



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/12/2019

Αριθμός Απόφασης: 3357

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12/07/2019 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.,

εδρευούσης στο, κατά των: α) υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, β) υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αρ./...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, β) υπ' αρ./...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 07/06/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Υπηρεσίας Ελέγχου Ηρακλείου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/07/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., 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./...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 35.970,01€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 26.322,85€, ήτοι, συνολικό ποσό 62.292,86€.

Με την υπ' αριθ./...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 87.377,69€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 26.213,31€, ήτοι, συνολικό ποσό 113.591,00€.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ./2017 εντολής, η οποία αντικαταστάθηκε από την με αρ./2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος για την περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2014.

Η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνεπεία των με αριθ./.....,/....., ΣΤ/..... και ΣΤ/..... εισαγγελικών παραγγελιών της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Ηρακλείου, με βάση τις οποίες διετάχθη έρευνα προκειμένου να διερευνηθούν οι καταγγελίες σε βάρος της προσφεύγουσας, της πρώην εταίρου , για αδικήματα σε βάρος της ίδιας και συγκεκριμένα σχετικά με απομειώσεις στην απογραφή λήξης 2012 με συνέπεια τη μείωση των κερδών της εταιρείας και επομένως και του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν μεγάλες διαφορές σχετικά με την αποτίμηση ορισμένων ειδών στις απογραφές της 31/12/2013 και της 31/12/2014 σε σχέση με την τιμή που η ίδια η προσφεύγουσα τα είχε αποτιμήσει την 31/12 του προηγούμενου έτους. Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες, οι οποίες αφορούσαν εργασίες που παρασχέθηκαν σε προηγούμενη χρήση καθώς και δαπάνες που αφορούσαν σε υπηρεσίες διαμονής και έξοδα ταξιδίων της εταίρου Τέλος, δεν αναγνώρισε δαπάνη αφορώσα προβολή προϊόντων σε ράφι καταστήματος, λόγω μη καταβολής τέλους διαφήμισης.

Οι ως άνω διαπιστωθείσες διαφορές, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση αυτών, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. α. Νομική πλημμέλεια έκθεσης ελέγχου, λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου. β. Έκδοση προσβαλλόμενων εκτός εύλογου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου περί την έκδοση της πράξεως, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης και μη επίδοσης αυτής.
3. Παράβαση νόμου-ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα.
4. Εσφαλμένη - αναιτιολόγητη απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών και του εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων.
5. Ανεπαρκής - πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
6. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας, δηλαδή της φορολογήσεως της ίδιας φορολογητέας ύλης για την ίδια αιτία (ειδικότερη έκφραση της αρχής non bis in idem).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συνοδεύουσα τις προσβαλλόμενες πράξεις έκθεση ελέγχου, δεν αναφέρει τον τόπο διενέργειας του ελέγχου και ειδικότερα αν αυτός

διενεργήθηκε στην έδρα της επιχείρησης ή στα γραφεία της φορολογικής αρχής, ώστε να μπορεί να διαγνωσθεί η νομιμότητα του ελέγχου αυτού, η έλλειψη του οποίου καθιστά νομικώς πλημμελή την εν λόγω έκθεση ελέγχου και κατ' ακολουθίαν τις επί τη βάσει αυτής εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις λόγω έλλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Δεν αναγράφεται όμως ούτε ο ακριβής χρόνος διενέργειας των επί μέρους ελεγκτικών ενεργειών, με αποτέλεσμα οι εκθέσεις ελέγχου να καθίστανται πλημμελείς και ενόψει αυτού καθίστανται ακυρωτές και οι επ' αυτών ερειδόμενες προσβαλλόμενες πράξεις. Επιπροσθέτως, σημειώνει ότι επί της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ως πρώτη ημέρα του ελέγχου η 14/03/2017, η οποία είναι πολύ προγενέστερη της υπ' αριθ./2018 εντολής ελέγχου, γεγονός που προκαλεί εύλογη σύγχυση και πρόδηλη ασάφεια και ανακολουθία για τον ακριβή χρόνο έναρξης του ελέγχου δεδομένου ότι φέρονται να διενεργούνται ελεγκτικές ενέργειες προ της εκδόσεως της εντολής ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης....»

Επειδή μεταξύ των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής συμπεριλαμβάνεται και αντίγραφο της υπ' αριθ./....../...../2017 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης. Από το εν λόγω αντίγραφο, διαπιστώνεται ότι

δυνάμει της ανωτέρω εντολής ανατέθηκε στους αρμόδιους ελεγκτές η διενέργεια μερικού ελέγχου, ενώ ως προς τον χρόνο διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, η εν λόγω εντολή φέρει ημερομηνία διάρκειας του ελέγχου έως 31/12/2017. Ωστόσο, στη συνέχεια την 28/06/2018 εκδόθηκε νέα ταυτάριθμη εντολή λόγω παράτασης της διάρκειας του ελέγχου και ως εκ τούτου καθίσταται σαφές ότι όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργήθηκαν μεταξύ της ημερομηνίας έκδοσης της αρχικής εντολής και της ημερομηνίας ολοκλήρωσης του ελέγχου και συγκεκριμένα την 07/06/2019, ημερομηνία κατά την οποία συντάχθηκε η οικεία έκθεση και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του φακέλου και την οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της φορολογικής αρχής, προσκομίζοντας τα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων, χωρίς να εκφράσει αντίρρηση για τον τόπο διενέργειας ή δυσχέρεια ως προς την προσκόμισή τους στα γραφεία της φορολογικής αρχής. Επιπλέον, δεν προβάλλεται από την προσφεύγουσα οποιοσδήποτε ισχυρισμός, που να αποδεικνύει ότι η αν ο έλεγχος διενεργούνταν στην έδρα της επιχείρησης θα οδηγούσε σε διαφορετικό πόρισμα τη φορολογική αρχή ή ότι υπέστη η ελεγχόμενη οποιαδήποτε βλάβη από τη διενέργειά του στα γραφεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή περαιτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές ενέργειες προ της εκδόσεως της εντολής ελέγχου, είναι αβάσιμος δεδομένου ότι οι επαληθεύσεις της πρώτης ημέρας του ελέγχου ήτοι της 14/03/2017, διενεργήθηκαν δυνάμει της υπ' αριθ. πρώτης εντολής η οποία είχε ήδη εκδοθεί την 17/01/2017. Συνεπώς, δεν υφίσταται τυπική πλημμέλεια των προσβαλλομένων πράξεων εξ αυτού του λόγου και ο σχετικός ο ισχυρισμός κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές καθόσον η έκδοσή τους ήταν εκτός εύλογου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1,»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν πριν την παρέλευση του ενός μηνός από την ημερομηνία κατάθεσης των εγγράφων απόψεων της προσφεύγουσας με το με αριθ. πρωτ./2019 Υπόμνημά που υπέβαλλε ως απάντηση επί του με αριθ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες εκδόθηκαν ορθά και σύννομα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 28 § 2 του Ν. 4174/2013 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος περί την έκδοση της πράξεως, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης και μη επίδοσης αυτής.

