



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 21/10/2019

Αριθμός απόφασης:2899

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/05/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, **ΑΦΜ**, και με διακριτικό τίτλο με έδρα στη, κατά των παρακάτω **οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. :**

-Της υπ' αριθ./**09-04-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014,

-Της υπ' αριθ./**09-04-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015,

-Της υπ' αριθ./**09-04-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

-Της υπ' αριθ./**09-04-2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 56 ν. 4174/2013) για το φορολογικό έτος 2016,

- Της υπ' αριθ./09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014,
- Της υπ' αριθ./09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015,
- Της υπ' αριθ./09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016
- Της υπ' αριθ./09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2014,
- Της υπ' αριθ./09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2015,
- Της υπ' αριθ./09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2016, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/05/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού **1.583,51 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού **84.815,07 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας η διαφορά μεταξύ δηλωθέντος πιστωτικού ποσού 539.716,07 ευρώ και πιστωτικού ποσού βάσει ελέγχου 534.438,07 ευρώ, ήτοι ποσό **5.278,00 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 56 ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.3 του Κ.Φ.Δ. πρόστιμο συνολικού ποσού **709,00 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού **135,50 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 11.572,67 πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 5.029,60 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **16.602,27 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 199,86 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 99,93 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **299,79 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλος χαρτοσήμου ποσού 1.442,02 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 288,40 ευρώ, πλέον πρόσθετο τέλος χαρτόσημο άρθρων 54, 58 ν.4174/2013 ποσού 1.112,68 ευρώ, πλέον πρόσθετο τέλος ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρων 54, 58 ν.4174/2013 ποσού 222,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.065,63 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλος χαρτοσήμου ποσού 2.837,41 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 567,48 ευρώ, πλέον πρόσθετο τέλος χαρτόσημο άρθρων 54, 58 ν.4174/2013 ποσού 2.181,43 ευρώ, πλέον πρόσθετο τέλος ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρων 54, 58 ν.4174/2013 ποσού 436,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **6.022,61 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλος χαρτοσήμου ποσού 210,00 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 42,00 ευρώ, πλέον πρόσθετο τέλος χαρτόσημο άρθρων 54, 58 ν.4174/2013 ποσού 416,67 ευρώ, πλέον πρόσθετο τέλος ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρων 54, 58 ν.4174/2013 ποσού 83,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **752,00 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρων, τελών και προστίμων καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 19/03/2019 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, τελών χαρτοσήμου και επιβολή προστίμου άρθρου 56 ν.4174/2013. του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

A) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές από τις οποίες αμφισβητούνται από την προσφεύγουσα εταιρεία εκείνες που στον παρακάτω

πίνακα εμφανίζονται με την ένδειξη (1-5) και οι προβαλλόμενοι λόγοι επ' αυτών παρατίθενται αναλυτικά παρακάτω κατά την εξέταση της κάθε μίας λογιστικής διαφοράς ξεχωριστά.

Λογαριασμός	Περιγραφή	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2014	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2015	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2016	
	Λογαριασμού				
Α.ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ					
61-90-01-0000	Αμοιβές τρίτων μη υποκ. σε παρακρ. φόρου		42.683,84		(1α)
61-90-01-0000	Αμοιβές τρίτων μη υποκ. σε παρακρ. φόρου		32.562,00		(1β)
ΣΥΝΟΛΟ 61-90-01-000			75.245,84		
61-90-02-9000	Αμοιβές τρίτων μη υποκ.σε παρακρ. φόρου Τεχνολογ.		150.000,00		(2)
63-98-00-0099	Λοιποί φόροι		16.666,67		(3)
64-98-00-0002	Δικαστικά & έξοδα εξώδ. εγγράφων ANEY ΦΠΑ		33.333,34		(3)
	Δαπάνες έρευνας & ανάπτυξης ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ		11.369,92		(4)
66-05-00-0003	Αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκρ/των		0,00	3.225,00	(5)
Β.ΜΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ					
63-98-00-0002	Φόρος ακίνητης περιουσίας Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.	132,00	0,00		
64-98-20-0001	Εισφορές στον Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε.		5.850,00		
82-00-00-0006	Εισφορές ασφαλιστικών ταμείων προηγ.χρ.	2.339,37	0,00		
66-06-00-0017	Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργανώσεως		0,00	14.975,00	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		2.471,37	292.465,77	18.200,00	

Β) Ως προς το ΦΠΑ

Σε συνέχεια της λογιστικής διαφοράς που διαπιστώθηκε στον έλεγχο του εισοδήματος με την ένδειξη (1α) ύψους **42.683,84 Ευρώ** που αφορά αμοιβές τρίτων και ειδικότερα της εταιρείας ο έλεγχος απέρριψε και το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ. Πέραν των όσων αναφέρονται στους προβαλλόμενους λόγους ως προς το εισόδημα η προσφεύγουσα εταιρεία, επικαλείται και την ΠΟΛ 1003/2011, σύμφωνα με την οποία χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου είναι ο χρόνος διαπίστωσης του ελαττώματος ακόμα και σε μεταγενέστερη χρήση και με βάση το χρονικό σημείο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου καθορίζεται και το εφαρμοστέο νομικό καθεστώς.

Γ) Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου

Όσον αφορά την προκαταβολή μισθού προς τον κο, ακόμα και να θεωρηθεί ως δάνειο, τούτο αφορά μόνο το ποσό που δεν εξοφλήθηκε εντός του ίδιου μήνα

(Σεπτέμβριος 2016). Ως εκ τούτου κακώς επιβλήθηκε χαρτόσημο στο ποσό των 7.000 ευρώ.

Όσον αφορά τις συναλλαγές με την, ο έλεγχος (**Σελ. οικείας έκθεσης ελέγχου 19, 21**) τελείως αόριστα αναφέρει ότι το ποσό των 69.601,36 ευρώ καθώς και στην επόμενη χρήση το ποσό των 51.477,04 ευρώ που εμφανίζεται ως πίστωση στα βιβλία της προσφεύγουσας, είναι εκτός των συμβατικών υποχρεώσεων προς την εν λόγω Ως εκ τούτου δεν οφειλόταν χαρτόσημο.

A) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

A1. Φορολογικό έτος 2015

1α.Ως προς την λογιστική διαφορά ποσού ύψους 42.683,84 Ευρώ στον λογαριασμό 61.90.01.0000 «Αμοιβές τρίτων μη υποκ. σε παρακρ. Φόρου» που αφορά αμοιβές τρίτων και ειδικότερα της εταιρείας (σελ. 120 οικείας έκθεσης ελέγχου)

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. (νυν Α.Α.Δ.Ε.) ΠΟΛ 1113/2015 με θέμα : «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν . 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» ορίζεται:

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 , σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Αρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

*1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** τα ακόλουθα κριτήρια,*

με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε **πραγματική συναλλαγή**, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν **αθροιστικά** τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Επειδή στα **άρθρα 8 & 11 παρ.2 (β) του ν.4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται:

«Άρθρο 8

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

Άρθρο 11

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

2. Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.».

Επειδή η «αρχή του δεδουλευμένου» συνιστά διαχρονική βασική λογιστική αρχή, σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις των συναλλαγών μίας οικονομικής μονάδας, καταχωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της «όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά» [Παράρτημα Α, Ορισμοί του Ν 4308/2014].

Επειδή στην απόφαση της **Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1261/2015** «Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» και συγκεκριμένα στην παρ.12 αυτής αναφέρεται:

«12. Στο τέλος της παραγράφου 11.2.4 προστίθενται δύο εδάφια και οι περιπτώσεις (α) και (β) ως ακολούθως: «Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου.»

13. Στην ίδια παράγραφο 11.2.4 μετά το παράδειγμα 11.2.1 προστίθεται το παράδειγμα 11.2.2 ως ακολούθως:

«Παράδειγμα 11.2.2 - Χρόνος έκδοσης παραστατικού πώλησης σε συνεχιζόμενη υπηρεσία. Μαθητής εγγράφεται σε εκπαιδευτήριο για να παρακολουθήσει την 2α Γυμνασίου στις 5 Σεπτεμβρίου 20Χ1 με συνολικό κόστος ευρώ 10.000. Βάσει της σύμβασης, ο μαθητής καταβάλλει έναντι του συνολικού τιμήματος ευρώ 1.000 με την εγγραφή, ευρώ 3.000 στις 30 Νοεμβρίου, ευρώ 3.000 στις 10 Μαρτίου, ευρώ 1.000 στις 5 Μαΐου και ευρώ 2.000 στις 20 Ιουνίου.

Με βάση τα δεδομένα, το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι της 15 Ιουλίου 20Χ2 καθόσον η υπηρεσία βάσει της σύμβασης ολοκληρώνεται στις 20 Ιουνίου, οι δε καταβολές έχουν γίνει έναντι του συνολικού τιμήματος, δηλαδή ήταν προκαταβολές. Συνεπώς, δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού πώλησης για τις ενδιάμεσες εισπράξεις.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα επιχείρηση στα πλαίσια της από 05.12.2014 συναφθείσας σύμβασης με την εταιρεία ανέλαβε την εκπόνηση του έργου

Στα πλαίσια της ανωτέρω σύμβασης με την εταιρεία, η προσφεύγουσα με την από 02.01.2015 συναφθείσα σύμβαση ανέθεσε στην εταιρεία την παροχή των κάτωθι αναφερόμενων, στο άρθρο 2, Υπηρεσιών:

-Υπηρεσίες έρευνας πεδίου (στο ύπαιθρο) και επιβεβαίωσης / επικαιροποίησης των περιουσιακών στοιχείων, με βάση τα στοιχεία και τα δεδομένα που θα χορηγηθούν από την στην και σύμφωνα με τις απαιτήσεις και τις προδιαγραφές της, όπως απορρέουν από την Κύρια Σύμβαση.

-Σύνταξη των απαιτούμενων κατά την ελληνική νομοθεσία τοπογραφικών διαγραμμάτων για την υπογραφή συμβολαίων αγοραπωλησίας ή / και δουλείας ή / και μίσθωσης με τους ιδιοκτήτες των, με βάση τα στοιχεία και τα δεδομένα που θα χορηγηθούν από την στην και σύμφωνα με τις απαιτήσεις και τις προδιαγραφές της, όπως απορρέουν από την Κύρια Σύμβαση.

-Έρευνα τίτλων (σε βάθος εικοσαετίας) από δικηγόρο στα αρμόδια κατά τόπους Υποθηκοφυλακεία και έκδοση βεβαίωσης σχετικά με την ανωτέρω έρευνα από το δικηγόρο που την εκτέλεσε προ της υπογραφής των με βάση τα στοιχεία και τα δεδομένα που θα χορηγηθούν από την στην και σύμφωνα με τις απαιτήσεις και τις προδιαγραφές της, όπως απορρέουν από την Κύρια Σύμβαση.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 της εν λόγω σύμβασης:

Με τη λήξη της παρούσης, η οφείλει να παραδώσει στην τα κάτωθι παραδοτέα στοιχεία:

Τα διαγράμματα και τις αναφορές (report) επικειμένων όπως αυτά θα συμπληρωθούν και θα διορθωθούν κατά την εκπόνηση των εργασιών στο ύπαιθρο, στα οποία θα επισημαίνονται και θα

επιβεβαιώνονται με χειρόγραφες σημειώσεις τα ευρεθέντα στοιχεία που αφορούν τα επικείμενα των θιγόμενων γεωτεμαχιών

Τα ψηφιακά αρχεία (σε μορφή dwg και pdf) των τοπογραφικών διαγραμμάτων, με τα σχετικά υπομνήματα

Τις βεβαιώσεις για τις έρευνες τίτλων υπογεγραμμένες από τους δικηγόρους που τις εκτέλεσαν.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 της εν λόγω σύμβασης:

α) η αμοιβή που οφείλεται στην για την παροχή των αναφερόμενων στο άρθρο 2 υπηρεσιών συμφωνείται το ποσό των **200.000,00€ (Αμοιβή**)

γ) η τιμολόγηση της Αμοιβής συμφωνείται ότι θα πραγματοποιείται κάθε μήνα ως εξής:

1η : Ιανουάριος 2015 τιμολόγηση αμοιβής ύψους **50.000,00**

2η : Φεβρουάριος 2015 τιμολόγηση αμοιβής ύψους **50.000,00**

3η : Μάρτιος 2015 τιμολόγηση αμοιβής ύψους **25.000,00**

4η : Απρίλιος 2015 τιμολόγηση αμοιβής ύψους **25.000,00**

5η : Μάιος 2015 τιμολόγηση αμοιβής ύψους **25.000,00**

6η : Ιούνιος 2015 τιμολόγηση αμοιβής ύψους **25.000,00**

ε) Σε περίπτωση αμφισβήτησης των χρεώσεων του τιμολογίου, η εξοφλεί το τιμολόγιο κατά το αμφισβητούμενο μέρος του και κοινοποιεί τις αντιρρήσεις της στην εντός τριάντα (30) Ημερολογιακών Ημερών από την ημερομηνία παραλαβής του, εκθέτοντας γραπτώς τους λόγους για τους οποίους διαφωνεί με τα σχετικά ποσά

Στις ανωτέρω αμοιβές δεν περιλαμβάνεται ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι μέχρι τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου εκδόθηκαν τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία και διενεργήθηκαν οι κάτωθι πληρωμές στην εταιρεία για παρασχεθείσες υπηρεσίες βάσει της από 02.01.2015 συναφθείσας σύμβασης:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Λογαριασμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
10/02/2015	ΤΠΥ1	50-00-00-0673	.....	Παροχή υπηρεσίας βάσει της από 02.01.2015 μεταξύ μας σύμβασης	0,00	61.500,00
10/02/2015	EXTRAIS	38-03-00-0001	.....	.....	61.500,00	
05/03/2015	ΤΠΥ2	50-00-00-0673	.....	Παροχή υπηρεσίας βάσει της από 02.01.2015 μεταξύ μας σύμβασης	0,00	61.500,00
05/03/2015	EXTRAIS	38-03-00-0001	.....	.....	20.000,00	
05/06/2015	ΤΠΥ4	50-00-00-0673	.....	Παροχή υπηρεσίας βάσει της από 02.01.2015 μεταξύ μας σύμβασης	0,00	61.500,00
03/06/2015	EXTRAIS	38-03-00-0001	.....	.....	20.000,00	
05/06/2015	EXTRAIS	38-03-00-0001	.....	.....	21.500,00	
08/06/2015	EXTRAIS	38-03-00-	.....	.....	5.000,00	

	S	0001				
16/11/2015	EXTRAIS	38-03-00-0001	.....	.....	600,00	
29/12/2015	ΤΠΥ11	50-00-00-0673	.....	Παροχή υπηρεσίας βάσει της από 02.01.2015 μεταξύ μας σύμβασης	0,00	14.760,00
31/12/2015	EXTRAIS	38-03-00-0001	.....	.....	0,11	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗ 2015					128.600,11	199.260,00
31/03/2016	ΤΠΥ17	50-01-01-0673	.....	.....	0,00	12.300,00
21/04/2016	EXTRAIS	38-02-00-0001	.....	.....	3.300,00	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗ 2016					3.300,00	12.300,00
09/03/2018	EXTRAIS	38-02-00-0001	.....		12.400,00	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗ 2018					12.400,00	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ					144.300,11	211.560,00

Επειδή ως προς την πορεία των εργασιών της προαναφερθείσας σύμβασης βάσει των σχετικών πρωτοκόλλων παραλαβής παράδοσης, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«Σύμφωνα με το από 19.11.2015 Πρωτόκολλο

Ο κάτωθι υπογεγραμμένος, ως Νόμιμος Εκπρόσωπος της εταιρείας, παραδίδω σήμερα 19/11/2015 στην εταιρεία με δ.τ., τα ακόλουθα παραδοτέα, δυνάμει της από 2/1/2015 μεταξύ μας Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών:

- Έντυπα, χάρτες και σημειώσεις πεδίου καθώς και ορθοφωτοχάρτες πάνω στους οποίους έχουν συμπληρωθεί και επικαιροποιηθεί χειρόγραφα τα επικείμενα που βρέθηκαν στο ύπαιθρο,

Σύμφωνα με το από 25.05.2017 Πρωτόκολλο

Ο κάτωθι υπογεγραμμένος, ως Νόμιμος Εκπρόσωπος της εταιρείας, παραδίδω σήμερα 25/5/2017 στην εταιρεία με δ.τ., τα ακόλουθα παραδοτέα, δυνάμει της από 2/1/2015 μεταξύ μας Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών:

- Τοπογραφικά διαγράμματα για σύνταξη συμβολαίων στους παραπάνω Νομούς.

