσικής απομείωσης (φύρας).»

Επειδή στις διατάξεις του **ν. 4093/2013 (Κ.Φ.Α.Σ.)** ορίζεται:

«Άρθρο 2

Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

.....

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, όπως παρατέθηκε και παραπάνω, στο **υπ' αριθμ. 1078820/1526/A0012/29-08-2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

.....

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1005/14.1.2005** με θέμα “Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”:

«Δικαιολογητικά δαπανών

.....

3. Δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσάγεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νόμιμων δικαιολογητικών. (Σ.τ.Ε. 3486/1992)».

Επειδή όπως αναφερόταν στην προγενέστερη σχετική ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.3/24.11.1992:

«.....

8.6.4. Διαπίστωση - αντιμετώπιση περιπτώσεων ελλειμμάτων - πλεονασμάτων. Αν κατά την παραλαβή αγαθών από αγορές ή επιστροφές διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα, σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση, οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης πρέπει να ενημερώνονται ποσοτικά με τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης και με διακεκριμένη καταχώρηση σ' αυτές εμφανίζονται οι διαφορές των ποσοτήτων που προέκυψαν από ζύγιση ή καταμέτρηση, με την ένδειξη "ελλείμματα" ή "πλεονάσματα", κατά περίπτωση. Τα πραγματικά αυτά περιστατικά, τα οποία δεν μπορεί να έχουν μεγάλη συχνότητα και απόκλιση, εκτός ειδικών περιπτώσεων που σχετίζονται και την ιδιομορφία των αγαθών, αποδεικνύονται με κάθε πρόσφορο τρόπο (ζυγολόγια, αποδεικτικά παραλαβής κ.λπ.).

Επίσης, τα ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά την απογραφή είναι σκόπιμο να τακτοποιούνται λογιστικά στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης με διακεκριμένη καταχώρηση σε κάθε μερίδα με την ένδειξη "ελλείμματα" ή "πλεονάσματα", κατά περίπτωση.»

Επειδή, βάσει πάγιας νομολογίας, ως προς τα ποσοτικά ελλείμματα στην περίπτωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, αν εμφανιστούν τέτοια ελλείμματα που δεν μπορεί να δικαιολογηθούν από τη φυσική απομείωση των αγαθών ή από την καταστροφή τους, η φορολογική αρχή μπορεί να προσθέσει την αξία των ελλειμμάτων αυτών στα έσοδα χωρίς να είναι υποχρεωμένη να αποδείξει την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών (ΣτΕ 805/1998, 1510/2013).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη με αριθμ. 510/2012 απόφαση του ΣτΕ «δεν προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής-φθοράς πρώτων υλών, αλλά αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως λ.χ. πρωτόκολλα καταστροφής (πρβλ. ΣτΕ 2936/1988 7μ., ΣτΕ 3455/1995, 3538, ΣτΕ 3422/1991), εκθέσεις που συντάσσονται σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας (λ.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής σε περίπτωση πυρκαγιάς). Κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω, όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας.»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έθεσε υπόψη του ελέγχου αντίγραφα των σελίδων του βιβλίου αποθήκης και ζυγολόγια των εναπομεινάντων αποθεμάτων μετά την αφαίρεση της φυσικής απομείωσης, που αναγράφονται στα δελτία συμψηφιστικών εγγραφών (ελλείμματα φυσικής απογραφής) για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, της ελεγχόμενης χρήσης όπου αποδεικνύονται εγγράφως οι εν λόγω διαφορές. Ωστόσο, όπως