Επειδή με τις νεότερες διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4174/2013, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 01/01/2014 και εφαρμόζεται απαρέγκλιτα ως προς τις διαδικασίες που η φορολογική αρχή οφείλει να ακολουθεί, ορίζονται, ως προς το κρινόμενο ζήτημα, τα παρακάτω:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον

οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους.

Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται.

Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης.

Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι: «Κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου (14/03/2017), προσκομίστηκε το Ισοζύγιο μηνός Φεβρουαρίου 2017 (αθεώρητο, ακριβές αντίγραφο), το οποίο εκτυπώθηκε από την επιχείρηση, και ήταν εμπρόθεσμα ενημερωμένο..... Δεν προσκομίστηκαν τα θεωρημένα Ισοζύγια και βιβλία

Απογραφών και Ισολογισμού, πέραν της θεωρημένης απογραφής της 31/12/2013. Επίσης προσκομίστηκαν ακριβή αντίγραφα Ισοζυγίων Γενικού κ Αναλυτικών Καθολικών 01-12/2013 και 01-12/2014. Για τις χρήσεις 2013 και 2014 δεν υποχρεούνταν σε τήρηση θεωρημένων βιβλίων.... Προσκομίστηκε όμως κατά τη διάρκεια του ελέγχου εκτύπωση από το ημερολόγιο πωλήσεων υπογεγραμμένη από τον τεχνικό με ανάλυση πωλήσεων ανά συντελεστή ΦΠΑ, τα σύνολα της οποίας συμφωνούν με τα ποσά των ισοζυγίων και του Ε3 και για τις δύο χρήσεις 2013, 2014..... Δεν μπορούμε να πραγματοποιήσουμε έλεγχο κλειστής αποθήκης, ήτοι έλεγχο στις ποσότητες των εμπορευμάτων, γιατί δεν προσκομίστηκε η θεωρημένη απογραφή έναρξης, δηλ. η θεωρημένη απογραφή 31/12/2012. Άρα ο έλεγχος δεν μπορεί να επιβεβαιώσει τις ποσότητες έναρξης της ελεγχόμενης χρήσης, και αποδέχεται ως δεδομένες τις ποσότητες που αναγράφονται στην αθεώρητη απογραφή 31/12/2012 που προσκόμισε η ελεγχόμενη, για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.»

Επειδή η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, αβάσιμα επικαλείται ως προς τη διαδικασία κατάσχεσης τις διατάξεις του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992, καθόσον αυτές δεν είναι σε ισχύ για τα ελεγχόμενα έτη και δεν δύναται να τύχουν εφαρμογής. Επιπροσθέτως, όπως διαπιστώνεται από τα ανωτέρω αναφερόμενα αποσπάσματα της οικείας έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην φορολογική αρχή ακριβή αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων της, τα οποία μάλιστα, όπως η ίδια συνομολογεί, παρελήφθησαν αφού συντάχθηκε από την ελεγκτική υπηρεσία σχετική απόδειξη παραλαβής. Επομένως, δεν μετακινήθηκαν τα πρωτότυπα φορολογικά αρχεία από την έδρα της επιχείρησης, ώστε να συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 24 και 25 ΚΦΔ ως προς τη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογούσα αρχή πεπλανημένως θεώρησε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την επιβολή των ενδίκων φόρων, πρόσθετων φόρων και προστίμων, κρίνοντας ανακριβή τα βιβλία και εντεύθεν τις δηλώσεις για το αντίστοιχο οικονομικό έτος, ενώ στην πραγματικότητα δεν συνέτρεχαν, καθώς οι δηλώσεις ήταν απολύτως ακριβείς και ειλικρινείς. Κατά τη ρητή δε διατύπωση των σχετικών διατάξεων, οσάκις τα βιβλία απορρίπτονται ως ανεπαρκή ή ανακριβή λόγω διαπιστώσεως πλημμελειών, οι οποίες ανεξαρτήτως του αν αφορούν το σκέλος των ακαθάριστων εσόδων ή δαπανών, πάντως κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής και των δικαστηρίων της ουσίας, καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ενεργείται εξωλογιστικός

προσδιορισμός τόσο των ακαθάριστων εσόδων όσο και των κερδών (βλ. ΣτΕ 3502/1999, ΔΕΕ 4/2001 σελ. 434). Εξ' αυτού συνάγεται ότι απαραίτητη προϋπόθεση για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό είναι η προηγούμενη αιτιολογημένη απόρριψη των Βιβλίων και Στοιχείων, λόγω αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων. Εν προκειμένω, παρά τη δυνατότητα και την πραγματοποίηση ελεγκτικών επαληθεύσεων, κατ' επιλογήν τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς, ενώ ελήφθησαν κατ' επιλογήν συγκεκριμένα στοιχεία των βιβλίων ως ανακριβή. Εξάλλου, δεν αποκλείεται ακόμη και παρά τη διαπίστωση πλημμελειών στα τηρούμενα από την ελεγχόμενη επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, το εισόδημα αυτής να προσδιορισθεί λογιστικά, εφόσον οι πλημμέλειες που διαπιστώθηκαν, έστω και αν αποτελούν παραβάσεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, δεν καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό. Επομένως, είναι εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων.

Επειδή όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου, η φορολογική αρχή, δεν έκρινε το κύρος των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, καθόσον οι σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν εφαρμόζονταν στις κρινόμενες χρήσεις λόγω της κατάργησής τους την 31/12/2012. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της ότι τα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά ορίζεται ότι:

«Άρθρο 32

Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

.....

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσανξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσανξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).....»

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή με βάση τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή ως προς το φορολογικό έτος 2014 προσδιόρισε ορθά και σύννομα τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας με λογιστικό τρόπο σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του

ν. 4172/2013.