Συνημμένα επί των ανωτέρω αναφερόμενων πρωτοκόλλων παράδοσης – παραλαβής, επιδόθηκαν στον έλεγχο **επιμετρήσεις των παραδοτέων**, βάσει της από 02.01.2015 συναφθείσας σύμβασης, ως κάτωθι:

Πρωτόκολλο Παράδοσης Παραλαβής	Επιμέτρηση Παραδοτέων	Αναλογίων Φ.Π.Α. 23%	Σύνολο
19.11.2015	44.516,16€	10.238,72 €	54.754,88 €
25.05.2017	72.800,00€	16.744,00 €	89.544,00 €
Σύνολο	117.316,16€	26.982,72 €	144.298,88 €

iii) Μη Πραγματοποιημένες Συναλλαγές

Από την ελεγχόμενη επιχείρηση παραλήφθηκε σε φωτοαντίγραφο η από **16.07.2018 Εξώδικη Διαμαρτυρία – Δήλωση – Καταγγελία της κατά της εταιρείας**, σύμφωνα με την οποία:

«Σύμφωνα με την από 02.01.2015 σύμβαση παροχής υπηρεσιών, καταρτίστηκε ανάμεσά μας η σύμβαση με την οποία αναλάβατε εντός προβλεπόμενου συμβατικά χρονικού διαστήματος την εκπόνηση των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως αυτές ορίζονται ρητά στα άρθρα 2 Αντικείμενο Σύμβασης και 3 Εκτελεστικότητα – Παράδοση της ανωτέρω σύμβασης.

Δυστυχώς όμως μέχρι σήμερα εκτελέσατε και παραδώσατε στην εταιρεία μας μόνο ένα μέρος από τις συμφωνημένες υπηρεσίες και συγκεκριμένα:

α) τα τοπογραφικά διαγράμματα, όπως προκύπτει από το με ημερομηνία 25.05.2017 πρωτόκολλο παράδοσης παραλαβής και

β) τα έντυπα, χάρτες και σημειώσεις πεδίου, καθώς και ορθοφωτοχάρτες, όπως προκύπτει από το με ημερομηνία 19.11.2015 πρωτόκολλο παράδοσης παραλαβής,

ενώ έχετε αθετήσει την συμβατική υποχρέωση που είχατε αναλάβει αναφορικά με την διενέργεια έρευνας των τίτλων ιδιοκτησίας των επηρεαζόμενων από τη διέλευση του, προκειμένης της υπογραφής συμβολαίων αγοραπωλησίας ή δουλείας και παράδοση υπογεγραμμένων βεβαιώσεων από τους εκάστοτε δικηγόρους που διενήργησαν την έρευνα, σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 3 της από 02.01.2015 σύμβασης.

Για την αντισυμβατική αυτή συμπεριφορά σας διαμαρτυρόμαστε εντονότατα και σας δηλώνουμε ότι με την παρούσα καταγγέλλουμε μονομερώς την από 02/01/2015 υπογεγραμμένη ανάμεσα μας σύμβαση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 6 (β) αυτής από την επίδοση της παρούσας.

ΕΠΕΙΔΗ γνωρίζετε ότι σας έχουμε ήδη καταβάλει την προβλεπόμενη από τη σύμβαση αμοιβή για τις υπηρεσίες που εκτελέσατε και τα στοιχεία που παραδώσατε. Ειδικότερα, όπως γνωρίζετε σας έχουμε καταβάλει μέχρι σήμερα συνολικά **το ποσό των 117.317,16€ (144.300,11€ με ΦΠΑ 23%), που αφορά στην παράδοση των υπό στοιχ. (α) και (β) τμημάτων του έργου, ενώ ποσό Ευρώ 52.499,89€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ), το οποίο μας έχετε τιμολογήσει και αφορά μέρος των υπηρεσιών έρευνας τίτλων, τις οποίες ουδέποτε μας παραδώσατε, κατά τα ως άνω, δεν σας έχει καταβληθεί.**

ΕΠΕΙΔΗ ενώ σας οχλήσαμε κατά τη λήξη της συμβατικής διάρκειας της επίμαχης σύμβασης, τάσσοντας σας την προβλεπόμενη προθεσμία, προκειμένου να συμμορφωθείτε με τις συμβατικές σας υποχρεώσεις και να ολοκληρώσετε τις υπηρεσίες, παραδίδοντας τα παραδοτέα στοιχεία, ουδεμία ανταπόκριση δείξατε και ως εκ τούτου προέβημεν στην εκτέλεση των υπηρεσιών με ίδια μέσα, λόγω και του πιεστικού χρονοδιαγράμματος του έργου,

ΕΠΕΙΔΗ κατόπιν των ανωτέρω ουδεμία άλλη οικονομική υποχρέωση και εκκρεμότητα υφίσταται ανάμεσά μας απορρέουσα από την ανωτέρω σύμβαση, **καθώς ουδέποτε εκπληρώσατε την συμβατική υποχρέωσή σας αναφορικά με την παράδοση των υπογεγραμμένων βεβαιώσεων έρευνας τίτλων ιδιοκτησίας (άρθρα 2 σύμβασης σημείο 3ο).**

Κατόπιν των ανωτέρω, η εταιρεία εξέδωσε προς την ελεγχόμενη επιχείρηση Πιστωτικό Τιμολόγιο ως κάτωθι:

α/α	Παραστατικό	Αρ.	Ημ/νία	Ποσό	ΦΠΑ 24%	Περιγραφή
1	Π.Τ.	1	17/07/2018	42.338,62	10.161,27	Μη παρασχεθείσες υπηρεσίες βάσει της μεταξύ μας σύμβασης και της από 16/07/2018 εξώδικης πρόσκλησής σας

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ενώ ελήφθησαν φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 160.000,00€, τα αναφερόμενα βάσει της από 02.01.2015 σύμβασης παροδοτέα, επιμετρήθηκαν στο ύψος των 117.316,16€. Ως εκ τούτου, η προκύπτουσα διαφορά των 42.683,84€, που επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης του 2015, αντιστοιχεί σε υπηρεσίες που δεν παρασχέθηκαν προς την προσφεύγουσα εταιρεία, και για το λόγο αυτό, βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καταλογίζονται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, ως προς τον βασικό προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι ο οριστικός χρόνος διαπίστωσης των ελαττωμάτων και αθέτησης της σύμβασης ήταν την 16/07/2018 (κατόπιν της έναρξης του ελέγχου (21-05-2018)) και ύστερα από τρία χρόνια από τη λήξη της σύμβασης (30-06-2015), με την από 16-07-2018 εξωδικαστική διαμαρτυρία, αναφέρεται ότι:

1) Η προμηθεύτρια εταιρεία αθέτησε τον τρίτο όρο της σύμβασης που σύναψε με την προσφεύγουσα και δεν διενέργησε έρευνα των τίτλων ιδιοκτησίας των επηρεαζόμενων από, προκειμένης της υπογραφής συμβολαίων αγοραπωλησίας ή δουλείας και παράδοση υπογεγραμμένων βεβαιώσεων από τους εκάστοτε δικηγόρους που διενήργησαν την έρευνα, σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 3 της από 02-01-2015 σύμβασης.

2) Η λήξη της σύμβασης ορίστηκε στις 30-06-2015 χωρίς δυνατότητα επέκτασης ή τουλάχιστον χωρίς τη γραπτή σύμφωνη γνώμη των συναλλασσομένων, που δεν υφίσταται,

3) Η προσφεύγουσα εταιρεία ήδη από τον 6ο του 2015 ανέλαβε με δικά της μέσα την εκτέλεση των υπηρεσιών που αθέτησε η προμηθεύτρια εταιρεία. Ως εκ τούτου από τον έλεγχο προέκυψε ότι ήδη από τον 6ο του 2015 ήταν γνωστό στην προσφεύγουσα ότι τα αποτελέσματα της χρήσης του 2015 επιβαρύνθηκαν με δαπάνες που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω αθέτησης συμβατικών υποχρεώσεων από την πλευρά της προμηθεύτριας εταιρείας.

Βάσει των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων διαπιστώνεται ότι ο τρόπος τιμολόγησης του συγκεκριμένου έργου εντός των φορολογικών ετών 2015 και 2016 είχε καθαρά ταμειακή βάση (αξία παραδοτέων μέχρι 19/11/2015 με ΦΠΑ 54.754,88 ευρώ, αξία τιμολογήσεων μέχρι 19/11/2015 184.500,00 ευρώ) χωρίς να συσχετίζεται με την πορεία των παρασχεθεισών υπηρεσιών, όπως προβλέπεται στις διατάξεις των ΕΛΠ και της φορολογικής νομοθεσίας.

Συνεπώς για το εν λόγω έργο, έχουν αναγνωρισθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία, εντός του φορολογικού έτους 2015, δαπάνες οι οποίες αφορούν σε τιμολογήσεις που δεν αντιστοιχίζονται με παρασχεθείσα υπηρεσία (διαφορά τιμολογηθείσας αξίας έργου και επιμετρηθείσας παραδοτέας αξίας) γεγονός το οποίο δεν αμφισβητείται από τα συμβαλλόμενα μέρη καθώς το εν λόγω προκύπτει σαφώς από την παράθεση των πραγματικών δεδομένων, πρωτόκολλα παραλαβής, αθέτηση όρων σύμβασης και εξώδικη διαμαρτυρία βάσει της οποίας μεταγενέστερα συμφωνείται ότι δεν έχουν παρασχεθεί οι προβλεπόμενες από την σύμβαση υπηρεσίες και για τον λόγο αυτό το αντίστοιχο μέρος του τιμήματος της σύμβασης που τιμολογήθηκε χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί οι αντίστοιχες υπηρεσίες και δεν εξοφλήθηκε, τακτοποιήθηκε μέσω έκδοσης του ως άνω πιστωτικού τιμολογίου.

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα ΠΟΛ 1261/2015, οι συναλλαγές σύμφωνα με τις οποίες καταβάλλονται κάθε φορά χρήματα βάσει της σύμβασης χωρίς να συσχετίζονται με αξία παρασχεθεισών υπηρεσιών καταχωρούνται ως προκαταβολές και δεν εκδίδεται τιμολόγιο αλλά απόδειξη πληρωμής ήτοι ενημερώνεται λογαριασμός απαίτησης και όχι δαπάνης. Ενώ για κάθε γεγονός που διαπιστώνεται μέσα στην υπό κρίση χρήση και τροποποιεί τα δεδομένα αυτής προβλέπεται να αναγνωρισθεί στην χρήση που αφορά.

Συνεπώς τιμολογήθηκαν χωρίς να έχουν παρασχεθεί στο σύνολό τους αμοιβές συνολικής καθαρής αξίας 160.000,00 ευρώ, ενώ στο πλαίσιο αυτής της σύμβασης παρασχέθηκαν τελικώς υπηρεσίες καθαρής αξίας 117.316,16 ευρώ. Δεδομένου ότι από τις προαναφερθείσες διατάξεις βάσει της αρχής του δεδουλευμένου οι επιπτώσεις των συναλλαγών μίας οικονομικής μονάδας, καταχωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της όταν προκύπτουν (πραγματοποιούνται) ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του κατά την αναγνώρισης της δαπάνης το κριτήριο της αντιστοίχισης αυτής με πραγματική συναλλαγή και όχι με την ταμειακή διευθέτηση του έργου όπως αυτή τελικώς πραγματοποιήθηκε μεταγενέστερα.

1β. Ως προς την λογιστική διαφορά ποσού ύψους 32.562,00 ευρώ στον λογαριασμό 61.90.01.0000 «Αμοιβές τρίτων μη υποκ. σε παρακρ. Φόρου» που αφορά σε διαφορά λόγω μη εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων στο πλαίσιο της ενδοομιλικής τιμολόγησης με την εταιρεία (σελ. 120 οικείας έκθεσης ελέγχου)

Επειδή στο άρθρο 2 παρ.ζ του ν.4172/2013 ορίζεται:

«ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές,

μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.».

Επειδή στο άρθρο 50 παρ.1 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.».

Επειδή με την Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1144/2014 ορίζεται :

«Το κεφάλαιο Ζ΄ της ΠΟΛ 1097/2014 αντικαθίσταται ως εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ΄ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ -ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως:

Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

...

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών...»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο και συγκεκριμένα από τον ειδικότερο έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση διαπιστώθηκε ότι για συγκεκριμένη συναλλαγή με την συνδεδεμένη εταιρεία δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων και συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται:

«2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε τα κάτωθι δύο (2) Φ/Σ έκδοσης με ΑΦΜ αρμοδιότητας Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ:

Παραστατικό	Αρ.	Ημ/νία	Ποσό	ΦΠΑ	Περιγραφή
ΤΟΥ	437	20/08/2015	28.000,00	6.440,00	Αμοιβή για τοπογραφικές
ΤΠΥ	451	30/10/2015	28.000,00	6.440,00	Αμοιβή για τοπογραφικές εργασίες
ΣΥΝΟΛΟ			56.000,00	12.880,00	

Οι συναλλαγές δηλώθηκαν στις καταστάσεις ΜΥΦ αμφότερα από τους συναλλασσόμενους και η εξόφληση τους πραγματοποιήθηκε μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Από την ελεγχόμενη επιχείρηση τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου το από **02.07.2015** Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της ίδιας (Εργοδότης) και της επιχείρησης Μελέτες Ανάπτυξης και Συστήματα Πληροφοριών με δ.τ. (Υπεργολάβος), η οποία χαρακτηρίζεται ως συνδεδεμένο με την ελεγχόμενη πρόσωπο, σύμφωνα με το οποίο:

Άρθρο 1 – Αντικείμενο & Προδιαγραφές

Δια του παρόντος ο Εργοδότης (εν.) αναθέτει στον Υπεργολάβο και αυτός αποδέχεται όπως προβεί στην εκπόνηση των εργασιών στην περιοχή του Έργου για τις ανάγκες του έργου στην οποία συμμετέχει ο Εργοδότης σε συνεργασία με την εταιρεία (εφεξής καλούμενη Ανάδοχος) η οποία έχει υπογράψει σχετική σύμβαση με την (εφεξής Κύριος του Έργου).

Οι εργασίες θα εκτελεστούν στο ύπαιθρο και γραφείο του Υπεργολάβου ο οποίος θα χρησιμοποιήσει δικό του εξοπλισμό και μέσα. **Η εκτέλεση των εργασιών θα γίνει σύμφωνα με τις προδιαγραφές που συνοδεύουν την προκήρυξη του έργου** Ειδικότερα ο Υπεργολάβος θα προβεί σύμφωνα με τις οδηγίες του εργοδότη σε ότι αφορά Οι εργασίες θα εκτελεστούν με προσωπικό και με δαπάνες του Υπεργολάβου. Ο Εργοδότης υποχρεούται να διαθέσει στον Υπεργολάβο όλα τα απαιτούμενα για την εκτέλεση των εργασιών στοιχεία όπως

Άρθρο 2 – Αμοιβή του Υπεργολάβου – Τρόπος Πληρωμής

Για τις προαναφερθείσες εργασίες ο Εργοδότης θα καταβάλει στον Υπεργολάβο ως αμοιβή το κατ' αποκοπή ποσό των 280€ Η προϋπολογιζόμενη αμοιβή των εργασιών της παρούσης σύμβασης ανέρχεται στο ποσό των 100.000,00€ ευρώ πλέον ΦΠΑ.

....

Η πιο πάνω αμοιβή είναι δυνατόν να αυξηθεί με συμπληρωματική σύμβαση ή να μειωθεί σε περίπτωση που ο Υπεργολάβος αδυνατεί να ανταποκριθεί στο χρονοδιάγραμμα των εργασιών, στις απαιτήσεις των προδιαγραφών εκπόνησης της μελέτης, ή στον όγκο των προς εκτέλεση εργασιών.