αναφέρεται στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει των εκτυπώσεων αυτών δε δύναται να διαπιστωθεί το βάρος που έχει ζυγιστεί ανά κωδικό είδους κατά την εισαγωγή, ούτε η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ τιμολογηθείσας (αγορασθείσας) ποσότητας και εισαχθείσας ποσότητας ή εξαχθείσας (πωληθείσας) ποσότητας του είδους από συγκεκριμένη παρτίδα, η οποία ενδέχεται να αποδοθεί σε φυσική απομείωση. Επίσης, οι ποσότητες της φυσικής απομείωσης που έχουν καταχωρηθεί στα εβδομαδιαία δελτία ελλειμμάτων φυσικής απογραφής (Ε.Φ.Α) και κατ' επέκταση με εγγραφή στο βιβλίο αποθήκης, δεν είναι εφικτό να αντιστοιχηθούν με τις παραπάνω εκτυπώσεις (ζυγολόγια). Οι προσκομισθείσες συμψηφιστικές εγγραφές και τα αντίγραφα των σελίδων του βιβλίου αποθήκης από μόνα τους δεν αποτελούν υποστηρικτικά των εμφανιζόμενων ελλειμμάτων, ελλείψει πρωτογενών στοιχείων, ήτοι ζυγολογίων βάσει των οποίων να μπορέσει ο έλεγχος να πραγματοποιήσει διασταυρωτικές επαληθεύσεις σχετικά με την διακύμανση του βάρους κάθε παρτίδας τη στιγμή που φορτώνεται στις εγκαταστάσεις των προμηθευτών, έως την πώλησή τους στην εγχώρια αγορά και συνακόλουθα να προβεί σε έλεγχο της αποτίμησής τους.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκόμισε, πέραν των ανωτέρω, κάποιο νέο στοιχείο που να μεταβάλλει την κρίση του ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στη από 25/09/2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σχετικά με τα διαπιστωθέντα ελλείμματα. Ως εκ τούτου, παρά το γεγονός ότι το ποσοστό απομείωσης σε σχέση με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας ανέρχεται σε 1,44% και κατά την κοινή λογική δικαιολογείται κάποια φθορά, ωστόσο σε κάθε περίπτωση όπως έχει κριθεί και νομολογιακά θα πρέπει να υφίσταται το νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, σύμφωνα με το οποίο να επαληθεύεται το μέγεθος των ποσοτικών ελλειμμάτων, δεδομένου μάλιστα ότι το μέγεθος των εν λόγω ελλειμμάτων στην υπό κρίση χρήση αποτελεί καθοριστικό παράγοντα προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της (δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη 119.145,93 ευρώ).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία 15/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και συγκεκριμένα

α) την αποδοχή αυτής ως προς τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και την ακύρωση της εν λόγω πράξης και

β) Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 και την τροποποίησης της εν λόγω πράξης ως κάτωθι:

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Κατόπιν αυτών οι λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	327.270,15
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	28.825,22
Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης	298.444,93

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογικά κέρδη χρήσης	14.335,87	14.335,87	14.335,87	
Λογιστικές διαφορές βάσει αρχικής δήλωσης	98.397,77	98.397,77	98.397,77	
Λογιστικές διαφορές βάσει τροποποιητικών δηλώσεων ν.4512/2018	6.412,29	6.412,29	6.412,29	
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		327.270,15	298.444,93	298.444,93
Σύνολο φορολογητέων κερδών	119.145,93	446.416,08	417.590,86	298.444,93

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	119.145,93	446.416,08	417.590,86	298.444,93
(α) Φόρος που αναλογεί	30.977,94	116.068,18	108.573,62	77.595,68
(β) Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	42,00	42,00	42,00	
(γ) Άθροισμα (α) + (β)	31.019,94	116.110,18	108.615,62	77.595,68
(δ) μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	-32.042,59	-32.042,59	-32.042,59	
(ε) Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσης	23.482,09	23.482,09	23.482,09	
(στ) Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	42,00	42,00	42,00	
(ζ) Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	8,40	8,40	8,40	
(η) Τέλος Επιτηδεύματος ν. 3986/2011	800,00	800,00	800,00	
Άθροισμα (γ) έως (η)	23.309,84	108.400,08	100.905,52	77.595,68

πλέον: πρόσθετος φόρος (παρ. 17 αρ. 72 ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας		77.951,17	71.085,41	71.085,41
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	23.309,84	186.351,25	171.990,93	148.681,09

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Α. Καταθέσεις, αναλήψεις & δοσολ/κοί λογ/σμοί	0,00	1.200.000,00	0,00	0,00
Συνολική αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο	0,00	1.200.000,00	0,00	0,00
Τέλος Χαρτοσήμου περιπτ. Α' 1,00%	0,00	12.000,00	0,00	0,00
Σύνολο τελών χαρτοσήμου	0,00	12.000,00	0,00	0,00
Εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	0,00	2.400,00	0,00	0,00
Σύνολο τέλους χαρτοσήμου & εισφοράς ΟΓΑ	0,00	14.400,00	0,00	0,00
πλέον: πρόσθετος φόρος τέλους χαρτοσήμου αρ. 49 ν. 4509/2017	0,00	10.993,20	0,00	0,00
πλέον: πρόσθετος φόρος ΟΓΑ χαρτοσήμου αρ. 49 ν. 4509/2017	0,00	2.198,64	0,00	0,00
Σύνολο προστίμου και τόκων τέλους και ΟΓΑ	0,00	13.191,84	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	27.591,84	0,00	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
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