Επειδή ωστόσο ως προς τη χρήση 2013, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη, μεταξύ άλλων, τις ισχύουσες διατάξεις ΚΦΑΣ καθώς και αυτές του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, προσδιόρισε, λόγω της απώλειας-μη προσκόμισης βιβλίων, και συγκεκριμένα της θεωρημένης απογραφής έναρξης της ελεγχόμενης χρήσης 2013, ήτοι της 31/12/2012, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο με αντικειμενικό τρόπο και ως τελικά καθαρά κέρδη επέλεξε, ορθώς, τα λογιστικώς προσδιορισμόμενα, καθόσον αυτά ήταν μεγαλύτερα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές για τα με αριθ. ..., ..., .../20113 Τ.Π.Υ. και με αριθ. ..., .../-2013 Τ.Π.Υ. της εταιρείας συνολικής καθαρής αξίας 15.066,00€, οι οποίες απερρίφθησαν με την αιτιολογία ότι προσκρούουν στην αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, επισημαίνει ότι το ίδιο χρονικό διάστημα η εξέδωσε τα με αρ. ..., ..., ..., ... Τ.Δ.Α. και το ... Τ.Π.Υ. που αφορούσαν παραγωγή λογισμικού, δημιουργία, μεταφορά και συγχρονισμό βάσεων δεδομένων (άυλα αγαθά) συνολικής καθαρής αξίας 15.460,00€ τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας στο λογαριασμό 16 ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.. Σύμφωνα δε με την ΠΟΛ 1094/2016 διά της οποίας συμπληρώνεται η ΠΟΛ 1113/2015 εγκύκλιος του Γ.Γ. Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με τις; εκπιπτόμενες και μη δαπάνες, διευκρινίζεται ρητώς στην παράγραφο Ε' αυτής ότι: «.....σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού.» Η αρχή του δεδουλευμένου συνιστά βασική αρχή τόσο στη λογιστική όσο και στη φορολογία. Ωστόσο επί των φορολογικών θεμάτων για την εκπτώσιμότητα των δαπανών η αρχή της εκκαθαρισμένης δαπάνης είναι ισχυρότερη. Δηλαδή δεδουλευμένη δαπάνη που δεν έχει εκκαθαριστεί δεν δύναται να αναγνωρισθεί φορολογικά με τη μορφή πρόβλεψης.

Επειδή οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα επιχείρηση διατάξεις των εγκυκλίων ΠΟΛ. 1113/2015 και ΠΟΛ. 1094/2016 παρέχουν διευκρινήσεις σχετικά με τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'). Ωστόσο, οι διατάξεις των προαναφερομένων άρθρων εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται από την

01/01/2014 και μετά, ενώ για την κρινόμενη χρήση 2013 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του ν. 2238/1994 και των σχετικών εκδοθεισών εγκυκλίων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενη χρήση 2013, ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος»

Επειδή, στο με αρ. 1078820/1526/Α0012/29-8-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

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

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

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

Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...»

Επειδή, με βάση το Αρ. Πρωτ.: 1027847/540/Α0012/23-4-2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«3. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την έκπτωση των προβλεπομένων από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα δεδομένης διαχειριστικής χρήσης, πρέπει αυτές να αφορούν τη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας έχουν πραγματοποιηθεί, να είναι οριστικές και εκκαθαρισμένες, να αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και να συμβάλουν στην ανάπτυξη των εργασιών της και στη δημιουργία εισοδήματος. Η διαπίστωση της ύπαρξης των προϋποθέσεων αυτών για την αναγνώριση της έκπτωσης μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι θέμα πραγματικό και ως εκ τούτου εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος σε κάθε περίπτωση ερευνά το ύψος

και τη φύση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης και σε περίπτωση αμφιβολίας κρίνουν τα Διοικητικά Δικαστήρια και επομένως, η υπηρεσία μας δεν μπορεί να αποφανθεί, εκ των προτέρων αν μία συγκεκριμένη δαπάνη εκπίπτει ή όχι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.»

Επειδή, με βάση το Αρ. Πρωτ. 1009074/157/A0012/13-5-2008 έγγραφο ορίζεται μεταξύ άλλων:

«2. Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά κ.λπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

1. Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1078/28.03.2012, αναφέρονται τα εξής: «2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 7 του άρθρου 9 του ν. 3091/2002, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους. Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958).»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε, λόγω της αυτοτέλειας των χρήσεων, τις παρακάτω δαπάνες, οι οποίες αφορούν εργασίες που παρασχέθηκαν σε προγενέστερη χρήση (2012),

όπως αναφέρεται στη δικαστική απόφαση αρ./2017 Μονομελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου. Οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν το έτος 2012 και όχι στην ελεγχόμενη χρήση 2013. Μάλιστα, ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν είχαν ολοκληρωθεί οι ανωτέρω εργασίες που ξεκίνησαν το 2011, 2012 γι' αυτό δεν τιμολογήθηκαν, διότι ο εκδότης είχε την υποχρέωση τιμολόγησης του τμήματος του έργου που είχε ολοκληρωθεί ανά οικεία χρήση, ώστε η προσφεύγουσα να το εκπέσει στην αντίστοιχη χρήση που αφορά. Λόγω αυτοτέλειας των χρήσεων ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τις εν λόγω δαπάνες.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων και σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα παρακάτω τιμολόγια, όπως αυτά καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 61 (Αμοιβές και έξοδα τρίτων) και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα και καταλόγισε το συνολικό ποσό των 15.066,00€ ως λογιστική διαφορά:

Ημερομηνία	Αρ. παραστατικού	Είδος	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
06/03/2013	ΤΠΥ	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) /	3.700,00 €	851,00 €
06/03/2013	ΤΠΥ	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) /	3.200,00 €	736,00 €
06/03/2013	ΤΠΥ	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) /	2.000,00 €	460,00 €
08/03/2013	ΤΠΥ	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) /	1.356,00 €	311,88 €
08/03/2013	ΤΠΥ	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) /	4.810,00 €	1.106,30 €
ΣΥΝΟΛΟ			15.066,00 €	3.465,18 €

Επειδή από τις προαναφερθείσες εγκυκλίους, όπως αυτές ίσχυαν κατά την κρινόμενη χρήση 2013, οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος. Περαιτέρω, από την περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών, όπως αυτές αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα, δεν προκύπτει η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθ./2017 Απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου (Τακτική Διαδικασία), οι περιγραφόμενες επί των ανωτέρω τιμολογίων εργασίες εκτελέστηκαν, χωρίς ωστόσο να προκύπτει με σαφήνεια ο ακριβής χρόνος εκτέλεσης αυτών. Άλλωστε, όπως επισημαίνεται επί της ανωτέρω απόφασης, δεν υφίστατο για τις εν λόγω υπηρεσίες έγγραφη συμφωνία μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της