Άρθρο 7 – Διάρκεια – Ισχύς & Παραδοτέα

Η παρούσα σύμβαση άρχεται να ισχύει από την υπογραφή της και για έξι μήνες, ήτοι μέχρι τις 1/11/2015. Για οποιαδήποτε τροποποίηση ή παράταση της ισχύος ή της διάρκειας της παρούσης απαιτείται έγγραφη συμφωνία.

Ο Υπεργολάβος θα παραδώσει στον Ανάδοχο τα ακόλουθα στοιχεία, **σύμφωνα με τις προδιαγραφές και τη μορφή που ορίζονται από τα τεύχη προδιαγραφών της**

.....

Από την ελεγχόμενη επιχείρηση τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου η από **20.02.2014 Σύμβαση** Υπεργολαβίας μεταξύ της ίδιας (**Υπεργολάβος**) και της επιχείρησης, σύμφωνα με την οποία της ανατέθηκαν οι κάτωθι εργασίες :

Μέτρηση εντός των περιοχών που καλύπτονται από τη σύμβαση με ιδίους πόρους και δικά της έξοδα,

Εκπόνηση του σχεδίου ποιοτικού ελέγχου του έργου στην Ελληνική γλώσσα, με βάση τις απαιτούμενες πληροφορίες που θα παρέχει η εταιρεία στα Αγγλικά,

Μετάφραση στα Ελληνικά όλων των παραδοτέων του έργου (έγγραφα, διαγράμματα κ.λπ.), τα οποία θα παρασχεθούν από την Εταιρεία στα Αγγλικά,

Παροχή βοήθειας στην εταιρεία στη διαχείριση του έργου στην Ελλάδα. Η βοήθεια θα περιλαμβάνει μεταξύ άλλων την επικοινωνία και διαβούλευση με τον εργοδότη και την εκπροσώπηση της εταιρείας στις συνεδριάσεις, δεδομένου ότι η εταιρεία θα είναι υποχρεωμένη βάσει των όρων της σύμβασης να είναι παρούσα στην Ελλάδα κατά την εκτέλεση των εργασιών του έργου με δικά της μέσα και προσωπικό, όταν αυτό είναι απαραίτητο. Θα απαιτείται να συμμετέχει σε συναντήσεις με τον εργοδότη, να στέλνει επεξηγηματικό υλικό όποτε απαιτείται, και να βοηθήσει με την αλληλογραφία πάντων σε τεχνικά ζητήματα κ.λπ.

Εάν η εταιρεία λάβει τη σύμβαση τότε η εταιρεία θα ανταμείψει τον υπεργολάβο με αμοιβή ύψους **150.000,00€** για τις υπηρεσίες που καθορίζονται στο άρθρο 1 της εν λόγω συμφωνίας

Η ανταμοιβή χωρίζεται σε δύο μέρη:

Το πρώτο ύψους 30.000,00€ πλέον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που καθορίζονται στο άρθρο 1 περίπτωση 1, και

Το δεύτερο ύψους 120.000,00€ πλέον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που καθορίζονται στο άρθρο 1 περιπτώσεις 2 μέχρι 4, ήτοι την εκπόνηση του σχεδίου ποιοτικού ελέγχου, την μετάφραση στα Ελληνικά και την παροχή βοήθειας στην εταιρεία για τη διαχείριση του έργου.

Από τα ανωτέρω συνάγονται τα κάτωθι συμπεράσματα:

Η αμοιβή της ελεγχόμενης επιχείρησης από την εταιρεία, για το τμήμα του έργου προκύπτει κατ' αποκοπή ανά με $30.000,00/256 = 117,19€$.

Η αμοιβή από την ελεγχόμενη επιχείρηση στην εταιρεία για το έργο, **(που ουσιαστικά πρόκειται για τη,)** ορίστηκε ίση με **280,00€**, ήτοι παρουσιάζει σημαντική απόκλιση ύψους **162,81€ ή 238,93%** σε σχέση με την αντίστοιχη αμοιβή των **117,19€** που λαμβάνει η ελεγχόμενη βάσει της κύριας σύμβασης με τον εργοδότη, για τις ίδιες εργασίες,

Από την περιγραφή των φορολογικών στοιχείων και από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προκύπτει ότι τα παραδοτέα από την αφορούν τη

Λαμβάνοντας υπ' όψη τα ανωτέρω, προκύπτουν τα κάτωθι:

A/A	Πλήθος Σημείων	Τιμολόγηση / Σημείο	Συνολική Αξία
1	200	117,19	23.438,00
2	200	280,00	56.000,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ			32.562,00

Το ανωτέρω ποσό των 32.562,00€, καταλογίζεται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά του

φορολογικού έτους 2015, προερχόμενο από μη ορθή εφαρμογή της τήρησης των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.».

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων καθώς είναι εσφαλμένη η μέθοδος που εφάρμοσε ο έλεγχος αν και δεν την κατονομάζει ρητά (σελ. 91-92). Ειδικότερα, γίνεται δεκτό ότι για να μπορέσουν να αξιοποιηθούν τα στοιχεία των συναλλαγών με ανεξάρτητες επιχειρήσεις, πρέπει οι συγκρινόμενες συναλλαγές να είναι ομοειδείς. Στην υπό κρίση περίπτωση, όμως, ο έλεγχος τελείως αόριστα και ανατιολόγητα κατέληξε ότι πρόκειται για ομοειδείς παροχές, χωρίς να λάβει υπόψη του α) ότι η εταιρεία είχε ένα συμβόλαιο υπηρεσιών από την μεγαλύτερου οικονομικού αντικειμένου και συνόλου υπηρεσιών, τμήμα μόνο του οποίου ανέθεσε τελικά υπεργολαβικά στην εταιρεία β) ότι η εταιρεία είχε μεγαλύτερη παραγγελία στην προσφεύγουσα εταιρεία και ως εκ τούτου ήταν εύλογο να υφίσταται καλύτερη τιμή, γ) ότι οι προσφερόμενες τιμές προς την πελάτη ανά είδος υπηρεσιών ήταν ενδεικτικές για την εταιρεία, εφόσον ανέλαβε συνολικά την εκπόνηση του έργου, οπότε και με την ανάθεση σε υπεργολάβο ενός τμήματος του έργου διασφάλισε την δημιουργία εύλογου κέρδους από την υπόψη σύμβαση δ) ότι είναι άλλο η μέτρηση και άλλο οι τοπογραφικές εργασίες λήψης και προσδιορισμού φωτοσταθερών σημείων και γ) το χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης των εργασιών που ανατέθηκαν στην υπεργολάβο, όταν τελικά αποφασίσθηκε από την εταιρεία η μη υλοποίηση με ίδιους πόρους και προσωπικό που είχε στην διάθεσή της, ήταν πολύ πιο σύντομο και ως εκ τούτου πιο δαπανηρό. Ειδικότερα, η εταιρεία είχε αρχικώς σχεδιάσει ότι θα το ολοκληρώσει με ίδιο δυναμικό, όμως, στην πορεία τούτο δεν κατέστη εφικτό και αναγκάστηκε να το αναθέσει στην αντισυμβαλλόμενη με υψηλή αλλά δίκαια αμοιβή προκειμένου να καταστεί δυνατή η υλοποίηση του έργου εμπροθέσμως και με τις απαιτούμενες προδιαγραφές.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, βάσει της από **20.02.2014** Σύμβασης Υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας (Υπεργολάβος) και της επιχείρησης, στο πλαίσιο ολοκλήρωσης του έργου ανατέθηκαν οι κάτωθι εργασίες :

1. εντός των περιοχών που καλύπτονται από τη σύμβαση με ίδιους πόρους και δικά της έξοδα,

2. Εκπόνηση του σχεδίου ποιοτικού ελέγχου του έργου στην Ελληνική γλώσσα,... με βάση τις απαιτούμενες πληροφορίες που θα παρέχει η εταιρεία στα Αγγλικά,

3. Μετάφραση στα Ελληνικά όλων των παραδοτέων του έργου (έγγραφα, διαγράμματα κ.λπ.), τα οποία θα παρασχεθούν από την Εταιρεία στα Αγγλικά,

4. Παροχή βοήθειας στην εταιρεία στη διαχείριση του έργου στην Ελλάδα.

Εάν η εταιρεία λάβει τη σύμβαση τότε η εταιρεία θα ανταμείψει τον υπεργολάβο με αμοιβή ύψους 150.000,00€ για τις υπηρεσίες που καθορίζονται στο άρθρο 1 της εν λόγω συμφωνίας

Η ανταμοιβή χωρίζεται σε δύο μέρη:

Το πρώτο ύψους 30.000,00€ πλέον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που καθορίζονται στο άρθρο 1 περίπτωση 1, και

Το δεύτερο ύψους 120.000,00€ πλέον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που καθορίζονται στο άρθρο 1 περιπτώσεις 2 μέχρι 4, ήτοι την εκπόνηση του σχεδίου ποιοτικού ελέγχου, την μετάφραση στα Ελληνικά και την παροχή βοήθειας στην εταιρεία για τη διαχείριση του έργου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία εν συνεχεία ανέθεσε στην συνδεδεμένη εταιρεία με το από **02.07.2015** Ιδιωτικό Συμφωνητικό την εκπόνηση των εργασιών **στην περιοχή του Έργου** και **για τις ανάγκες του Έργου αυτού. Το εν λόγω Έργο** έχει αναλάβει η προσφεύγουσα σε συνεργασία με την εταιρεία (εφεξής καλούμενη Ανάδοχος) η οποία έχει υπογράψει σχετική σύμβαση με την (Κύριος του Έργου).

Οι εργασίες θα εκτελεστούν στο ύπαιθρο και γραφείο του Υπεργολάβου ο οποίος θα χρησιμοποιήσει δικό του εξοπλισμό και μέσα. **Η εκτέλεση των εργασιών θα γίνει σύμφωνα με τις προδιαγραφές που συνοδεύουν την προκήρυξη του έργου σε ότι αφορά την**

Ο Υπεργολάβος θα παραδώσει στον Ανάδοχο τα ακόλουθα στοιχεία, **σύμφωνα με τις προδιαγραφές και τη μορφή που ορίζονται από τα τεύχη προδιαγραφών της**:

Για τις προαναφερθείσες εργασίες ο Εργοδότης θα καταβάλει στον Υπεργολάβο ως αμοιβή το κατ' αποκοπή ποσό των 280€ ανά Η προϋπολογιζόμενη αμοιβή των εργασιών της παρούσης σύμβασης ανέρχεται στο ποσό των 100.000,00€ ευρώ πλέον ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας και των σχετικών οδηγιών του ΟΟΣΑ, κατά τον έλεγχο της ενδοομιλικής τιμολόγησης και προκειμένου να εξασφαλισθεί ότι τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων αναζητούνται στοιχεία τιμολόγησης ομοειδών συναλλαγών με ανεξάρτητες επιχειρήσεις καταρχήν από το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης και εν συνεχεία από το εξωτερικό περιβάλλον αυτής.

Εν προκειμένω, το έργο που τιμολογήθηκε στα πλαίσια της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι το **ίδιο έργο** το οποίο έχει ήδη αποτιμηθεί με την **20.02.2014** Σύμβαση Υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της τρίτης επιχείρησης

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εν λόγω τιμολόγηση στην τρίτη επιχείρηση αφενός είναι ενδεικτική αφετέρου αφορά διαφορετικές υπηρεσίες και έγινε υπό διαφορετικές συνθήκες.

Ωστόσο αφενός πρόκειται για ανάθεση **ιδίου έργου**, με πλαίσιο εκτέλεσης βάσει συγκεκριμένων οδηγιών και προδιαγραφών της ίδιο με αυτό της από 20.02.2014 σύμβασης, αφετέρου δεν αποδείχθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση αφορά και άλλες υπηρεσίες πέραν των υπηρεσιών που σχετίζονται με την μέτρηση δεδομένου ότι στην σύμβαση της προσφεύγουσας εταιρείας με την συνδεδεμένη

..... παραδοτέα είναι στοιχεία που αφορούν την και συγκεκριμένα :

«Ο Υπεργολάβος θα παραδώσει στον Ανάδοχο τα ακόλουθα στοιχεία, σύμφωνα τα ακόλουθα στοιχεία, σύμφωνα με τις προδιαγραφές και τη μορφή που ορίζονται από τα τεύχη προδιαγραφών της

.....

Από την σύμβαση συνεπώς δεν προκύπτει ότι η συνδεδεμένη εταιρεία έχει παράσχει και άλλες υπηρεσίες πέραν των ανωτέρω που να αιτιολογούν την σημαντική απόκλιση στην τιμολόγηση του ίδιου έργου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει αναμφίβολα ότι δεν πρόκειται απλώς για ομοειδείς υπηρεσίες, αλλά για την ίδια καθαυτή εργασία που προβλέπεται ως συμβατική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας έναντι της αναδόχου και την οποία εν συνεχεία ανέθεσε υπεργολαβικά αυτούσια στην συνδεδεμένη

Η υπηρεσία είναι πανομοιότυπη και διακριτή στις αντίστοιχες συμβάσεις τόσο από άποψης αντικειμένου όσο και από άποψης αμοιβής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί διαφορετικής υπηρεσίας απορρίπτεται ως αβάσιμος και ορθώς ο έλεγχος λόγω της ταύτισης των εργασιών προέβη σε σύγκριση των αντίστοιχων τιμών οι οποίες σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να θεωρηθούν ενδεικτικές αλλά δεσμευτικές, καθώς δεν αναφέρεται από την προσφεύγουσα εταιρεία ότι τελικώς ακολουθήθηκε διαφορετική τιμολόγηση από αυτή των προαναφερόμενων συμβάσεων.

Η υπερδιπλάσια διαφορά της τιμής (κατά **162,81 ευρώ** (117,19-280,00) ή **238,93%**) με αντίστοιχη απόκλιση μεταξύ εσόδου και δαπάνης (**23.438,00-56.000,00**) είναι τέτοια που δεν τεκμηριώνεται από τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας .

2. Ως προς την λογιστική διαφορά ποσού ύψους 150.000,00 ευρώ στον λογαριασμό 61.90.02.9000 που αφορά αμοιβές τρίτων και ειδικότερα προς την εταιρεία για την ανάπτυξη λογισμικού στο πλαίσιο υλοποίησης της υπηρεσίας”(Σελ. 131 Έκθεσης Ελέγχου)

Επειδή στο παράρτημα Α του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται:

«Ανάπτυξη (development): Η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πλάνο ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset): Είναι ένα εξατομικεύσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις:

α) Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση,

β) Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset): Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (biological assets): Ζώοντα ζώα ή φυτά.

Έξοδο (Expense): Η μείωση των περιουσιακών στοιχείων (οικονομικών πόρων) ή η αύξηση των υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που οδηγεί σε μείωση της καθαρής θέσης, εκτός των μειώσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από διανομές στους ιδιοκτήτες της οντότητας.

Έρευνα (research): Η πρωταρχική και σχεδιασμένη έρευνα που αναλαμβάνεται με την προσδοκία απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και κατανόησης.

Ιδιοπαραγόμενα περιουσιακά στοιχεία (self-constructed assets): Περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από ένα τρίτο μέρος, είτε από κοινού από την οντότητα και ένα τρίτο μέρος, για λογαριασμό της.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (Fixed assets): Τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.».

Επειδή στο άρθρο 18 παρ.1 του ν.4308/2014 ορίζεται:

«**Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία** . Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.».

2. Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία

- α) Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.
- β) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.
- γ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.
- δ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.
- ε) Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- στ) Με την εξαίρεση των δαπανών ανάπτυξης της παραγράφου 1, εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.».

Επειδή με την **Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 2356 ΕΞ 24.10.2016** «Τρόπος λογιστικής παρακολούθησης παραγωγής και πώλησης λογισμικού»

«β) Λογισμικό που αναπτύσσεται εσωτερικά από την οντότητα είτε για ίδια χρήση είτε για μεταπώληση, αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, εφόσον πληροί τα κριτήρια των δαπανών ανάπτυξης του Ν. 4308/2014. Στις δαπάνες ανάπτυξης περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες που επιρρίπτονται άμεσα ή έμμεσα στο στάδιο της παραγωγής και μέχρις ότου το στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται, όπως μισθοδοσία, αναλώσεις υλικών, αποσβέσεις, λοιπά γενικά έξοδα και αμοιβές εξωτερικών συμβούλων και συνεργατών. Προαιρετικά μπορεί να περιλαμβάνονται και τόκοι δανείων, εφόσον η εν λόγω πολιτική επιλεγεί από την οντότητα. Μόλις ολοκληρωθεί το εν λόγω στοιχείο και είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται, αποσβένεται με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του βάσει των προβλέψεων του Ν. 4308/2014. Αν οι δαπάνες δεν πληρούν τα κριτήρια των δαπανών ανάπτυξης αναγνωρίζονται άμεσα στα έξοδα της περιόδου που πραγματοποιούνται.».

Επειδή στο άρθρο 24 παρ.6 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Η φορολογική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 300.000,00 ευρώ αποτελεί αμοιβή για το έργο που ανέθεσε η προσφεύγουσα οντότητα στην επιχείρηση το οποίο αφορούσε την ανάπτυξη του λογισμικού για τη λειτουργία της καινοτόμου υπηρεσίας Ειδικότερα:

Σύμφωνα με το άρθρο 8 (Πνευματικά Δικαιώματα) της από 12-01-2015 σύμβασης :

«Συμφωνείται ότι η Υπεργολάβος δεσμεύεται ότι θα παρέχει τις ανωτέρω υπηρεσίες προς την

Εργοδότη σύμφωνα με τους κανόνες της επιστήμης και της τεχνικής καθώς και όλα τα περιουσιακά δικαιώματα εκμετάλλευσης και χρήσης αυτών καθώς και των εφαρμογών που θα αναπτύξει και οι οποίες αναφέρονται στο συνημμένο Παράρτημα 1, δίχως να διατηρεί καμία περαιτέρω απαίτηση έναντι της Εργοδότης πέραν της συμφωνηθείσας ως άνω αμοιβής. Ειδικότερα δε και αναφορικά με τα λογισμικά και τις εφαρμογές που θα αναπτυχθούν η Υπεργολάβος δεσμεύεται ότι θα παραδώσει στην Εργοδότη τους πηγαίους κώδικες, χωρίς να διατηρεί οποιαδήποτε επιπλέον απαίτηση έναντι αυτής πέραν της συμφωνηθείσας αμοιβής. Επιπλέον συμφωνείται ότι η Υπεργολάβος δεν θα δικαιούται να κάνει οποιαδήποτε χρήση των ως άνω υπηρεσιών και παραδοτέων εφαρμογών και λογισμικών για απεριόριστο χρόνο, συμπεριλαμβανομένης και οποιασδήποτε δημοσίευσης στο όνομά της. Αντίθετα η Εργοδότης θα δικαιούται για απεριόριστο χρόνο να κάνει οποιαδήποτε χρήση των ως άνω υπηρεσιών και παραδοτέων εφαρμογών και λογισμικών, διαφυλάσσοντας κατά τα λοιπά τα ηθικά δικαιώματα της Υπεργολάβου, όπως αυτά προβλέπονται στο Ν.2121/1993 «Περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας».

Σύμφωνα με το Παράρτημα 1. – Περιγραφή Έργου, ως συνημμένο της από 12-01-2015 σύμβασης :

«Η Υπεργολάβος θα εκπονήσει τη σχετική μεθοδολογία για την αυτοματοποιημένη εκτίμηση των ακινήτων και τη διεύρυνση των δυνατοτήτων αξιοποίησής τους και **θα ορίσει τις λειτουργίες του σχετικού λογισμικού που θα αναπτυχθεί** καθώς και θα συλλέξει, επεξεργασθεί και θα εισαγάγει τα σχετικά στοιχεία συλλογής στο λογισμικό και τις σχετικές βάσεις δεδομένων. Η συλλογή και εισαγωγή των στοιχείων θα γίνει σε περιοχή και για αριθμό ακινήτων που θα επιλεγεί από την Υπεργολάβο και θα εγκριθεί από την Εργοδότη. **Ο σχεδιασμός του σχετικού λογισμικού θα πρέπει να περιλαμβάνει αυτοματοποιημένα όλες τις απαιτούμενες λειτουργίες ώστε να είναι δυνατή η εξαγωγή εκτιμήσεων της αξίας ακινήτων και των δυνατοτήτων αξιοποίησης τους μετά την εισαγωγή των επιμέρους απαραίτητων στοιχείων εκτίμησης για κάθε ένα ακίνητο ή ομάδα ακινήτων, που θα ζητείται από τους υποψήφιους πελάτες.** Επίσης πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα εισαγωγής και επικαιροποίησης νέων στοιχείων χωρικών ή περιγραφικών προκειμένου να είναι δυνατή η εκτίμηση σε κάθε νέα περιοχή, στην οποία θα ζητείται να παρέχεται η υπηρεσία. Οι εργασίες που θα υλοποιηθούν από την Υπεργολάβο για την υλοποίηση της αυτοματοποιημένης υπηρεσίας εκτίμησης και αξιοποίησης της ακίνητης περιουσίας με τη σύνταξη αλγορίθμων και τη χρήση επιμέρους εξειδικευμένων λογισμικών, θα πρέπει να είναι σύμφωνες με τους όρους και τις λειτουργικές προδιαγραφές του εγκεκριμένου επενδυτικού σχεδίου της Εργοδότης ώστε με την εισαγωγή των κατ' ελάχιστον απαιτούμενων δεδομένων να παράγεται το επιθυμητό αποτέλεσμα, που είναι η εκτίμηση της πραγματικής αξίας ενός ακινήτου ή ομάδας ακινήτων και οι δυνατότητες αξιοποίησής του».

Σύμφωνα με το από 09-05-2016 αίτημα πιστοποίησης της ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου, με κωδικό υποβολής, η συγκεκριμένη δαπάνη των 300.000,00€ εντάχθηκε από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας στην κατηγορία των ασώματων

ακινητοποιήσεων.

Σύμφωνα με την Τεχνική Περιγραφή του Έργου, όπως υποβλήθηκε στο από 09-05-2016 αίτημα πιστοποίησης της ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου:

«Προμήθεια εφαρμογής εκτίμησης και αξιοποίησης ακίνητης περιουσίας

Σε αυτό το πλαίσιο, η εταιρεία –φορέας της επένδυσης ανέθεσε, όπως είχε προδιαγράψει στην αίτηση επιχορήγησής της, την **ανάπτυξη της εφαρμογής για την υλοποίηση της διαδικτυακής υπηρεσίας στην εταιρεία – υπεργολάβο**

.....

Για την πληρέστερη τεκμηρίωση των λειτουργιών, δεδομένων και δυνατοτήτων του συστήματος, διατίθεται στα αρχεία της εταιρείας αναλυτικό Εγχειρίδιο Τεχνικών Προδιαγραφών και Λειτουργιών.»

Σύμφωνα με το Κεφ. Α3 – Λειτουργική Ανάλυση, στη σελ 11 του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών :

«Παραγωγή Λογισμικού

Η εταιρεία

Η συγκεκριμένη δυνατότητα, δείχνει το υψηλό επίπεδο των στελεχών των εταιρειών, αλλά και την ευελιξία και δυναμισμό στην αντιμετώπιση προβλημάτων, που με την σημερινή συνεχώς εξελισσόμενη τεχνολογία και τις μεταβαλλόμενες απαιτήσεις, συνεχώς ανακύπτουν στην εκπόνηση των μελετών, ιδιαίτερα των τόσο νέων και μακροχρόνιων, όπως του Κτηματολογίου....»,

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψιν τους ορισμούς που παρατίθενται στο Παράρτημα Α του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) περί άυλων και ιδιοπαραγόμενων περιουσιακών στοιχείων διαπίστωσε ότι το λογισμικό που αναπτύχθηκε από την επιχείρηση για λογαριασμό της προσφεύγουσας οντότητας, σύμφωνα με την από 12-01-2015 σύμβαση ανάθεσης έργου, αποτελεί για την οντότητα ιδιοπαραγόμενο και άυλο περιουσιακό στοιχείο με κόστος κτήσης 300.000,00€.

Δεδομένου ότι το 50% του ανωτέρω ποσού των 300.000,00€ χαρακτηρίστηκε ως δαπάνης έρευνας και τεχνολογίας, από την αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, σύμφωνα με την Υ.Α. 12962 (ΠΟΛ) 2029/1987 η εν λόγω δαπάνη των 150.000,00€ εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 προσαυξημένη κατά 30%, ήτοι 45.000,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22^Α του ν.4172/2013.

Ωστόσο το υπόλοιπο 50% της δαπάνης των 300.000,00€, ήτοι 150.000,00€ που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του Ν.3299/2004, αποτελεί για τον έλεγχο υπόλοιπο κόστους ιδιοπαραγόμενου και άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Η έκπτωση του υπολοίπου 50%, ήτοι 150.000,00€, από τα ακαθάριστα έσοδα δύναται να πραγματοποιηθεί μόνο μέσω της διενέργειας αποσβέσεων με τον ετήσιο συντελεστή που εφαρμόζεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, ήτοι 10%, με ημερομηνία έναρξης αποσβέσεων τον επόμενο μήνα από την έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας και χρήσης του. Στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγχόμενη εταιρεία εσφαλμένα

εξέπεσε εξ ολοκλήρου το ποσό των 150.000,00€ από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης του 2015.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε την εν λόγω δαπάνη ως άυλο περιουσιακό στοιχείο καθώς για τον χαρακτηρισμό αυτό, απαιτείται το στοιχείο του «εξατομικεύσιμου». Κάτι τέτοιο δεν συντρέχει εν προκειμένω, καθώς δεν πρόκειται για «έργο» που μπορεί να αποτελέσει μόνο του περιουσιακό στοιχείο ούτε έγινε ανάπτυξη κάποιου λογισμικού. Σε υπάρχον λογισμικό εισάχθηκαν στοιχεία από την εταιρεία με βάση την μελέτη που μας παρέδωσε η υπερβολάβος, και αφορούσαν στην θέσπιση των σχετικών ποιοτικών κριτηρίων, την επιλογή και ενσωμάτωση των σχετικών εκτιμητικών κανόνων και διαδικασιών, τον καθορισμό των απαραίτητων διαθέσιμων στοιχείων για την παροχή της υπηρεσίας, την κατηγοριοποίηση των ακινήτων βάσει ομοειδών χαρακτηριστικών και χρήσεων, και τους απαραίτητους συντελεστές που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την εκπόνηση σεναρίων αξιοποίησης. Σε κάθε περίπτωση πρόκειται για ανάθεση έργου για την σύνταξη μεθοδολογίας εργασιών και όχι για ανάπτυξη λογισμικού.

Επειδή ωστόσο από όλα τα στοιχεία της σύμβασης διαπιστώνεται ότι πρόκειται για ανάπτυξη πρωτότυπων λογιστικών εφαρμογών τα οποία υλοποιήθηκαν στο πλαίσιο της καινοτόμου υπηρεσίας και που σε κάθε περίπτωση πληρούνται τα κριτήρια των δαπανών ανάπτυξης του Ν. 4308/2014,(α) ήτοι υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση, (β) εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και (γ) υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους) ως εκ τούτου ορθώς θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με δυνατότητα τμηματικής απόσβεσης αυτού όταν αυτό τεθεί σε λειτουργία και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως έξοδο το οποίο πραγματοποιήθηκε για να ευνοήσει τα αποτελέσματα μιας χρήσης ώστε να επιβαρύνει μόνο το αποτέλεσμα αυτής εντός της οποίας δημιουργήθηκε, όπως έκρινε η προσφεύγουσα εταιρεία.

3. Ως προς την λογιστική διαφορά ποσού ύψους 50.000,01 Ευρώ και συγκεκριμένα από τον λογαριασμό 63.98.00.0099 ποσό 16.666,67 ευρώ και από τον λογαριασμό 64.98.00.0002 ποσό 33.333,34 ευρώ που αφορά την έκδοση διπλοτύπων είσπραξης παραβόλων που εκδόθηκαν στο όνομα της (σελίδα 110 οικείας έκθεσης ελέγχου)

Επειδή στο άρθρο 45 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

στ) κοινοπραξίες, ...».

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α)πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β)αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ)εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή εν προκειμένω ως προς την υπό κρίση λογιστική διαφορά διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα κάτωθι :

«1) ΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ ΚΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ 2011

Φορολογικό Έτος 2015

Από τις πρωτογενείς εγγραφές του ημερολογίου, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι καταχωρήσεις:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Λογαριασμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
07/04/2015	EXTRAIS	38-03-00-0001	.....	ΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	0,00	16.666,67
07/04/2015	EXTRAIS	64-98-00-0002	Δικαστικά & έξοδα εξώδ. εγγραφών ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	16.666,67	0,00
07/04/2015	EXTRAIS	38-03-00-0001	.....	ΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	0,00	16.666,67
07/04/2015	EXTRAIS	64-98-00-0002	Δικαστικά & έξοδα εξώδ. εγγραφών ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	16.666,67	0,00
30/11/2015	ΔΕ11449	38-03-00-0001	.....	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΕ 3741,83873 ΤΡ.ΕΠΙΤΑΓ	0,00	16.666,67
30/11/2015	ΔΕ11449	63-98-00-0099	Λοιποί φόροι - Τέλη	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΕ 3741,83873 ΤΡ.ΕΠΙΤΑΓ	16.666,67	0,00
ΣΥΝΟΛΟ					50.000,01	50.000,01

Για τις ανωτέρω εγγραφές δαπανών, επιδείχθηκαν στον έλεγχο τα κάτωθι διπλότυπα είσπραξης της Η΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, που εκδόθηκαν προς την κοινοπραξία με την επωνυμία και ΑΦΜ, της οποίας η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι μέλος με ποσοστό συμμετοχής 33,3% :

Ημερομηνία	Α/Α Διπλοτύπου	Ποσό	Παρατηρήσεις
07/04/2015	3717	16.666,67	-
07/04/2015	3718	16.666,67	-

30/11/2015	11449	16.666,67	-
------------	-------	-----------	---

Τα ανωτέρω διπλότυπα, εκδόθηκαν προκειμένου να κατατεθούν από την κοινοπραξία αιτήσεις ασφαλιστικών μέτρων αναφορικά με το Πρακτικό ΙΙ του διαγωνισμού και ειδικότερα για τις συμβάσεις α) ΚΤ1-14, β) ΚΤ1-15 και γ) ΚΤ1-19.

Τα εν λόγω διπλότυπα που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης αφορούν τις συμβάσεις ΚΤ1-15 και ΚΤ1-19.

Η με ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο συστάθηκε με το από 08.12.2011 καταστατικό σύστασης του συμβολαιογράφου Σύμφωνα με το άρθρο 3 του εν λόγω καταστατικού, σκοπός της κοινοπραξίας ορίζεται αποκλειστικά :

α) η από κοινού και προς το κοινό όφελος όλων των μελών της συμμετοχή στο διαγωνισμό της με τίτλο (κωδικός), που θα διενεργηθεί στις 24.01.2012, καθώς και σε κάθε μετ' αναβολής η επαναπροκήρυξης του διαγωνισμού νέα ημερομηνία, σύμφωνα με τους όρους και τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας και των Τευχών του Διαγωνισμού για την ανάληψη οποιασδήποτε μελέτης του παραπάνω προγράμματος και ιδιαίτερα των παρακάτω μελετών ή ορισμένων εξ αυτών :

.....

β) η εκτέλεση όλων ή και οποιωνδήποτε εκ των ανωτέρω συμβάσεων για τις οποίες θα ανακηρυχθεί Ανάδοχος η Κοινοπραξία καθώς και οποιασδήποτε τυχόν επέκτασης ή τροποποίησης των συμβάσεων τούτων για κοινό λογαριασμό και όφελος, σύμφωνα με τους όρους του παρόντος, των Τεχνικών Προσφορών της Κ/Ξ, των Κύριων Συμβάσεων που θα υπογραφούν με την Εργοδότη και των εκάστοτε ισχυουσών Τεχνικών Προδιαγραφών, Οδηγιών και οποιονδήποτε άλλων νομοθετικών ή κανονιστικών διατάξεων εκάστοτε ισχύουν και μέχρι πλήρους εκκαθάρισης των δοσοληψιών με τον Εργοδότη.