Συνεπώς, δεν υπάρχει οποιοδήποτε έγγραφο στοιχείο από το οποίο να προκύπτουν οι ειδικότεροι όροι της εν λόγω συμφωνίας, το είδος των εργασιών καθώς και το χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης αυτών. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να τεκμαίρεται ότι η παροχή των υπηρεσιών ήταν διαρκής και είχε τέτοια μορφή και ροή που δεν παρείχε στην εκδότρια επιχείρηση τη δυνατότητα τμηματικής τιμολόγησης των κατ' έτος εκτελεσθεισών εργασιών. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνη καταχωρημένη στον Λογ. 64.01.01.0000-25/01/2014, ποσού 1.140,43 ευρώ, που αφορούσε υπηρεσίες διαμονής (ξενοδοχείοστην Κίνα) καθώς και έτερη δαπάνη καταχωρημένη στον ίδιο λογαριασμό την 18/04/2014 ποσού 1.315,12 ευρώ που αφορούσε έξοδα ταξιδίων της καθώς και για τις δύο δαπάνες δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά στον έλεγχο.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι και οι δύο αυτές δαπάνες αφορούν επαγγελματικό ταξίδι της στην Κίνα τον Απρίλιο του 2014. Ειδικότερα, η κ. όταν επέστρεψε από το ταξίδι δεν προσκόμισε στο λογιστήριο της εταιρείας τα παραστατικά αυτών των δαπανών όπως έκανε κάθε χρόνο όλες τις προηγούμενες χρονιές για το αντίστοιχο ταξίδι της στην Κίνα. Το λογιστήριο της εταιρείας ελλείπει των παραστατικών καταχώρησε τις παραπάνω δαπάνες κατά την ημερομηνία της πληρωμής τους από την εταιρική πιστωτική κάρτα έτσι όπως εμφανίζονταν στο εξτρέ της κίνησης αντίγραφο έχει προσκομίσει και αποδεικνύει την πραγματοποίηση της δαπάνης. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 5 του ν. 4308/2014, με βάση τις οποίες τα παραστατικά πληρωμών και τα λοιπά συναφή με τη δαπάνη παραστατικά ταξιδιών ενδέχεται να αποτελούν επαρκή και κατάλληλα στοιχεία για την τεκμηρίωση της εν λόγω δαπάνης.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην επικαλούμενη από την προσφεύγουσα παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ): *«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»*

Επειδή ωστόσο, με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του νόμου αυτού τίθενται σε ισχύ ως εξής:

α) Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

β) Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις.»

Επειδή η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 εμπεριέχεται στο Κεφάλαιο 2 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ», το οποίο σύμφωνα με τα ανωτέρω τίθεται σε ισχύ από την 01/01/2015. Ως εκ τούτου, δεν τυγχάνει εφαρμογής για τις επίμαχες δαπάνες οι οποίες αφορούν στην χρήση 2014.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 της υποπαραγρ. Ε1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή περαιτέρω στις διατάξεις του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....»

Επειδή με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, προκειμένου να αναγνωριστεί μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη (ΣτΕ 939/1992, 810/1982 κλπ).

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

«Γενικά

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

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

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

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

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει 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 αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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

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

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν

από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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, κλπ.). 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.

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα παραστατικά πληρωμής της εταιρικής πιστωτικής κάρτας καθώς και η ηλεκτρονική αλληλογραφία με το ξενοδοχείο στο οποίο διέμεινε η Κα, αποτελούν επαρκή στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της εν λόγω δαπάνης.

Επειδή η φορολογική αρχή απέρριψε τις επίμαχες δαπάνες, αφενός λόγω μη προσκόμισης παραστατικών και αφετέρου επειδή η κίνηση της εταιρικής πιστωτικής κάρτας δεν αποδεικνύει αν πραγματοποιήθηκε δαπάνη προς το συμφέρον της επιχείρησης ή αν πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες των εταίρων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε, τόσο στον έλεγχο, όσο και στην υπηρεσία μας, οποιοδήποτε έγγραφο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι η δαπάνη ήταν πράγματι επαγγελματική και διενεργήθηκε προς το

συμφέρον της επιχείρησης (λ.χ. παραγγελία από επιχείρηση στην Κίνα η οποία έλαβε χώρα εκείνη την περίοδο, ηλεκτρονική αλληλογραφία με τυχόν προγραμματισμένες συναντήσεις με επιχειρήσεις του κλάδου, επίσκεψη σε έκθεση προϊόντων κ.ο.κ.). Επιπροσθέτως, από την προσκομισθείσα ηλεκτρονική αλληλογραφία μεταξύ της προσφεύγουσας και του ξενοδοχείου “.....”, διαπιστώνεται ότι την επίμαχη περίοδο που αφορά η δαπάνη, ήτοι από 12 έως 18 Απριλίου 2014, τα άτομα που διέμεναν στο ξενοδοχείο ήταν δύο, και συγκεκριμένα, η κυρία και ο κύριος Ωστόσο, από το υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος Taxis, προκύπτει ότι ο Κύριος δεν συνδέεται με οποιονδήποτε τρόπο με την προσφεύγουσα εταιρεία αλλά είναι σύζυγος της κυρίας Συνεπώς, από όλα τα ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες, καθόσον, αφενός εξέλειπαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά και αφετέρου δεν αποδείχτηκε ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και δεν αφορούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες της εταιρείου και του συζύγου της.

Επειδή περαιτέρω πραγματοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή δειγματοληπτικός έλεγχος στις διαφημιστικές δαπάνες (λογαριασμός 64) καθαρής αξίας άνω των 500 ευρώ, και διαπιστώθηκε ότι δεν έχει καταβληθεί τέλος διαφήμισης και δεν αναγνωρίστηκε η ακόλουθη δαπάνη:

Λογαριασμός	Ημ/νία	Σχετικό παρ/κό	Αιτιολογία	Ποσό
64.02.07.0023	12/09/2014	ΤΠΥ	Τιμολόγιο Εξόδων (λήψης υπηρεσιών) /	1.000,00 €

Επειδή για την επίμαχη δαπάνη η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι αφορά την προμήθεια που ζήτησε ο πελάτης της για την διάθεση χώρου στα ράφια καταστημάτων του για την τοποθέτηση των προϊόντων της προς πώληση, για την οποία ο προμηθευτής δικαιούται αμοιβή-προμήθεια με βάση τις πωλήσεις. Δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση κάποιου είδους διαφημιστική δαπάνη σε δημόσιους-κοινόχρηστους χώρους ή καταστήματα για την οποία έχει υποχρέωση απόδοσης δημοτικού φόρου 2% σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 § 1 περ. ιδ' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. - Ν.2238/1994), αλλά αποτελεί απλή εμπορική συμφωνία, της οποίας το αντάλλαγμα (προμήθεια) συνίσταται σε ποσοστό επί των πωλήσεων και συνεπώς εσφαλμένα απερρίφθη από τον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15 του Β.Δ. της 24.9.1958 «Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των δήμων και

κοινοτήτων» (Α' 171/20.10.1958), όπως το άρθρο αυτό ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2880/2001 οριζόταν τα εξής:

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

Κατηγορία Α.....

Κατηγορία Δ'

α.

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

γ. Η απόδοση του τέλους για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.....

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις. »

Επειδή περαιτέρω με το με αρ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 1080529 / 10739 / Β0012 / ΠΟΛ.1178/30.8.1999 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«1. Με την υπ' αριθ. 1032932/10318/Β0012/ΠΟΛ.1079/29.3.1999 διαταγή μας, είχε γίνει δεκτό ότι τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις απευθείας σε καταστήματα λιανικής πώλησης (κυρίως *super markets*), ως έξοδα προώθησης και προβολής για την τοποθέτηση των προϊόντων τους σε εμφανείς χώρους των καταστημάτων αυτών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς προηγούμενη καταβολή του τέλους διαφημίσεων υπέρ Δήμων και

Κοινοτήτων, γιατί, όπως μας γνώρισε η Γενική Διεύθυνση Τοπικής Αυτοδιοίκησης - Διεύθυνση Οικονομικών ΟΤΑ του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, τα πιο πάνω καταβαλλόμενα ποσά δεν συνιστούν διαφήμιση υπαγόμενη στο διαλαμβανόμενο τέλος διαφημίσεων.

2. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, με τις υπ' αριθ. 864 και 865/1999 αποφάσεις του, που επιδόθηκαν την 18.8.1999 στην αρμόδια ΔΟΥ, αποφάνθηκε ότι τα άνω ποσά υπόκεινται στο τέλος διαφημίσεων υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, ανακαλούμε την προαναφερόμενη διαταγή μας από το χρόνο έκδοσής της και κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της περ. ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, τα εν λόγω ποσά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του ως άνω τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου Δήμου ή Κοινότητας.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η δαπάνη που κατέβαλλε η προσφεύγουσα εταιρεία προς την εταιρεία ποσού 1.000,00€, ασχέτως αν καταβλήθηκε, βάσει συμφωνίας, ως ποσοστό επί των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων, αφορά ξεκάθαρα σε αμοιβή της δεύτερης για την προβολή των προϊόντων της προσφεύγουσας στα ράφια της.

Επειδή δυνάμει της προαναφερθείσας νομοθεσίας τα ποσά που καταβάλλονται από επιχείρηση σε επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου, για την τοποθέτηση των εμπορευμάτων της σε εμφανή σημεία, υπόκεινται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης και ως εκ τούτου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της με την απόδειξη καταβολής του δημοτικού τέλους διαφήμισης. Συνεπώς, εφόσον η προσφεύγουσα δεν κατέβαλε το αναλογούν τέλος διαφήμισης για την προβολή των προϊόντων της στα ράφια της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, ορθώς η δαπάνη δεν αναγνωρίστηκε από την φορολογική αρχή και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εταιρεία στις χρήσεις 2013 και 2014 προχώρησε σε αξιακές και ποσοτικές προσαρμογές στα αποθέματα λήξης λαμβάνοντας υπόψη την ρευστοποιήσιμη αξία αυτών, καθότι αφενός η εμπορευσιμότητα των ειδών ήταν περιορισμένη, αφού πρόκειται για προϊόντα που υφίστανται σημαντική τεχνολογική και οικονομική απαξίωση, αφετέρου οι ποσότητες αγοράς των αποθεμάτων αυτών ήταν αν-αντίστοιχες (υπερβολικές) με την κανονική πορεία των εργασιών και ως εκ τούτου ο χρόνος εξάντλησης των αποθεμάτων αυτών υπερέβαινε την ωφέλιμη εμπορικά ζωή τους. Από την

ανάλωση της Απογραφής της 31.12.2014 προκύπτει ότι το 39,3% περιλαμβάνει βραδέως κινούμενα αποθέματα ήτοι αποθέματα με χρόνο εξάντλησης μεγαλύτερο των 730 ημερών (2 έτη) η απομειωμένη αξία των οποίων ανέρχεται σε 268.9386€. Επιπλέον από τα αποθέματα απογραφής της 31.12.2014 παραμένουν στην απογραφή της 31.05.2019 αποθέματα κόστους αγοράς (μη απομειωμένης αξίας) 222.906 €. Παρότι οι διαδικασίες απομείωσης που εφάρμοσε η εταιρεία δεν βασίζονταν σε συγκεκριμένη μεθοδολογία εντούτοις βάσει των μεταγενέστερων στοιχείων (ΕΣΑ κλπ) και από την χρονολογική ανάλωση των ειδών προκύπτει ότι η πραγματική ζημία υπερβαίνει το 40% που έχει αναγνωρίζει ο έλεγχος και ενδεχόμενα είναι πάνω και από το 60% που έχει υλοποιήσει η εταιρεία. Επιπλέον όπως αναφέρθηκε ανωτέρω η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε από την φορολογική διοίκηση για την προβολή και αναγωγή των συμπερασμάτων, από τον έλεγχο του δείγματος, στο συνολικό πληθυσμό της απογραφής δεν είναι αποδεκτή αφού η δειγματοληψία δεν έχει στατιστική βάση. Το συμπέρασμα αυτό, κλονίζει ευθέως την νομική θεμελίωση της έκθεσης ελέγχου, η οποία συνιστά το αιτιολογικό έρεισμα των προσβαλλόμενων πράξεων και τις καθιστά άνευ ετέρου τινός ακυρωτές, ως εκδοθείσες κατά παράβαση νόμου. Συμπερασματικά θα πρέπει να επισημανθεί και να αξιολογηθεί η, διαφαινόμενη από τη συνολική εικόνα της εταιρείας μας, απολύτως συνεπής και νομότυπη φορολογική και επιχειρηματική συμπεριφορά της μέχρι σήμερα, καθώς και το γεγονός ότι ο συγκεκριμένος έλεγχος προκλήθηκε αποκλειστικά από τις προδήλως μεθοδευμένες καταγγελίες της πρώην εταίρου κ. προς τις εισαγγελικές Αρχές, εν όψει της μεταξύ τους αντιδικίας, για δήθεν σκόπιμες απομειώσεις της αξίας των απογραφών αποθεμάτων των χρήσεων 2012, 2013, 2014, παρόλο που και η ίδια, αν ευσταθούσαν στο ελάχιστο οι καταγγελίες της, σύμφωνα με το νόμο είναι συννυπεύθυνη και οι συνέπειες θα βάρυναν κατά το ήμισυ και την ίδια. Προσκόμισε μάλιστα στον έλεγχο καταστάσεις απογραφής για τις χρήσεις 2012-13 με αξίες απογραφής διπλάσιες ή υπερδιπλάσιες από τις επίσημα καταχωρημένες στα θεωρημένα βιβλία και δηλωμένες απογραφές. Σύμφωνα με απλή ανθρώπινη λογική οι ενέργειες της αυτές αποσκοπούσαν σε προσωπικό οικονομικό όφελος μεγαλύτερο από τις συνέπειες που θα προέκυπταν από τον έλεγχο των καταγγελιών της. Και πράγματι και οι συγκεκριμένες καταγγελίες της και ο ανελέητος δικαστικός πόλεμος που έχει εξαπολύσει εναντίον της εταιρείας αλλά και των φυσικών προσώπων εταίρων και λογιστή της εταιρείας μετά τον αποκλεισμό της αποσκοπούν στην πλασματική μεγιστοποίηση της αξίας του εταιρικού της μεριδίου που σύμφωνα με το νόμο δικαιούται να λάβει για την αποχώρηση της. Κατανοείτε λοιπόν σαφώς το βάσιμο των καταγγελιών της αφού γνωρίζετε ότι το μεγαλύτερο περιουσιακό στοιχείο μιας καθαρά