Βάσει του από 26.03.2015 Ιδιωτικού Συμφωνητικού συμφωνήθηκε μεταξύ των κοινοπρατούντων μελών όπως η ελεγχόμενη επιχείρηση προβεί σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες προκειμένου να κατατεθούν από την κοινοπραξία παραδεκτώς αιτήσεις ασφαλιστικών μέτρων κατά των αποφάσεων του Δ.Σ. της για τις συμβάσεις με κωδικούς ΚΤ1-15 και ΚΤ1-19.

Επίσης συμφωνήθηκε όπως η ελεγχόμενη επιχείρηση αντικρούσει οποιαδήποτε κατατεθείσα κατά της Κοινοπραξίας αντίστοιχη αίτηση για τις εν λόγω συμβάσεις, παρέμβει υπέρ της απόφασης του Δ.Σ. της ενώπιων των αρμοδίων δικαστηρίων και ασκήσει οποιοδήποτε τυχόν προβλεπόμενο ένδικο βοήθημα ή μέσο προκειμένου να υποστηρίξει τα συμφέροντα της Κοινοπραξίας στα πλαίσια της διαδικασίας ανάθεσης της εν λόγω μελέτης.

Σύμφωνα τέλος με το άρθρο 2 του εν λόγω ιδιωτικού συμφωνητικού, συμφωνήθηκε μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση ευδοκίμησης της αιτήσεως των ασφαλιστικών μέτρων για τη σύμβαση με κωδικό ΚΤ1-19 από την ελεγχόμενη εταιρεία και ανάληψης της εν λόγω σύμβασης από την Κοινοπραξία, η ελεγχόμενη επιχείρηση θα λάβει από την Κοινοπραξία ως επιπλέον αμοιβή το ποσό των 100.000,00€ καθώς και την επιστροφή του παραβόλου των ασφαλιστικών μέτρων το οποίο θα επιστραφεί στην Κοινοπραξία από το Ελληνικό Δημόσιο σε

περίπτωση που ευδοκίμησουν τα ασφαλιστικά μέτρα. Στο ποσό των 100.000,00€ συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα που έχει κάνει το μέλος της Κοινοπραξίας για τη σύνταξη, υποβολή και εκδίκαση των ασφαλιστικών μέτρων.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω και ειδικότερα:

Ότι η σκοπός της σύστασης της κοινοπραξίας είναι η από κοινού και προς το κοινό όφελος όλων των μελών της συμμετοχή στο διαγωνισμό της, δηλαδή η κοινοπραξία συστάθηκε προκειμένου να υποστηρίξει τα συμφέροντα των μελών της και όχι το αντίθετο,

Ότι η κοινοπραξία είναι υπόχρεη τήρησης διπλογραφικών βιβλίων,

Ότι το κοινοπρακτικό κεφάλαιο ύψους 10.000,00€ δεν επαρκεί για την κατάθεση ασφαλιστικών μέτρων από την κοινοπραξία,

Ότι τα παράβολα αίτησης ασφαλιστικών μέτρων εκδόθηκαν στην επωνυμία και το ΑΦΜ της Κοινοπραξίας, μέσω της οποίας υποστηρίζονται τα συμφέροντα των μελών της,

Ότι βάσει του άρθρου 2 του από 26.03.2015 Ιδιωτικού Συμφωνητικού των μελών, συμφωνήθηκε πως σε περίπτωση ευδοκίμησης των ασφαλιστικών μέτρων θα επιστραφεί από την Κοινοπραξία στην επιχείρηση το παράβολο των ασφαλιστικών μέτρων, ο έλεγχος κρίνει ότι οι εν λόγω δαπάνες είναι πραγματικές, εγγράφηκαν στα τηρούμενα βιβλία της περιόδου για την οποία πραγματοποιήθηκαν, πλην όμως πραγματοποιήθηκαν στην επωνυμία της Κοινοπραξίας.....

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015

Ημερομηνία	Παραστατικό	Λογαριασμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό	Αιτιολογία Απόρριψης Δαπάνης
07/04/2015	EXTRAIS	64-98-00-0002	Δικαστικά & έξοδα εξώδ. εγγραφών ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	16.666,67	Πραγματοποιήθηκε στην επωνυμία της Κοινοπραξίας
07/04/2015	EXTRAIS	64-98-00-0002	Δικαστικά & έξοδα εξώδ. εγγραφών ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	16.666,67	Πραγματοποιήθηκε στην επωνυμία της Κοινοπραξίας
30/11/2015	ΔΕ11449	63-98-00-0099	Λοιποί φόροι - Τέλη	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΕ 3741,83873 ΤΡ.ΕΠΙΤΑΓ	16.666,67	Πραγματοποιήθηκε στην επωνυμία της Κοινοπραξίας

Δεδομένου ότι τα κοινοπρακτούντα μέλη δεν προέβησαν σε αύξηση του κοινοπρακτικού κεφαλαίου προκειμένου η κοινοπραξία να είναι σε θέση να υποβάλει ασφαλιστικά μέτρα, επιπροσθέτως ότι βάσει του άρθρου 2 του από 26.03.2015 Ιδιωτικού Συμφωνητικού των κοινοπρακτούντων μελών σε περίπτωση ευδοκίμησης των ασφαλιστικών μέτρων θα επιστραφούν τα σχετικά παράβολα από την Κοινοπραξία στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ο έλεγχος θεωρεί το συνολικό ποσό των 50.000,01€ που απαιτήθηκε για την έκδοση των παραβόλων, δάνειο προς την κοινοπραξία, υποκείμενο σε τέλη χαρτοσήμου 2%.

Ο καταλογισμός των ανωτέρω πραγματοποιήθηκε με τη σχετική Έκθεση Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου του παρόντος ελέγχου.».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος ενώ δέχεται ότι πρόκειται για πραγματικές δαπάνες, δεν αναγνωρίζει αυτές με την αιτιολογία ότι πραγματοποιήθηκαν στο

όνομα της Κοινοπραξίας. Η κρίση αυτή του ελέγχου είναι εσφαλμένη καθώς ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη του το δικαίωμα του κάθε μέλους της Κοινοπραξίας για χωριστή άσκηση αίτησης ασφαλιστικών μέτρων (ΣΤΕ 3199/1998, 3243/2004, 1844/2013, 1125/1998, 2218/1992). Ενώ με την ΠΟΛ 1005/2005 αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι κοινές δαπάνες που πραγματοποιούν τεχνικές εταιρείες, μέλη κοινοπραξίας και χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση του κοινού έργου που έχει εισφερθεί στην κοινοπραξία. Την θέση αυτή υιοθέτησε και το υπ' αριθ. 10367004/231/0015/15.4.2008 έγγραφο της τότε ΓΓΔΕ. Επιπλέον βάσει του από 26.03.2015 ιδιωτικού συμφωνητικού η προσφεύγουσα εταιρεία θα αναλάμβανε το οικονομικό βάρος για την άσκηση των ασφαλιστικών μέτρων και ότι σε περίπτωση ευδοκίμησης θα λάμβανε επιπλέον αμοιβή 100.000 ευρώ πλέον της επιστροφής των παραβόλων.

Από το ανωτέρω περιεχόμενο η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι προκύπτει ευθέως ότι επρόκειτο για μια συμβατική υποχρέωση της εταιρείας, η οποία μάλιστα ήταν παραγωγική διότι σε περίπτωση ευδοκίμησης θα απέφερε στην εταιρεία επιπλέον 100.000 Ευρώ.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει :

α) αφενός η υπό κρίση κοινοπραξία ως εμφανίζεται στο υποσύστημα μητρώου ΤΑΧΙΣ είναι υπόχρεη σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων και σύμφωνα με τον ν.4308/2014 είναι υπόχρεη σε ενημέρωση του λογιστικού της συστήματος για κάθε συναλλαγή της, επιπλέον σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. φορολογικά αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή οντότητα, η οποία φορολογείται διακεκριμένα από τα μέλη της. Συνεπώς για τα παραστατικά εσόδων και εξόδων που εκδίδονται στο όνομά της και προκειμένου να προσδιορισθεί το αποτέλεσμα από την επιχειρηματική της δραστηριότητα, είναι υπόχρεη η ίδια σε ενημέρωση των δικών της λογιστικών αρχείων και όχι τα μέλη της.

β) αφετέρου από το περιεχόμενο του από 26/03/2015 ιδιωτικού συμφωνητικού προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία αναλαμβάνει την άσκηση των ασφαλιστικών μέτρων και σε περίπτωση ευδοκίμησης αυτών θα λάβει από την κοινοπραξία αμοιβή 100.000,00 ευρώ, ενώ τα ποσά που καταβλήθηκαν για παράβολα δεν συσχετίζονται με την αμοιβή της αλλά αντιθέτως ως αναφέρεται **θα της επιστραφούν μεταγενέστερα** από την κοινοπραξία. Συνεπώς οι υπό κρίση καταβολές είναι στο πλαίσιο συμβατικής υποχρέωσης, δεν συσχετίζονται όμως με το έσοδο-αμοιβή της, ούτε αποτελούν κοινές δαπάνες, αντιθέτως αποτελούν καταβολές παραβόλων που εκδόθηκαν στο όνομα της κοινοπραξίας και συνεπώς πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό της κοινοπραξίας, **και όχι για λογαριασμό των μελών της**, και δημιουργούν απαίτηση του μέλους έναντι της κοινοπραξίας, προς επιστροφή χρημάτων και δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση έξοδο της προσφεύγουσας εταιρείας .

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι εν λόγω καταβολές δεν έχουν το χαρακτήρα της επιχειρηματικής δαπάνης του άρθρου 22 του ν.4172/2013 για την προσφεύγουσα αλλά κρίθηκαν ότι αποτελούν ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτοσήμου 2,4% γεγονός το οποίο δεν αμφισβήτησε η προσφεύγουσα στην φορολογία χαρτοσήμου (σελ. 12-14 & 27 οικείας έκθεσης

τελών χαρτοσήμου).

4. Ως προς την λογιστική διαφορά ποσού ύψους 11.369,32 ευρώ του λογαριασμού 61.00.02.003 το οποίο αντιστοιχεί στο 30% του ποσού των 37.899,72 ευρώ διότι οι εν λόγω αμοιβές δεν αποτελούν δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας (σελίδα 126 οικείας έκθεσης ελέγχου)

Επειδή στο άρθρο 22Α Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας του ν.4172/2013 ορίζεται:

«1. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη.

Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Αθλητισμού. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος.

2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε.

Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα.».

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. (νυν Α.Α.Δ.Ε.) ΠΟΛ 1113/2015 με θέμα : «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν . 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» ορίζεται:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 , σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 22Α

Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 22Α του Ν. 4172/2013 , το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 , παρέχονται κίνητρα σε επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

Συγκεκριμένα, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το χρόνο

πραγματοποίησής τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη.

Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Αθλητισμού (νυν Υπουργός Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων).

Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού **μεταφέρονται** για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013.

2. Επιστημαίνεται ότι την πιο πάνω έκπτωση δικαιούνται όλα τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που πραγματοποιούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά).

Διευκρινίζεται ότι η έκπτωση του 30% επί των υπόψη δαπανών διενεργείται από τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ως δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας νοούνται τα ποσά που πράγματι επιβαρύνθηκε η επιχείρηση, δηλαδή η δαπάνη που προκύπτει μετά την αφαίρεση των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που έχει λάβει η επιχείρηση με σκοπό την εκτέλεση - υλοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων.

Επειδή μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί το σχετικό προεδρικό διάταγμα, προκειμένου για τον καθορισμό των κριτηρίων για τον χαρακτηρισμό των δαπανών ως δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, μέχρι την έκδοσή του και προκειμένου για την αναγνώριση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, θα λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην αριθ. 12962 (ΠΟΛ) 2029/3.11.1987 (ΦΕΚ 743Β') Απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας, η οποία δεν έχει καταργηθεί.

...

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης προεδρικό διάταγμα.

4. ...Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι υπόψη δαπάνες καταρχήν εκπίπτουν φορολογικά κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης (μη αναμορφούμενες δαπάνες). Ωστόσο, σε περίπτωση ρητής μη έγκρισης του συνόλου ή μέρους των υπόψη δαπανών από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Πολιτισμού, Παιδείας και

Θρησκευμάτων εντός εξαμήνου από την υποβολή των σχετικών δικαιολογητικών, η επιχείρηση οφείλει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός μηνός από την επίδοση της απορριπτικής απόφασης χωρίς την επιβολή τόκων και προσαυξήσεων ή προστίμων.».

Επειδή στην ισχύουσα Απόφαση με αριθ. 12962 (ΠΟΛ) 2029/3.11.1987 (ΦΕΚ 743B΄) του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας ορίζονται:

«1. Χαρακτηρίζουμε ως επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας δαπάνες, τις δαπάνες που αφορούν τις εξής δραστηριότητες:

1.1. Μελέτη και εκπόνηση πρωτότυπων εργασιών που έχουν σκοπό την προαγωγή της επιστημονικής γνώσης σύμφωνα με γενικά παραδεκτές επιστημονικές θεωρίες, ή την επεξεργασία νέων θεωριών, ικανών να γίνουν αποδεκτές από την επιστημονική κοινότητα (επιστημονικές έρευνες).

1.2. Μελέτη και εκπόνηση συστηματικών εργασιών που βασίζονται σε υπάρχουσες γνώσεις (από την έρευνα ή από την πρακτική εμπειρία) με σκοπό την προεργασία για την παραγωγή νέων υλικών, προϊόντων ή διατάξεων (συσκευών, μηχανών, κατασκευών κ.λπ), την κατάρτιση νέων διαδικασιών συστημάτων ή υπηρεσιών, ή την ουσιαστική βελτίωση αυτών που υπάρχουν για συγκεκριμένες εφαρμογές (τεχνολογικές έρευνες).

2. Στις παραπάνω δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας περιλαμβάνονται επίσης ενδεικτικά και οι δραστηριότητες για:

- κατάθεση αιτήσεων για χορήγηση διπλώματος ευρεσιτεχνίας στην Ελλάδα και το εξωτερικό, αναζήτηση συγγενών εφευρέσεων, υποστήριξη του νέου και της εφευρετικής δραστηριότητας των επινοημάτων (άρθρο 5 του Ν. 1733/22/9/1987)

- εκτέλεση κατασκευαστικών μελετών (engineering) για το τελικό προϊόν και την τελική διαμόρφωση του προϊόντος, ώστε να είναι εμπορεύσιμο, δοκιμαστική κατασκευή μικρής σειράς πρωτοτύπων.

- εκτέλεση βιομηχανικών σχεδίων (industrial design)

- σύνταξη τεχνικών προδιαγραφών για εξαρτήματα, υλικά, διατάξεις και προτύπων προδιαγραφών προϊόντων και μεθόδων εξέτασης κι ελέγχου αυτών.

- οριστική διαμόρφωση του νέου εξοπλισμού, εργαλείων και των προδιαγραφών ελέγχου ποιότητας και παραγωγής.

- υλοποίηση έργων επίδειξης (demonstration projects), εφόσον αυτά συνδυάζονται με δοκιμαστική εφαρμογή νέου προϊόντος ή μεθόδου παραγωγής.

- εκτέλεση μελετών αγοράς κι εμπορίας (marketing) νέων προϊόντων μιας επιχειρηματικής μονάδας.

3....

4. Για την εφαρμογή των φορολογικών εκπτώσεων που προβλέπει ο Ν. 1731/1987 για τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της, όπου θα καταχωρούνται οι δαπάνες επιστημονικής

και τεχνολογικής έρευνας και οι σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων οργάνων (Διοικητικού Συμβουλίου, Γεν. Δ/ντή, Δ/ντή Έρευνών, κ.λπ) για την εκτέλεση των ερευνητικών δραστηριοτήτων. Με τις αποφάσεις τους τα αρμόδια όργανα των επιχειρήσεων ορίζουν:

- τον σκοπό του εκτελούμενου ερευνητικού έργου
- το χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης
- τα άτομα που θα απασχοληθούν σ' αυτό και ο χρόνος απασχόλησης τους στο συγκεκριμένο ερευνητικό έργο
- τον εξοπλισμό που θα αγορασθεί γι' αυτό το συγκεκριμένο έργο
- τον προϋπολογισμό κατά κατηγορία δαπάνης, όπως αυτή αναλύεται παραπάνω στην παρ. 2.

5. Η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας γνωματεύει για την ένταξη δαπανών στις κατηγορίες των παραγράφων 1 και 2 ανωτέρω, κατά περίπτωση μετά από γραπτό ερώτημα του Υπ. Οικονομικών.».

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το 30% του ποσού των **37.899,72 ευρώ** του λογαριασμού 61.00.02.003 ύψους **11.369,32 ευρώ** με την αιτιολογία ότι δεν πρόκειται για δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας αλλά για υπηρεσίες που παρείχαν οι εκδότες των φορολογικών στοιχείων προς την εταιρεία στα πλαίσια σύμβασης του έργου που έχει συνάψει με την εταιρεία

Συγκεκριμένα για αυτές διαπίστωσε :

«Όλες οι ανωτέρω δαπάνες καλύπτονται με νόμιμα φορολογικά στοιχεία, καταχωρήθηκαν εμπρόθεσμα στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης και δηλώθηκαν εκατέρωθεν στις καταστάσεις ΜΥΦ του άρθρου 14§3 του Κ.Φ.Δ. χωρίς διαφορές.

Από την ελεγχόμενη επιχείρηση παρακρατήθηκε και αποδόθηκε επιμέρους και εμπρόθεσμα για κάθε ανωτέρω συναλλαγή φόρος 20% (συνολικά 20% x 37.899,72 = 7.579,95€) ενώ η εξόφληση των συναλλασσόμενων πραγματοποιήθηκε με τραπεζικά μέσα.

Το σύνολο των ανωτέρω δαπανών συμφωνεί με τις πιστοποιούμενες δαπάνες Τεχνολογίας και Ανάπτυξης από αμοιβές προσωπικού με ΑΠΥ.

Ωστόσο, από την περιγραφή των υπηρεσιών στα ανωτέρω Τ.Π.Υ., προκύπτει ότι οι εν λόγω υπηρεσίες παρασχέθηκαν προς την ελεγχόμενη επιχείρηση στα πλαίσια της σύμβασης του έργου, που σύναψε με την εταιρεία, και όχι στα πλαίσια έρευνας και ανάπτυξης.».

Ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις για τον χαρακτηρισμό των δαπανών σε δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης αρμόδια είναι η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας.

Εν προκειμένω για τις υπό κρίση δαπάνες υφίσταται η με αριθμ./31-01-2018 βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Τεχνολογίας (σχετική αναφορά και στην οικεία έκθεση ελέγχου σελ.121) σύμφωνα με την οποία βεβαιώνεται ότι :

«Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2015 ανέρχονται στο ποσό των 395.036,46 € σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ'αριθμ. (ΠΟΛ2029/1987)/03-11-1987 (Β'743) Απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας Ενέργειας και Τεχνολογίας.

Οι δαπάνες αυτές αφορούν τις εξής δραστηριότητες Ε & Τ της επιχείρησης :

A/A	ΤΙΤΛΟΙ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ
1	ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ-ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΠΕΛΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Οι δαπάνες των ανωτέρω έργων ανέρχονται στο σύνολό τους για το έτος 2015 σε 395.036,46, αφορούν δε τις εξής κατηγορίες :

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΙΣΤΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΔΑΠΑΝΗ
Αμοιβές προσωπικού (έμμισθου)	201.136,74 €
Αμοιβές προσωπικού με ΑΠΥ	37.899,72 €
.....	
Αμοιβές συμβούλων/υπεργολαβίες	156.000,00€
.....	
	395.036,46€

....

Η βεβαίωση αυτή θα χρησιμοποιηθεί για την εφαρμογή των φορολογικών εκπτώσεων που προβλέπει το άρθρο 22^Α-Δαπάνες επιστημονικής έρευνας-του ν.4172/2013 (Α' 167)...».

Δεδομένου ότι οι υπό κρίση εν λόγω δαπάνες έχουν χαρακτηριστεί από την αρμόδια υπηρεσία ως δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε την επιπλέον έκπτωση κατά 30% που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις. Συνεπώς ως προς την ανωτέρω λογιστική διαφορά ύψους **11.369,32 ευρώ** οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας βασίμως προβάλλονται.

A2. Φορολογικό έτος 2016

5. Ως προς την λογιστική διαφορά ποσού ύψους 3.225,00 ευρώ του λογαριασμού 66.05.02.003 αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών οι οποίοι δεν έχουν χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση (σελίδα 137-139 οικείας έκθεσης ελέγχου)

Επειδή στο άρθρο 24 παρ.6 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι :

«η ελεγχόμενη εταιρεία διενέργησε για το φορολογικό έτος 2016 αποσβέσεις συνολικού ύψους 115.717,97€.

Από τις αποσβέσεις αυτές, ποσό ύψους 72.800,00€, αφορά αποσβέσεις παγίων συνολικού κόστους κτήσης 182.000,00€, τα οποία αποκτήθηκαν τον **Δεκέμβριο του 2015** και καταχωρήθηκαν σε ιδιαίτερους λογαριασμούς των βιβλίων της χρήσης 2015:

Λογ/σμός	Περιγραφή	Χρέωση
14-03-02-0000	Η/Υ & ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤ.Τεχνολογ.&Ανα	32.250,00
16-17-02-0000	Εξοδα αναδιοργαν.Τεχνολογίας & Ανάπτυξη	149.750,00
ΣΥΝΟΛΟ		182.000,00

Τα εν λόγω πάγια, αποκτήθηκαν στα πλαίσια επενδυτικού σχεδίου της εταιρείας, ήτοι την ανάπτυξη διαδικτυακής εφαρμογής με τίτλο, που υπάχθηκε στις διατάξεις του Ν.3299/2004, με επιδότηση 50%, ήτοι 91.000,00€.

Το υπόλοιπο 50%, ήτοι 91.000,00€ πιστοποιήθηκε από την ΓΓΕΤ ως δαπάνη προμήθειας παγίων έρευνας και ανάπτυξης.

Η ελεγχόμενη εταιρεία με την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος διενέργησε στη χρήση του 2016 αποσβέσεις των ανωτέρω παγίων, ως κάτωθι :

Αποσβέσεις Δήλωσης

Φορολογικό Έτος 2016	Αξία	Συντελεστής Απόσβεσης	Φορολογικές Αποσβέσεις
50% Εξοπλισμός Επιδοτούμενος Ν.3299/2004	91.000,00	20%	18.200,00
50 % Εξοπλισμός Έρευνας & Ανάπτυξης	91.000,00	33,33%	30.333,14
Σύνολο	182.000,00	-	48.533,14

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη :

την από 19/09/2018 Υπεύθυνη δήλωση του Νόμιμου εκπροσώπου και, όπου μεταξύ άλλων δήλωσε ότι η διαδικτυακή υπηρεσία μέχρι την 31/12/2016 δεν έχει χρησιμοποιηθεί και δεν έχει αποφέρει οικονομικό όφελος στην εταιρεία,

Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη ότι :

τις διατάξεις του άρθρου 24§6 του Ν.4172/2013 βάσει των οποίων :

Η απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

κρίνει ότι για το φορολογικό έτος 2016, που η διαδικτυακή εφαρμογή ήταν εκτός εκμετάλλευσης, δεν δύναται να υπολογιστούν και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2016 φορολογικές αποσβέσεις 18.200,00€, δεδομένου ότι δεν δύναται να δικαιολογηθεί οποιαδήποτε

λειτουργική φθορά τους.

Αποσβέσεις Ελέγχου

Φορολογικό Έτος 2016	Αξία	Συντελεστής Αποσβέσης	Φορολογικές Αποσβέσεις
50% Εξοπλισμός Επιδοτούμενος Ν.3299/2004	91.000,00	0,00%	0,00
50 % Εξοπλισμός Έρευνας & Ανάπτυξης	91.000,00	33,33%	30.333,14
Σύνολο	182.000,00	-	30.333,14

Στην προκειμένη περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη τους λογαριασμούς αποσβέσεων που τηρήθηκαν από την ελεγχόμενη εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι :

αποσβέσεις ύψους 3.225,00€, αφορούν αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκρ/των της διαδικτυακής υπηρεσίας συνολικής αξίας 32.250,00€ επιδοτούμενα κατά 50% ήτοι 16.125,00€ και καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό 66-05-00-0003 - Αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκρ/των και αποσβέσεις ύψους 14.975,00€, αφορούν αποσβέσεις εξόδων αναδιοργάνωσης τεχνολογίας και ανάπτυξης της διαδικτυακής υπηρεσίας συνολικής αξίας 149.750,00€ επιδοτούμενα κατά 50% ήτοι 74.875,00€ και καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό 66-06-00-0017- Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργάνωσης.

Εν όψει των ανωτέρω ο έλεγχος διαπιστώνει λογιστικές διαφορές ως κάτωθι:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό	Αιτιολογία Απόρριψης Δαπάνης
66-05-00-0003	Αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκρ/των	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ	3.225,00	Αποσβέσεις Παγίων που δεν τέθηκαν σε λειτουργία
66-06-00-0017	Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργάνωσης	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ	14.975,00	Αποσβέσεις Παγίων που δεν τέθηκαν σε λειτουργία
ΣΥΝΟΛΟ			18.200,00	

.....».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί την λογιστική διαφορά ως προς τις αποσβέσεις των ηλεκτρονικών συγκροτημάτων και ισχυρίζεται ότι το αληθές κείμενο και νόημα της υπεύθυνης δήλωσης του νομίμου εκπροσώπου της ήταν ότι δεν παρέχονταν διαδικτυακά οι υπηρεσίες, δεν είχαν γίνει άρα σχετικές πωλήσεις και δεν είχαν αποφέρει σχετικό οικονομικό κέρδος, όμως από το 2015 το σύστημα είχε ξεκινήσει να λειτουργεί και να χρησιμοποιούνται οι επίμαχοι υπολογιστές .

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα της οικείας έκθεσης ελέγχου (122,124,125) η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο του έργου **ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΠΕΛΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ**» έχει προβεί μεταξύ άλλων και σε προμήθεια και εγκατάσταση εξοπλισμού και λογισμικού ως εξής :

-μηχανολογικός και ηλεκτρονικός εξοπλισμός :

3	Μηχανολογικός και λοιπός εξοπλισμός (α)	32.250,00€
3.1	.....	32.250,00€

- λογισμικός εξοπλισμός

	Αγορά Λογισμικού (β)	149.750,00€
6.1	.....	51.750,00€
6.2	.....	98.000,00€
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ (α)+(β)	182.000,00€

Δεδομένου ότι ο εν λόγω εξοπλισμός, αποκτήθηκε αποκλειστικά στα πλαίσια της υλοποίησης και εφαρμογής της καινοτόμου διαδικτυακής υπηρεσίας και η εν λόγω υπηρεσία ως έχει δηλωθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία, δεν έχει τεθεί ακόμη σε παραγωγική λειτουργία, ορθώς και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν επ' αυτών .

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι τελικώς διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές με την παρούσα Απόφαση έχουν ως εξής:

A. Φορολογικό έτος 2014

Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό Βιβλίων	Αναμόρφωση βάσει Δήλωσης	Λογιστικές διαφορές βάσει Ελέγχου	Λογιστικές διαφορές βάσει ΔΕΔ
63-98-00-0002	Φόρος ακίνητης περιουσίας Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.	132,00	0,00	132,00	132,00
82-00-00-0006	Εισφορές ασφαλιστικών ταμείων προηγ.χρ.	2.339,37	0,00	2.339,37	2.339,37
ΣΥΝΟΛΟ 2014		2.471,37	0,00	2.471,37	2.471,37

B. Φορολογικό έτος 2015

Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό Βιβλίων	Αναμόρφωση βάσει Δήλωσης	Λογιστικές διαφορές βάσει Ελέγχου	Λογιστικές διαφορές βάσει ΔΕΔ
61-90-01-0000	Αμοιβές τρίτων μη υποκ. σε παρακρ. Φόρου	272.359,00	0	75.245,84	75.245,84
61-90-02-9000	Αμοιβές τρίτων μη υποκ.σε παρακρ. φόρου Τεχνολογ.	312.000,00	0	150.000,00	150.000,00
63-98-00-0099	Λοιποί φόροι	18.084,65	0	16.666,67	16.666,67
64-98-00-0002	Δικαστικά & έξοδα εξώδ. εγγράφων ANEY ΦΠΑ	53.288,74	0	33.333,34	33.333,34
64-98-20-0001	Εισφορές στον Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε.	5.850,00		5.850,00	5.850,00
	Δαπάνες έρευνας & ανάπτυξης ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ			11.369,92	0,00

ΣΥΝΟΛΟ					
2015		661.582,39	0,00	292.465,77	281.095,85

Γ. Φορολογικό έτος 2016

Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσό Βιβλίων	Αναμόρφωση βάσει Δήλωσης	Λογιστικές διαφορές βάσει Ελέγχου	Λογιστικές διαφορές βάσει ΔΕΔ
66-05-00-0003	Αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκρ/των	22.650,07	0	3.225,00	3.225,00
66-06-00-0017	Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργανώσεως	62.826,02	0	14.975,00	14.975,00
ΣΥΝΟΛΟ					
2016		85.476,09	0,00	18.200,00	18.200,00

Β)Ως προς το ΦΠΑ

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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.».

Επειδή εν προκειμένω ως αιτιολογήθηκε ανωτέρω στις λογιστικές διαφορές στην φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα στην υπ' αριθμ.1 λογιστική διαφορά η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε από τον φόρο των εκροών της κατά τη χρήση του 2015, τον αναλογούντα ΦΠΑ 9.817,28€ εισροών (παροχής υπηρεσιών) καθαρής αξίας 42.683,84€ που δεν πραγματοποιήθηκαν, και κατ' επέκταση δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκροών της χρήσης του 2015, τον αναλογούντα ΦΠΑ 9.817,28€ που αντιστοιχεί σε εισροές καθαρής αξίας 42.683,84€, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παρ.1 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000). Οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας βασιζόμενοι στην ΠΟΛ1003/2011 απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς εν προκειμένω δεν υφίσταται όμοια περίπτωση διότι η υπηρεσία η οποία τιμολογήθηκε δεν παραδόθηκε και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω αθέτηση της σύμβασης, διαπιστώθηκε εντός της υπό κρίση χρήσης και όχι μεταγενέστερα.

Γ) Ως προς τα τέλη Χαρτοσήμου

A) Ως προς τις προκαταβολές μισθών

Επειδή στα άρθρα 12, 13 , 14 & 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται:

«Άρθρο 12

Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις τρία επί τοις εκατόν (3%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.

Άρθρο 13

1. α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' αυθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς τη σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Άρθρο 14 – Επιβολή εμπορικού τέλους

Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας.

Άρθρο 15 – έγγραφα υποκείμενα εις εμπορικόν τέλος

1 α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' αυθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκούμενην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς τη σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.».

Επειδή σχετικά με την επιβολή χαρτοσήμου ως προς τις προκαταβολές μισθών έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση ότι οι προκαταβολές μισθού εφόσον συμψηφίζονται εφάπαξ, κατά την εξόφληση των αποδοχών εντός του μήνα δεν συνιστούν δάνειο και δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου. Εάν όμως εξοφλούνται σταδιακά με μηνιαία παρακράτηση από τις αποδοχές θεωρούνται ως δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Α.Κ. και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%.

(βλ. Υπ.Οικ. Σ. 6082/198/1979, Χ.1309/263/1981, (βλ. επίσης Φορολογία Χαρτοσήμου Π. Ρέππα, 2010, σελ. 853).

Επειδή στο με αριθ. πρωτ.: ΔΕΕΦ Β 1182799 ΕΞ 2016 / Τέλη χαρτοσήμου επί προκαταβολής μισθών εργαζομένων έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται:

«1. Στην περίπτωση προκαταβολών μισθών που συμψηφίζονται εφάπαξ και μέσα στον ίδιο μήνα με τον μισθό των υπαλλήλων, δεν θεωρείται ότι υφίσταται δανειακή σχέση μεταξύ του εργοδότη και των υπαλλήλων.