εμπορικής επιχείρησης, που καθορίζει εν τέλει και την καθαρή θέση αυτής, είναι τα αποθέματα που κατέχει στις αποθήκες της.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν κατέστη δυνατός ο έλεγχος κλειστής αποθήκης, ήτοι έλεγχος στις ποσότητες των εμπορευμάτων, διότι δεν προσκομίστηκε η θεωρημένη απογραφή έναρξης, δηλ. η θεωρημένη απογραφή 31/12/2012. Επομένως, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να επιβεβαιώσει τις ποσότητες έναρξης της ελεγχόμενης χρήσης, και αποδέχτηκε ως δεδομένες τις ποσότητες που αναγράφονταν στην αθεώρητη απογραφή 31/12/2012 που προσκόμισε η προσφεύγουσα, για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επισημαίνεται δε ότι η συνολική αξία της προσκομισθείσας αθεώρητης απογραφής 31/12/2012 ήτοι 648.365,21 € συμφωνεί με το ποσό απογραφής λήξης 31/12/2012 που έχει αναγραφεί στη δήλωση Ε3 οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά από την ελεγχόμενη στις 27-05-2013. Επιπροσθέτως, προσκομίστηκε η θεωρημένη απογραφή λήξης, της 31/12/2013, την οποία ο έλεγχος αποδέχτηκε ως καταχωρημένη στα ισοζύγια 2013 και στο Ε3 χρήσης 2013 της ελεγχόμενης. Τέλος, σημειώνεται ότι λόγω των καταγγελιών και των υπομνημάτων της πρώην εταίρου σχετικά με απομειώσεις στην απογραφή, κρίθηκε σκόπιμο να επιλεχθούν δειγματοληπτικά αρκετά είδη ώστε να διερευνηθεί η ορθή αποτίμησή τους, βάσει της αξίας στην προσκομισθείσα θεωρημένη απογραφή 31/12/2013.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου 31/12/2013. Λόγω των καταγγελιών και των υπομνημάτων της πρώην εταίρου σχετικά με απομειώσεις στην απογραφή, κρίθηκε σκόπιμο να επιλεχθούν δειγματοληπτικά αρκετά είδη που καλύπτουν μια γκάμα προϊόντων που εμπορεύεται η προσφεύγουσα για διερεύνηση ορθής αποτίμησής τους, βάσει της αξίας στην προσκομισθείσα θεωρημένη απογραφή 31/12/2013. Το δείγμα περιλαμβάνει και είδη που εμφανίζονται στις προηγούμενες απογραφές και νέα είδη. Επισημαίνεται ότι τα στοιχεία που επεξεργάστηκε ο έλεγχος προήλθαν από ηλεκτρονικά αρχεία της αποθήκης ετών 2012-2014 που χορηγήθηκαν από την, η οποία προέβει σε αποτίμηση της καθαρής θέσης της προσφεύγουσας κατά την ημερομηνία αποχώρησης της εταίρου 13/05/2014.

Επειδή από τον ανωτέρω δειγματοληπτικό έλεγχο ειδών, ο έλεγχος διαπίστωσε μεγάλη μείωση της τιμής αποτίμησης ορισμένων ειδών στην απογραφή 31/12/2013 σε σχέση με την

τιμή που η ίδια η προσφεύγουσα τα είχε αποτιμήσει στις 31/12/2012, όπως απεικονίζεται στην αθεώρητη απογραφή 31/12/2012 που προσκόμισε στον έλεγχο, και δήλωσε ότι είναι η αληθής. Η απόκλιση αφορούσε κωδικούς εμπορευμάτων που είχαν αγοραστεί στις προηγούμενες του ελέγχου χρήσεις (παλαιότερα είδη), σε βραδέως κινούμενα και ακίνητα εμπορεύματα. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση, ο έλεγχος προσδιόρισε ως τιμή αποτίμησης της 31/12/2013, ανά είδος, ως τη μικρότερη ανάμεσα στην τιμή αποτίμησης της 31/12/2012 και την τιμή πώλησης, εφόσον υπήρχαν πωλήσεις του είδους μέσα στη χρήση. Η δε συνολική αποτίμηση στο δείγμα ανήλθε σε 154.627,27 ευρώ. Εν συνεχεία, λόγω του μεγάλου ύψους της απομείωσης βάσει του μέσου όρου του δείγματος κρίθηκε σκόπιμο να πραγματοποιηθεί έλεγχος μεγαλύτερου δείγματος και εξετάστηκαν συνολικά 565 είδη τα οποία παρουσίασαν μηδενικές αγορές εντός του έτους 2013. Στα εν λόγω είδη, ο έλεγχος προσδιόρισε την τιμή αποτίμησης ελέγχου της 31/12/2013 ίση με την τιμή αποτίμησης της 31/12/2012, καθώς δεν υπήρχαν ούτε αγορές ούτε πωλήσεις κατά τη χρήση 2013. Η απομείωση για τα συγκεκριμένα 565 είδη ανήλθε συνολικά σε 303.648,12 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η διαπιστωθείσα διαφορά – απομείωση οφείλεται στο γεγονός ότι αποτίμησε τα εμπορεύματα 31/12/2013 βάσει της τρέχουσας τιμής αγοράς.