2. Στην περίπτωση προκαταβολών μισθών, που εξοφλούνται δια μηνιαίων κρατήσεων από τις αποδοχές των υπαλλήλων, υφίσταται δανειακή σχέση κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα και υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 3% ή 2% (πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επ' αυτού), κατά τις διακρίσεις των άρθρων 13§1.α και 15§1.α. του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

3. Οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 ν. 4172/2013 θέτουν τις προϋποθέσεις για τον υπολογισμό παροχής σε είδος σε περίπτωση χορήγησης δανείων από τον εργοδότη στον εργαζόμενο. Από τη διατύπωση της διάταξης αυτής προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση προκαταβολής μισθού αυτή λογίζεται ως δάνειο και εξ αντιδιαστολής μόνο προκύπτει ότι προκαταβολές μισθών έως τρεις μήνες δεν θεωρούνται δάνεια. Αυτό έχει την περαιτέρω συνέπεια ότι για τις προκαταβολές αυτές δεν υπολογίζεται πρόσθετη παροχή σε είδος για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο η φύση της συναλλαγής ως δανείου δεν μεταβάλλεται, αφού το άρθρο 13 παρ. 3 ν. 4172/2013 θεσπίζει τεκμήριο για τον υπολογισμό της παροχής σε είδος χωρίς να επιδρά το τεκμήριο αυτό στη φορολογία χαρτοσήμου.

4. Σε κάθε περίπτωση, η εξέταση των πραγματικών περιστατικών, καθώς και της συνδρομής των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, εναπόκειται, ως ζήτημα πραγματικό, στην κρίση των ελεγκτικών υπηρεσιών.».

Επειδή στο άρθρο 13 παρ.3 του ν.4172/2013 ορίζεται :

«Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.».

Επειδή εν προκειμένω στην οικεία έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου διαπιστώθηκε:

iii) Προκαταβολή Μισθού

Από τον έλεγχο του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού μισθοδοσίας 53-03-01-0009 –, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι χρεοπιστώσεις :

Ημ/νία	Παραστατικό	Λογαριασμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
31/01/2016	ΛΣ.ΜΙ Σ.01	53-03-01-0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	0,00	1.200,00	-1.200,00
01/02/2016	EXTRA IS	53-03-01-0009	.....	.....	1.200,00	0,00	0,00
28/02/2016	ΛΣ.ΜΙ Σ.02	53-03-01-0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	0,00	1.200,00	-1.200,00

02/03/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	1.200,00	0,00	0,00
31/03/2016	ΜΙΣ.Μ ΑΡΤΙ	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΑΡΤΙΟΣ	0,00	1.200,00	-1.200,00
01/04/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	1.200,00	0,00	0,00
20/04/2016	ΜΙΣ.Δ. ΠΑΣ	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΔΩΡΟ ΠΑΣΧΑ	0,00	621,92	-621,92
25/04/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	621,92	0,00	0,00
26/04/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	1.200,00	0,00	1.200,00
30/04/2016	ΜΙΣ.Α ΠΡΙΑ	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΑΠΡΙΛΙΟΣ	0,00	1.200,00	0,00
31/05/2016	ΜΙΣ.Μ ΑΙΟΣ	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΑΙΟΣ	0,00	1.200,00	-1.200,00
01/06/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	1.200,00	0,00	0,00
30/06/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	1.174,34	0,00	1.174,34
30/06/2016	ΜΙΣ.ΙΟ ΥΝΙ	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΙΟΥΝΙΟΣ	0,00	1.168,24	6,10
28/07/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	1.162,14	0,00	1.168,24
28/07/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	584,12	0,00	1.752,36
31/07/2016	ΛΣ.ΜΙ Σ.07	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΙΟΥΛΙΟΣ	0,00	1.168,24	584,12
31/07/2016	ΛΣ.ΕΠ Α.07	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΕΠΙΔΟΜΑ ΑΔΕΙΑΣ ΙΟΥΛΙΟΣ	0,00	584,12	0,00
31/08/2016	ΛΣ.ΜΙ Σ.08	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	0,00	1.168,24	-1.168,24
01/09/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	7.000,00	0,00	5.831,76
02/09/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	1.168,24	0,00	7.000,00
30/09/2016	ΛΣ.ΜΙ Σ.09	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	0,00	1.168,24	5.831,76
03/10/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	968,24	0,00	6.800,00
31/10/2016	ΛΣ.ΜΙ Σ.10	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	0,00	1.168,24	5.631,76
01/11/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	.....	668,24	0,00	6.300,00
30/11/2016	ΛΣ.ΜΙ Σ.11	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ	0,00	1.168,24	5.131,76
01/12/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ	868,24	0,00	6.000,00
19/12/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ Δ.ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΝΩΝ	910,99	0,00	6.910,99
20/12/2016	ΜΙΣ ΔΧ	53-03-01- 0009	.....	ΔΩΡΟ ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΝΩΝ 2016	0,00	1.210,99	5.700,00
29/12/2016	EXTRA IS	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	868,25	0,00	6.568,25
30/12/2016	ΛΣ ΜΙΣ 12	53-03-01- 0009	.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	0,00	1.168,25	5.400,00

Από τον έλεγχο των ανωτέρω καταχωρήσεων, διαπιστώνεται ότι την 01.09.2016 πιστώθηκε ο λογαριασμός 53-03-01-0009 με το ποσό των 7.000,00€. Σχετικά με την εν λόγω πίστωση, από τον

έλεγχο των πρωτογενών εγγραφών του ημερολογίου του φορολογικού έτους 2016, διαπιστώθηκε η κάτωθι διπλοεγγραφή:

Ημ/νία	Παραστατικό	Λογαριασμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
01/09/2016	EXTRAIS	53-03-01-0009	.....	.....	7.000,00	0,00
01/09/2016	EXTRAIS	38-02-00-0001	.....	.....	0,00	7.000,00

Προκύπτει επομένως ότι μεταφέρθηκε από τον τραπεζικό λογαριασμό όψεως της ελεγχόμενης επιχείρησης στον δικαιούχο μισθωτό το ποσό των 7.000,00€.

Όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 53-03-01-0009 αλλά και από τις μισθοδοτικές καταστάσεις, την περίοδο που εκταμιεύθηκε το ποσό των 7.000,00€, ο μισθός του κου αντιστοιχούσε σε 1.168,24€.

Περαιτέρω, παρατηρείται ότι κατά την καταβολή της μισθοδοσίας μηνών Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2016, συμπεριλαμβανομένου και του Δώρου Χριστουγέννων, αποδίδεται στον δικαιούχο μισθωτό ποσό μικρότερο από το οριζόμενο στις μισθοδοτικές καταστάσεις, ως κάτωθι:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΙΣΘΟΛΟΣΙΑ	ΑΠΟΔΟΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΠΟΣΟΥ 01/09/2016	-	-	-
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	1.168,24	968,24	200,00
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	1.168,24	668,24	500,00
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΜΗΝΟΣ ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ	1.168,24	868,24	300,00
ΔΩΡΟ ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΝΩΝ 2016	1.210,99	910,99	300,00
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	1.168,25	868,25	300,00
ΣΥΝΟΛΟ	5.883,96	4.283,96	1.600,00

Προκύπτει ξεκάθαρα επομένως ότι το ποσό των 7.000,00€ αποτελεί προκαταβολή μισθού από την ελεγχόμενη επιχείρηση προς τον δικαιούχο, πλέον ότι η εξόφλησή της πραγματοποιείται σταδιακά και πέραν του τριμήνου, με παρακράτηση από τον οριζόμενο μηνιαίο μισθό των ανωτέρω ποσών της στήλης **ΔΙΑΦΟΡΑ** του ανωτέρω πίνακα. Για σκοπούς φορολογίας χαρτοσήμου, η προκαταβολή μισθού θεωρείται δάνειο όταν εξοφλείται σταδιακά και πέραν του τριμήνου, από τις μηνιαίες αποδοχές του εργαζόμενου, όπως ακριβώς παρατηρείται ότι συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση. Πληρούνται επομένως οι προϋποθέσεις ... ως εκ τούτου το ποσό των 7.000,00€ επιβαρύνεται με τέλη χαρτοσήμου 3% (Δάνεια που συνάπτονται μεταξύ εμπόρων / επιχειρήσεων (πλην Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) και ιδιωτών υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3%)».

Επειδή εν προκειμένω διαπιστώνεται ότι :

α) στον καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία την 01/09/2016 προκαταβολή μισθών ύψους 7.000,00 ευρώ, η οποία σε κάθε περίπτωση ξεπερνάει τους μισθούς τριών μηνών, ήτοι δεν δύναται να συμψηφισθεί εφάπαξ με τον μηνιαίο πληρωτέο μισθό (εν προκειμένω καθαρός μισθός 1.168,24 ευρώ),

β)το εν λόγω ποσό που προκαταβλήθηκε εξοφλείται σταδιακά με μηνιαία παρακράτηση από τις αποδοχές (ως ανωτέρω πίνακας-μηνιαία παρακράτηση 200, 300 ευρώ).

Βάσει των ανωτέρω, προκύπτει σαφώς ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής τελών χαρτοσήμου και οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εν λόγω διαφορά κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

B) Ως προς την επιβολή τελών χαρτοσήμου σε δοσοληπτικούς λογαριασμούς

Επειδή στα άρθρα 14 & 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται:

«Άρθρο 14 – Επιβολή εμπορικού τέλους

Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρο 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας.

Άρθρο 15 – έγγραφα υποκείμενα εις εμπορικών τέλος

1 α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' αυθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκούμενην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς τη σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

5 γ).....

Πάσα εν γένει εγγραφή στα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκείμενην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

.....

Επί δανείων κινούμενων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικό ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επόμενην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθ. 15 του ΚΝΤΧ, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 15 παρ. 1α του ΚΝΤΧ και του άρθρου 12 του Ν.Δ 3717/1957 συνάγεται ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, δηλαδή οπωσδήποτε αλληλόχρεος λογαριασμός που κινείται εκ διαφόρων αιτιών

με χρεωπιστώσεις μεταξύ δύο προσώπων **αλλα μόνο ο "τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός", που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, δηλαδή αυτός που εμφανίζει την κίνηση συμβάσεως δανείου.** Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται, οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν τα απαιτούμενα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις. (ΣΤΕ 3313/1987, 3088/1985, ΣΤΕ1701/1990, ΣΤΕ 2911/1993 ΕφΑθ 1794/2014, ΣΤΕ 132/2016).

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, για να χαρακτηριστεί ως τέτοιος, θα πρέπει :

(α) από την κίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσότερων της μιας πράξεων. Θα πρέπει, δηλαδή, να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης, και κάθε, δε, ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι, έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης (και Εφ.Αθ. 3222/1979), και

(β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο λογαριασμός αυτός δεν πρέπει να περιέχει εμπορικές συναλλαγές, όπως, για παράδειγμα, συναλλαγές από πώληση αγαθών με πίστωση του τιμήματος, από προκαταβολή μετρητών μέλλουσας αγοραπωλησίας, κ.λπ. Ο ανωτέρω λογαριασμός, παρότι δεν ταυτίζεται απόλυτα με τη σύμβαση του δανείου, κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, εντούτοις συνιστά σύμβαση συγγενή με αυτή του δανείου, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να καταγράψουν υποχρεωτικά τα κονδύλιά τους στον ως άνω λογαριασμό σε εκτέλεση σύμβασης δανείου. Διά του τρόπου, όμως, αυτού ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός αποκτά αιτία από δανειακή σύμβαση, κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, επειδή εμφανίζει κίνηση δανείου, το οποίο αποδεικνύεται από τη σχετική εγγραφή και εξαιτίας αυτής στον ανωτέρω λογαριασμό, ο οποίος τηρείται στα υπό του εμπόρου τηρούμενα λογιστικά βιβλία (και Σ.τ.Ε. 2968/1979, 356/1981, 205/1982, 4566/1983, 2047/1984, κ.λπ.).

Επειδή η κρίση περί ύπαρξης δανειακής σύμβασης, βασιζόμενη σε σχετικές εγγραφές τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού στα βιβλία, θεωρείται ανεπαρκώς αιτιολογημένη στην περίπτωση που δεν παρατίθενται στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι υφίσταται σύμβαση δανείου, και να υπάρχει σαφής διαχωρισμός των συγκεκριμένων εγγραφών-συναλλαγών ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορούν και άλλες έννομες σχέσεις (ΣΤΕ 190/2009).

Επειδή από τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ, που αναφέρεται σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος «κατάθεση» χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεώς τους. Επομένως, κατά

την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται, κατ' αρχήν, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κλπ που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣΤΕ 1470/2002, ΣΤΕ 4463/1997, ΣΤΕ 2493/1994, Δ.Εφ.Αθ. 829/2014, 5668 - 5671, 5498/2013).

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) η ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρίας ή επιχείρησης (π.χ. εταίρος, μέτοχος, κ.λπ.).

β) η εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων με ρητή αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων.

(Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983),

γ) Τα βιβλία στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣΤΕ 2493/1994).

δ) Η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά.

ε) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η εγγραφή αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε από αυτό (ΣΤΕ 1767/1992, ΣΤΕ 1039/1996, ΣΤΕ 4463/1997) (Π. Ρέππας).

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του ΚΝΧΤ υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/ 1981).

Επειδή στο **άρθρο 64 του ν.4174/2013** ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή επίσης στο **άρθρο 65 του ν.4174/2013** ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα η δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣΤΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ . Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και , στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα τέλη χαρτοσήμου καθότι για τις παρακάτω κινήσεις του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 30-00-00-0006 - και ΑΦΜ, στην οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι μέλος με ποσοστό συμμετοχής 58%, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού και συγκεκριμένα:

Φορολογικό έτος 2014

α) το αναλυτικό καθολικό του ως άνω λογαριασμού για το φορολογικό έτος 2014 έχει ως εξής:

Ημ/νία	Παραστατικό	Λογ/σμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
01/01/2014	ΛΣ.ΑΠΟΓΡΑ	30-00-00-0006	.....	ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΙΕΛΑΤΕΣ	0,00	69.601,36	-69.601,36
07/01/2014	ΤΠΥ000001	30-00-00-0006	.....	.....	936.066,90	0,00	866.465,54
07/01/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	50.360,00	0,00	916.825,54
07/02/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	300.000,00	616.825,54
20/02/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	200.000,00	416.825,54
14/04/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	50.000,00	366.825,54
30/04/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	200.000,00	166.825,54
03/06/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	32.000,00	134.825,54
10/06/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	50.000,00	84.825,54
02/07/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	71.000,00	13.825,54
29/07/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	4.600,00	9.225,54
28/11/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	30.000,00	-20.774,46
08/12/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	39.000,00	-59.774,46
19/12/2014	ΤΠΥ000033	30-00-00-0006	.....	.....	548.297,42	0,00	488.522,96
23/12/2014	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	40.000,00	0,00	528.522,96
ΣΥΝΟΛΟ					1.574.724,32	1.046.201,36	528.522,96

β) από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν καταθέσεις και αναλήψεις χρηματικών ποσών από και προς την, από τις οποίες ο έλεγχος συμπέρανε ότι η χρήση του λογαριασμού 30-00-00-0006 - με δ.τ., από την προσφεύγουσα επιχείρηση είναι διπλή, ήτοι:

1. Χρησιμοποιείται ως λογαριασμός πελάτη για την καταχώρηση των συναλλαγών που προκύπτουν στα πλαίσια τήρησης όρων σύμβασης ανάθεσης έργου με την εν λόγω κοινοπραξία,
2. Χρησιμοποιείται ως δοσοληπτικός λογαριασμός για την καταχώρηση αναλήψεων / καταθέσεων χρηματικών ποσών από / προς το ταμείο της ελεγχόμενης επιχείρησης προς / από

την εν λόγω κοινοπραξία, έξω από τα πλαίσια οποιασδήποτε σύμβασης και για τον λόγο αυτό διαχώρισε τις κινήσεις του λογαριασμού ως εξής:

Ημ/νία	Παραστατικό	1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΕΛΑΤΗ			2. ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ			ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 30-00-00-0006
		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
01/01/2014	ΛΣ.ΑΠΟΓΡΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	69.601,36	-69.601,36	-69.601,36
07/01/2014	ΤΠΥ000001	936.066,90	0,00	936.066,90	0,00	0,00	-69.601,36	866.465,54
07/01/2014	EXTRAIS	0,00	0,00	936.066,90	50.360,00	0,00	-19.241,36	916.825,54
07/02/2014	EXTRAIS	0,00	300.000,00	636.066,90	0,00	0,00	-19.241,36	616.825,54
20/02/2014	EXTRAIS	0,00	200.000,00	436.066,90	0,00	0,00	-19.241,36	416.825,54
14/04/2014	EXTRAIS	0,00	50.000,00	386.066,90	0,00	0,00	-19.241,36	366.825,54
30/04/2014	EXTRAIS	0,00	200.000,00	186.066,90	0,00	0,00	-19.241,36	166.825,54
03/06/2014	EXTRAIS	0,00	32.000,00	154.066,90	0,00	0,00	-19.241,36	134.825,54
10/06/2014	EXTRAIS	0,00	50.000,00	104.066,90	0,00	0,00	-19.241,36	84.825,54
02/07/2014	EXTRAIS	0,00	71.000,00	33.066,90	0,00	0,00	-19.241,36	13.825,54
29/07/2014	EXTRAIS	0,00	4.600,00	28.466,90	0,00	0,00	-19.241,36	9.225,54
28/11/2014	EXTRAIS	0,00	28.466,90	0,00	0,00	1.533,10	-20.774,46	-20.774,46
08/12/2014	EXTRAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	39.000,00	-59.774,46	-59.774,46
19/12/2014	ΤΠΥ000033	548.297,42	0,00	548.297,42	0,00	0,00	-59.774,46	488.522,96
23/12/2014	EXTRAIS	0,00	0,00	548.297,42	40.000,00	0,00	-19.774,46	528.522,96

Και επί των κινήσεων που έκρινε ότι αποτελούν έναν δοσοληπτικό λογαριασμό ως (ανωτέρω) επέβαλε τέλη χαρτοσήμου 2% στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο, ήτοι στο ποσό των **69.601,36 ευρώ**.

Φορολογικό έτος 2015

α)το αναλυτικό καθολικό του ως άνω λογαριασμού για το φορολογικό έτος 2015 έχει ως εξής:

Ημ/νία	Παραστατικό	Λογ/σμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
01/01/2015	ΑΠΟΓΡΑΦΗ	30-00-00-0006	.....	Ανοιγμα χρήσης	528.522,96	0,00	528.522,96
08/01/2015	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	200.000,00	328.522,96
26/02/2015	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	100.000,00	228.522,96
04/03/2015	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	100.000,00	128.522,96
05/03/2015	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	100.000,00	28.522,96
11/03/2015	EXTRAIS	30-00-00-0006	.....	.....	0,00	80.000,00	-51.477,04
ΣΥΝΟΛΟ					528.522,96	580.000,00	-51.477,04

Ομοίως έκρινε και στο φορολογικό έτος 2015 ότι η χρήση του υπό κρίση λογαριασμού 30-00-00-0006 -, με δ.τ., είναι διττή, ήτοι:

- Χρησιμοποιείται ως λογαριασμός πελάτη για την καταχώρηση των συναλλαγών που προκύπτουν στα πλαίσια τήρησης όρων σύμβασης ανάθεσης έργου με την εν λόγω κοινοπραξία,
- Χρησιμοποιείται ως δοσοληπτικός λογαριασμός για την καταχώρηση αναλήψεων / καταθέσεων χρηματικών ποσών από / προς το ταμείο της ελεγχόμενης επιχείρησης προς / από

την εν λόγω κοινοπραξία, έξω από τα πλαίσια οποιασδήποτε σύμβασης και για τον λόγο αυτό διαχώρισε τις κινήσεις του λογαριασμού ως εξής:

Ημ/νία	Παραστατικό	1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΕΛΑΤΗ			2. ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ			ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 30-00-00-0006
		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
01/01/2015	ΑΠΟΓΡΑΦΗ	0,00	548.297,42	548.297,42	0,00	19.774,46	-19.774,46	528.522,96
08/01/2015	EXTRAIS	0,00	200.000,00	348.297,42	0,00	0,00	-19.774,46	328.522,96
26/02/2015	EXTRAIS	0,00	100.000,00	248.297,42	0,00	0,00	-19.774,46	228.522,96
04/03/2015	EXTRAIS	0,00	100.000,00	148.297,42	0,00	0,00	-19.774,46	128.522,96
05/03/2015	EXTRAIS	0,00	100.000,00	48.297,42	0,00	0,00	-19.774,46	28.522,96
11/03/2015	EXTRAIS	0,00	48.297,42	0,00	0,00	31.702,58	-51.477,04	-51.477,04

Και επί των κινήσεων που έκρινε ότι αποτελούν έναν δοσοληπτικό λογαριασμό ως (ανωτέρω) επέβαλε τέλη χαρτοσήμου 2% στο μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο, ήτοι στο ποσό των **51.477,04 ευρώ**.

Επειδή ο έλεγχος θεώρησε ότι υφίσταται πέραν του λογαριασμού πελάτη και δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός μεταξύ των συμβαλλομένων, και συγκεκριμένα ως προς το μέρος των καταβολών εκείνων που δεν σχετίζονται με τα εκδοθέντα τιμολόγια. Συγκεκριμένα αρχικώς έκρινε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο που προέρχεται από την προηγούμενη χρήση 2013 αφορά κίνηση δοσοληπτικού λογαριασμού και δεν αφορά την συμβατική σχέση. Ωστόσο το εν λόγω αναφέρεται ως βασική αιτιολογία στην οικεία έκθεση ελέγχου χωρίς όμως να προκύπτει με συγκεκριμένα στοιχεία και να μπορεί να αποκλεισθεί ότι το πιστωτικό υπόλοιπο είναι προκαταβολή του πελάτη, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία τιμολόγησε στην αρχή του φορολογικού έτους 2014.

Από την επισκόπηση της αρχικής καρτέλας του πελάτη τόσο στο φορολογικό έτος 2014 όσο και στο φορολογικό έτος 2015 διαπιστώνεται ότι ο λογαριασμός κατά βάση είχε χρεωστικό υπόλοιπο και μόνο σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή έχει πιστωτικό υπόλοιπο. Ειδικότερα στο φορολογικό έτος 2014 στις 28/11/2014 και στις 08/12/2014 έχει πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο όμως μετατρέπεται σε χρεωστικό στις 19/12/2014 καθώς ακολούθησε η έκδοση τιμολογίου.

Το γεγονός ότι υφίσταται πιστωτικό υπόλοιπο σε μια δεδομένη χρονική στιγμή σε λογαριασμό πελάτη δεν μπορεί να αλλάξει τον χαρακτήρα του λογαριασμού από εμπορικής φύσεως σε λογαριασμό δοσοληπτικό και μάλιστα ως δανειακό δοσοληπτικό ήτοι σε λογαριασμό σύμβασης δανείου.

Ωστόσο, κατά το φορολογικό έτος 2014 και για συγκεκριμένες ταμειακές κινήσεις, οι οποίες δεν συνάδουν με την κίνηση του λογαριασμού πελάτη, ήτοι για αυτές που αφορούν καταβολές χρημάτων στον πελάτη (κινήσεις 50.360,00 ευρώ και 40.000,00 ευρώ) χωρίς από την πλευρά της εταιρείας να υφίσταται καμία απολύτως αιτιολογία, τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο, κρίνεται με την παρούσα Απόφαση, ότι αποτελούν καταθέσεις χρημάτων που εμπíπτουν στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.5γ του ΚΝΤΧ και της επιβολής τέλους χαρτοσήμου 1%,

δεδομένου ότι δεν ανάγονται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά.

Ενώ ως προς το φορολογικό έτος 2015, και ως προς το μέρος που έχει κατατεθεί από την κοινοπραξία πέραν του τιμολογημένου ποσού, ήτοι για το ποσό των 51.477,04 ευρώ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία μέχρι την 31/12/2016 δεν έχει τιμολογήσει και λόγω της συμμετοχής της προσφεύγουσας στην εν λόγω κοινοπραξία κατά 58%, δεν τεκμηριώνεται ότι έχει τον χαρακτήρα της προκαταβολής, αλλά κρίνεται ότι αποτελεί κατάθεση η οποία πληροί της προϋποθέσεις του άρθρου 15 παρ.5γ του ΚΝΤΧ.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι τελικώς διαπιστωθείσες διαφορές τελών χαρτοσήμου για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 με την παρούσα Απόφαση έχουν ως εξής :

Φορολογικό έτος 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
		5.000,00	5.000,00	
			50.360,00	
			40.000,00	
Συνολική Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου 1% (1)		5.000,00	95.360,00	95.360,00
Συνολική Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου 2% (2)		69.601,36	0,00	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ (1) +(2)		74.601,36	95.360,00	95.360,00
Χαρτόσημο		1.442,03	953,60	953,60
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		288,41	190,72	190,72

Φορολογικό έτος 2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
		75.000,00	75.000,00	
		5.787,20	5.787,20	
			51.477,04	
Συνολική Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου 1% (1)		80.787,20	132.264,24	132.264,24
		33.333,34	33.333,34	33.333,34
		16.666,67	16.666,67	16.666,67
		51.477,04	0,00	0,00
Συνολικής Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου 2% (2)		101.477,05	50.000,01	50.000,01

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ (1)+(2)		182.264,25	182.264,25	182.264,25
Χαρτόσημο		2.837,41	2.322,64	2.322,64
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		567,48	464,53	464,53

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/05/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, **ΑΦΜ** ως εξής :

α) την απόρριψη και την επικύρωση των κάτωθι οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. :

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014,

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014,

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015,

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2016,

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 56 ν. 4174/2013) για το φορολογικό έτος 2016,

β) την μερική αποδοχή και την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. :

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015,

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2014,

-Της **υπ' αριθ.**/09-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2015,

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

Φορολογικό έτος 2014

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά Φόρου εισοδήματος	1.583,51 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.583,51 €

(ως η υπ' αριθμ. /09-04-2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

ΦΠΑ

Διαφορά ΦΠΑ	135,50 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	135,50 €

(ως η υπ' αριθμ. /09-04-2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ)

Χαρτόσημο

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
		5.000,00	5.000,00	
			50.360,00	
			40.000,00	
Συνολική Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου 1%		5.000,00	95.360,00	95.360,00
Συνολική Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου 2%		69.601,36	0,00	0,00
Συνολική αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο		74.601,36	95.360,00	95.360,00
Χαρτόσημο		1.442,03	953,60	953,60
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		288,41	190,72	190,72
Πρόστιμο άρθρου 54 & 58 ν.4174/2013 ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ (1)		1.112,68	1.250,00	1.250,00
Πρόστιμο άρθρου 54 & 58 ν.4174/2013 ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ (1)		222,53	250,00	250,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		3.065,65	2.644,32	2.644,32

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. /09-04-2019 Οριστικής πράξης τελών χαρτοσήμου)

Σημείωση (1) : Επιλογή προστίμου βάσει άρθρου 62 παρ.6 του ν.4174/2013 & ΠΟΛ1252/2015

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ 1%	ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	Πρόστιμο άρθρου 54 Ν.4174/2013 μη υποβολής δήλωσης	Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4174/2013 μη υποβολής δήλωσης
			20%		
1η ΠΕΡΙΟΔΟΣ	50.360,00	251,8	50,36	500,00	151,08
9η ΠΕΡΙΟΔΟΣ	5.000,00	50	10	500,00	30,00
12 ^η ΠΕΡΙΟΔΟΣ	40.000,00	200,00	40	500,00	120,00
ΣΥΝΟΛΟ	95.360,00	501,80	100,36	1.500,00	301,08

Φορολογικό έτος 2015

Φόρος εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΙΒΛΙΩΝ	7.620.116,98	7.620.116,98	7.620.116,98	0,00
ΠΛΕΟΝ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	11.806,23	11.806,23	11.806,23	0,00
ΜΕΙΟΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΤ. & ΤΕΧΝ. ΕΡΕΥΝΑΣ (ΕΞΩΛΟΓ.)	118.510,94	107.141,02	118.510,94	0,00
ΠΛΕΟΝ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ		281.095,85	281.095,85	281.095,85
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	7.513.412,27	7.805.878,04	7.794.508,12	281.095,85
	φόρος που αναλογεί (29%)	2.178.889,56	2.263.704,63	2.260.407,35	81.517,80
Μείον	Φόρος που προκαταβλήθηκε	315.104,28	315.104,28	315.104,28	0,00
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε χωρίς ηλεκτρ.πληροφόρηση	12,14	12,14	12,14	0,00
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	59,69	59,69	59,69	0,00
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.863.713,45	1.948.528,52	1.945.231,24	81.517,80
Πλέον	Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	1.634.095,34	1.634.095,34	1.634.095,34	0,00
Πλέον	Τέλη Χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	18,00	18,00	18,00	0,00
Πλέον	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	3,60	3,60	3,60	0,00
Πλέον	Τέλος Επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	3.498.830,39	3.583.645,46	3.580.348,18	81.517,80

(τροποποίηση της/09-04-2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

ΦΠΑ

Διαφορά ΦΠΑ	11.572,67€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013	5.029,60€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.602,27€

(ως η υπ'αριθμ./09-04-2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ)

Χαρτόσημο

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
		75.000,00	75.000,00	
		5.787,20	5.787,20	
			51.477,04	
Συνολική Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου 1%		80.787,20	132.264,24	132.264,24
Συνολική Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου 2%		101.477,05	50.000,01	50.000,01

		33.333,34	33.333,34	33.333,34
		16.666,67	16.666,67	16.666,67
		51.477,04	0	0
Συνολική αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο		182.264,25	182.264,25	182.264,25
Χαρτόσημο		2.837,41	2.322,64	2.322,64
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		567,48	464,53	464,53
Πρόστιμο άρθρου 54& 58 ν.4174/2013 ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ (1)		2.181,43	2.083,34	2.083,34
Πρόστιμο άρθρου 54 & 58 ν.4174/2013 ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ (1)		436,29	416,66	416,66
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		6.022,61	5.287,17	5.287,17

(τροποποίηση της υπ'αριθμ. /09-04-2019 Οριστικής πράξης τελών χαρτοσήμου)

Σημείωση (1) : Επιλογή προστίμου βάσει άρθρου 62 παρ.6 του ν.4174/2013 & ΠΟΛ1252/2015

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	Πρόστιμο άρθρου 54 μη υποβολής δήλωσης	Πρόστιμο άρθρου 58 μη υποβολής δήλωσης
			20%		
4η ΠΕΡΙΟΔΟΣ	33.333,34	666,67	133,33	500,00	400,00
6η ΠΕΡΙΟΔΟΣ	75.000,00	750,00	150,00	500,00	450,00
11 ^η ΠΕΡΙΟΔΟΣ	16.666,67	333,33	66,67	500,00	200,00
12 ^η ΠΕΡΙΟΔΟΣ	5.787,20	57,87	11,57	500,00	34,72
3η ΠΕΡΙΟΔΟΣ	51.477,04	514,77	102,95	500,00	308,86
ΣΥΝΟΛΟ	182.264,25	2.322,64	464,52	2.500,00	1.393,58

Φορολογικό έτος 2016

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά Φόρου εισοδήματος	5.278,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.278,00 €

(ως η /09-04-2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

ΦΠΑ

Διαφορά ΦΠΑ	199,86€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013	99,93€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	299,79€

(ως η υπ'αριθμ. /09-04-2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ)

Χαρτόσημο

Διαφορά Χαρτοσήμου	210,00€
Διαφορά ΟΓΑ Χαρτοσήμου	42,00€
Πρόστιμο άρθρου 54 & 58 Χαρτοσήμου	416,67
Πρόστιμο άρθρου 54 & 58 ΟΓΑ Χαρτοσήμου	83,33€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	752,00€

(ως η υπ' αριθμ. /09-04-2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου)

Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4174/2013 ποσού 709,00 ευρώ

(ως η υπ' αριθμ. /09-04-2019 Πράξη επιβολής προστίμου)

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Αναπληρωτής Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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 .