Επειδή η φορολογική αρχή αναγνώρισε ότι τα είδη που εμπορεύεται η προσφεύγουσα είναι προϊόντα τεχνολογίας και υφίστανται απαξίωση με την πάροδο του χρόνου. Ωστόσο οι κατά πολύ μειωμένες τιμές αποτίμησης της 31/12/2013 δεν τεκμηριώνονται με στοιχεία όπως λ.χ. παραστατικά αγорών ή πωλήσεων των αντίστοιχων ειδών αλλά προκύπτουν αυθαίρετα, κατά την κρίση της προσφεύγουσας. Μάλιστα επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα απομείωσε την αξία των εξετασθέντων ειδών του εκτεταμένου δείγματος, κατά 79,56%. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι κάποια από τα είδη της προσφεύγουσας, όπως λ.χ. φορτιστές, hands free, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για διαφορετικά είδη κινητών, tablets, κτλ έστω και αν είναι παλαιότερα μοντέλα ή να αποσυναρμολογηθούν και να συναρμολογηθούν σε νέα έκδοση, όπως γίνεται σε πληθώρα ειδών που εμπορεύεται η προσφεύγουσα.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι στην έκθεση αποτίμησης της εταιρείας υπολογίζεται πρόβλεψη ζημίας λόγω μη ρευστοποίησης βραδέως κινούμενων αποθεμάτων ποσοστού 30%

για αποθέματα που είχαν αγοραστεί το 2012 και ποσοστού 60% για αποθέματα που είχαν αγοραστεί το 2011.

Επειδή ο έλεγχος, αφενός για λόγους χρηστής διοίκησης και αφετέρου λόγω έλλειψης στοιχείων για τα έτη αγοράς των εμπορευμάτων, αποδέχτηκε προς όφελος της προσφεύγουσας ποσοστό απομείωσης 60% επί της αξίας των εξετασθέντων βραδέως κινούμενων-ακίνητων αποθεμάτων της προσφεύγουσας που προκύπτει από συγκριτικά στοιχεία της αγοράς, και δεν διαφοροποιήθηκε από την έκθεση των ορκωτών ελεγκτών της Grant Thornton ως προς την «Αναμενόμενη ζημία λόγω μη ρευστοποίησης».

Επειδή και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επαναπροβάλλει τον ως άνω ισχυρισμό, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία και παραστατικά με τα οποία να τεκμηριώνει το μεγάλο ποσοστό απομείωσης των συγκεκριμένων εμπορευμάτων της. Επιπλέον, υπογραμμίζει ότι ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του και ιστορικά, πραγματικά και ακριβέστατα στοιχεία για την κατάληξη όλων αυτών των αποθεμάτων, η αξία των οποίων απομειώθηκε. Προσκομίστηκαν όλα τα νόμιμα παραστατικά και δικαιολογητικά (Δελτία αποστολής, ειδικά στοιχεία αυτοπαράδοσης, βεβαιώσεις καταστροφής, κτλ) για τις καταστροφές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι το τέλος του 2018, και επισυνάφθηκαν στην απάντηση στο Σημείωμα διαπιστώσεων 3 πίνακες και αναλυτικά στοιχεία (σε usb disk) με επεξεργασμένα τα ιστορικά στοιχεία καταστροφών που πραγματοποιήθηκαν (σ.σ. το 2015-2016-2017-2018) και αυτών που η εταιρεία έχει αποφασίσει να πραγματοποιηθούν τους επόμενους μήνες (έως το τέλος 7^{ου} 2019).

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση, διαπιστώνεται ότι πράγματι ο έλεγχος είχε στη διάθεση του πριν την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων δύο κλάσες με καταστροφές εμπορευμάτων (αναλυτικά Δελτία αποστολής, ειδικά στοιχεία αυτοπαράδοσης, κτλ) που έγιναν κατά τα έτη 2015-2016-2017. Ωστόσο, όπως επισημαίνεται από τη φορολογική αρχή αφενός οι καταστροφές έγιναν σε μεταγενέστερες χρήσεις από τις ελεγχόμενες 2013-2014 (ορισμένες δε εξ αυτών που πραγματοποιήθηκαν μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, κρίθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν συνεπεία του ελέγχου) και αφετέρου οι κωδικοί των ειδών που αναγράφονταν στα εν λόγω στοιχεία δεν ήταν σε πολλές περιπτώσεις καν ταυτόσημοι με την κωδικοποίηση των εμπορευμάτων στην απογραφή, και επομένως ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η απογραφή επηρεάζει το κόστος πωληθέντων και κατά συνέπεια τα κέρδη της φορολογικής χρήσης. Επομένως, απαιτείται η αποτίμηση να τεκμηριώνεται επαρκώς με πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, στην κρινόμενη υπόθεση, κατά την οποία η προσφεύγουσα δεν δικαιολόγησε επαρκώς το εξαιρετικά υψηλό ποσοστό απομείωσης των απογραφέντων ειδών, ο έλεγχος περιόρισε το ποσοστό της απομείωσης λόγω παλαιότητας – απαξίωσης σε 60% και έκρινε ότι οι πέραν αυτού του ποσοστού διαφορές αποτίμησης αποτελούν λογιστικές διαφορές που προσαυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης.

Επειδή ως προς τη χρήση 2014 πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα δειγματοληπτικός έλεγχος κλειστής αποθήκης. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος επέλεξε τυχαίο δείγμα 20 ειδών, στα ορισμένα από τα οποία προέκυψαν διαφορές. Το μέσο ποσοστό απομείωσης ανήλθε βάσει του δείγματος σε 54,8% και βάσει αυτού προσδιορίστηκε η αξία απογραφής λήξης και το κόστος πωληθέντων βάσει ελέγχου, με αναγωγή. Επιπροσθέτως, επισημάνθηκε από τον έλεγχο ότι κατά τον υπολογισμό της απομείωσης κατά 54,8% στο δείγμα, λήφθηκαν υπ' όψιν μειωμένες τιμές λόγω απαξίωσης (60%) στα παλαιά είδη, αναγνωρίζοντας μερική απαξίωση βάσει πραγματικών συνθηκών της αγοράς, και για αποφυγή στρεβλώσεων με την απογραφή της προηγούμενης ελεγχόμενης χρήσης. Μάλιστα, λόγω της πολυπλοκότητας του αντικειμένου (συναρμολογήσεις – αποσυναρμολογήσεις ειδών) ήταν δυσχερής και εξαιρετικά χρονοβόρος ο έλεγχος κλειστής αποθήκης, ανά καρτέλα είδους, σε μεγάλη έκταση ειδών. Επιπλέον, αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ποσοστό ελαττωματικών προϊόντων ύψους 10% επί του συνόλου της απογραφής.

Επειδή επιπροσθέτως ο έλεγχος επισημαίνει ότι στα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια πώλησης χρήσης 2014, περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

- Τιμολόγιο αρ./2014 (σχετ. ΔΑ/2014) που αφορά μεταφορά προς καταστροφή – πώληση στην εταιρεία, 290 kg ειδών: φορτιστές, θήκες, hands free
- Τιμολόγιο αρ./2014 (σχετ. ΔΑ/2014) που αφορά μεταφορά προς καταστροφή – πώληση στην εταιρεία, 320 kg ειδών: αξεσουάρ, hands free, θήκες
- Τιμολόγιο αρ./2014 (σχετ. ΔΑ/2014) που αφορά μεταφορά προς καταστροφή – πώληση στην εταιρεία, 540 kg ειδών: πλαστικό, χαρτί

Επιπροσθέτως, ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα τα σχετικά πρωτόκολλα καταστροφής με

τη λίστα των ειδών που έστειλε προς καταστροφή ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο προσδιόριζε επακριβώς τα είδη που καταστράφηκαν, τους κωδικούς, και την ποσότητα αυτών. Δεν προσκομίστηκε κανένα σχετικό έγγραφο, αλλά μόνο Παραστατικά τύπου «Ελλείμματα Φυσικής Απογραφής» με ημερομηνίες εύρους 20/08/2014-18/11/2014 με διάφορα είδη.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν αιτιολογείται επαρκώς καθόσον ήταν μικρό το μέγεθος του δείγματος κλειστής αποθήκης και οι ποσοτικές διαφορές οφείλονται σε εσωτερική μεταφορά αυτών των ποσοτήτων από την απογραφόμενη κλειστή αποθήκη στη λογιστική και μη απογραφόμενη αποθήκη «ΣΚΡΑΠ».

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, από τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν κατέστη δυνατόν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις από τη φορολογική αρχή, ούτε αποδείχτηκε ποιά είδη καταστράφηκαν και σε ποιες ποσότητες. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στις καρτέλες των εξετασθέντων ειδών – κλειστής αποθήκης 2014, τα είδη που προσδιορίζονται ως κατεστραμμένα, και δεν υπολογίζονται στο απόθεμα τέλους χρήσης αναφέρεται ότι μεταφέρθηκαν σε αποθήκη σκραπ στις 31/12/2014, χωρίς όμως κάτι τέτοιο να αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος αποδέχτηκε ως αιτιολογημένη την απομείωση λόγω παλαιότητας/απαξίωσης ύψους 60% των αποθεμάτων, καθώς και εύλογη απομείωση λόγω φθοράς (ελαττωματικά προϊόντα- σκραπ) στο 10% του ύψους των αποθεμάτων, ανάγοντας το ποσοστό αυτό στο σύνολο της απογραφής λήξης 31/12/2014 και επαναπροσδιορίζοντας βάσει αυτών το κόστος πωληθέντων του ελεγχόμενου έτους 2014.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον τελευταίο προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις, αντίκεινται προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας και είναι ακυρωτέες και για το λόγο αυτό. Εν προκειμένω, το μέγεθος των δήθεν διαπιστωθεισών παραβάσεων, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να δικαιολογήσει την επιβολή του κυρίου φόρου και της προσαύξησης (του πρόσθετου φόρου). Εξάλλου, δεν υπήρχε πρόθεση απόκρυψης των φορολογικών στοιχείων και πάντοτε επιδείκνυε την εκ των περιστάσεων επιβαλλόμενη άκρα επιμέλεια. Συνεπώς, εφόσον παρά την αντικειμενικότητα του συστήματος υπολογισμού των προστίμων, δεν βαρύνεται με οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητα, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες, άλλως θα πρέπει να περιοριστούν στο προσήκον μέτρο. Συνεπώς ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος και η προσαύξηση για δήθεν διαπιστωθείσα ανακρίβεια των δηλώσεων πρέπει να διαγραφούν. Τέλος, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες, άλλως νομικά και ουσιαστικά πλημμελείς, ως αντικείμενες στην αρχή της

απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας, δηλαδή της φορολογήσεως της ίδιας φορολογητέας ύλης για την ίδια αιτία (ειδικότερη έκφραση της αρχής *non bis in idem*), καθώς με βάση την ίδια έκθεση ελέγχου και τα αυτά πραγματικά περιστατικά, έχουν ήδη εκδοθεί σε βάρος μου καταλογιστικές πράξεις για τη λήψη των ιδίων φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων. Η διπλή φορολόγηση της ίδιας φορολογητέας ύλης επί της αυτής νομικής βάσεως, συνεπάγεται ανισότητα των φορολογουμένων στην συμμετοχή στα δημόσια βάρη, κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ισότητας που καθιερώνεται από την διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Άλλως, όλως επικουρικός και εφόσον δεν γίνει δεκτή η προσφυγή για άλλον λόγο, να εφαρμοστούν οι επεικέστερες διατάξεις που τυχόν θα ισχύουν μέχρι την αμετάκλητη εκδίκαση της, κατ' εφαρμογή της αρχής της ισότητας και της αρχής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 και 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το, κατά πάγια νομολογία, περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει κατά περίπτωση το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων κύριων και πρόσθετων φόρων. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης ή την ύπαρξη

της πλημμέλειας και εξετάσει την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή τυχόν προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή επιπροσθέτως, ο έτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχουν επιβληθεί ήδη πρόστιμα για την παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων, ομοίως κρίνεται αβάσιμος. Και τούτο, διότι αφενός αφορά διαφορετικό διενεργηθέντα έλεγχο και αφετέρου πρόκειται για διαφορετικές αποδοθείσες παραβάσεις που δεν σχετίζονται με την εξεταζόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, οι φόροι, κύριοι και πρόσθετοι, υπολογίστηκαν βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 07/06/2019 οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 12/07/2019 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των: α) υπ' αρ./...../...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, β) υπ' αρ./...../...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Ηρακλείου

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Οικονομικό Έτος 2014	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	35.970,01	35.970,01
Πρόστιμο άρ. 58 και 53 Κ.Φ.Δ.	26.322,85	26.322,85
Συνολικό ποσό για καταβολή	62.292,86	62.292,86

Φορολογικό Έτος 2014	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	87.377,69	87.377,69
Πρόστιμο άρ. 58 ν. 4174/2013	26.213,31	26.313,31
Συνολικό ποσό για καταβολή	113.591,00	113.591,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.