



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 10.02.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 315

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως 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 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

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

4. Την από 11.10.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', με ΑΦΜ, εδρεύουσας στον επί της οδού αρ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των **1)** υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **3)** υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **4)** υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **5)** υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **6)** υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **7)** υπ' αρ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω πράξεις, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11.10.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία “.....”, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ’ αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 72.639,7 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 36.319,89 €, ήτοι σύνολο 108.959,67 €.

2) Με την υπ’ αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 68.875,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 34.437,50 €, ήτοι σύνολο 103.312,50 €.

3) Με την υπ’ αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 29.232,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 14.616,00 €, ήτοι σύνολο 43.848,00 €.

4) Με την υπ’ αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό τελών χαρτοσήμου 31.980,00 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 6.396,00 €, επιπλέον δε πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 15.990,00 € για το χαρτόσημο και 3.198,300 για τον ΟΓΑ χαρτοσήμου, ήτοι σύνολο 57.564,00 €.

5) Με την υπ’ αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου δικαιωμάτων 11.353,74 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 5.676,87 €, ήτοι σύνολο 17.030,61 €.

6) Με την υπ’ αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου δικαιωμάτων 13.484,36 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 6.742,18 €, ήτοι σύνολο 20.226,54 €.

7) Με την υπ’ αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου δικαιωμάτων 9.694,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 4.847,00 €, ήτοι σύνολο 14.541,00 €.

Οι ως άνω πράξεις, εκδόθηκαν κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου, βάσει της υπ’ αρ./.../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η δε επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 και του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013 με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. ουδέποτε ισχυριστήκαμε ότι καταβλήθηκαν τα ποσά των 700.000,00 € και 300.000,00 € στην προκειμένου να διασφαλισθεί η αποχή της κυπριακής εταιρείας από την διεκδίκηση των δικαιωμάτων τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης της στην Ελλάδα και όχι ως αποζημίωση για δικαιώματα που η ήδη κατείχε όπως περιγράφεται στα εκδοθέντα τιμολόγια.
2. Στις υπογραφείσες συμβάσεις περιγράφεται ένα συνολικό τίμημα για την εκ μέρους της αντισυμβαλλόμενης παραίτηση από ηρτημένα δικαιώματα, καταβλητέο τμηματικά και υπό την εκπλήρωση των συνομολογηθεισών αιρέσεων (περί ανανέωσης της συμβάσεώς μας μετά του ξένου οίκου).
3. Η επιχειρούμενη υπό του Ελέγχου διάκριση της περιόδου που η είχε τη διαχείριση των δικαιωμάτων αυτών και σύνηψε μετά της εταιρείας μας την αρχική σύμβαση σε σχέση με την περίοδο που συνάπτονται τροποποιήσεις της αρχικής συμβάσεως, όπου τα δικαιώματα αυτά τα διαχειρίζεται η εταιρεία μας, επί τω τέλει όπως «αιτιολογήσει» τη μη αναγνώριση των σχετικών δαπανών αποτελεί έναν έωλο και παντελώς αυθαίρετο ισχυρισμό, ο οποίος καταλήγει στον μη επιτρεπτό (κατά τα ανωτέρω) έλεγχο της σκοπιμότητας της συναλλαγής.
4. Η θέση του Ελέγχου ότι η πιθανότητα ανανέωσης των συμβάσεων δεν εξαρτάτο από την αποχή της από την διεκδίκηση των δικαιωμάτων αυτών αλλά από την ανέλεγκτη κρίση του φορέα τους (.....) , ο οποίος θα μπορούσε να τα παραχωρήσει σε οποιαδήποτε εταιρεία εκδήλωνε ενδιαφέρον και διέθετε τις προϋποθέσεις συνεργασίας, αποτελεί μία προσωπική άποψη των ελεγκτών (ή/και παρερμηνεία των ισχυρισμών μας), φανερώνει την απόλυτη ένδεια γνώσεων της διεθνούς επιχειρηματικής πρακτικής αλλά και του κλάδου δραστηριότητας της εταιρείας μας. Περαιτέρω, δεν δύναται να αποτελέσει την προβλεπόμενη υπό του νόμου πλήρη, ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία της διοικητικής πράξεως με την οποία καταλογίζονται σε βάρος της εταιρείας μας υπέρογκα ποσά φόρων και προστίμων.
5. ως προς τις συναλλαγές άνω των 500,00 € εξοφλούμενες με μετρητά, η αιτιολογία του ελέγχου τυγχάνει πλημμελής.
6. Η εκ μέρους του ελέγχου απόρριψη του εκδοθέντος τιμολογίου από την, λόγω δήθεν μη επακριβούς προσδιορισμού των παρασχεθεισών υπηρεσιών, τυγχάνει αυθαίρετη και αβάσιμη.
7. το οικονομικό σκέλος της συμβάσεως ΔΕΝ συνιστά συμψηφισμό απαιτήσεων ΑΛΛΑ ΤΡΟΠΟ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ του συνομολογηθέντος τιμήματος, ανερχομένου στο ποσό των ευρώ 1.599.000, για την παραχώρηση των δικαιωμάτων τηλεοπτικής μετάδοσης.
8. δοθέντος ότι οι εκατέρωθεν απαιτήσεις έχουν υπαχθεί στο καθεστώς ΦΠΑ, η επιβολή Τέλους Χαρτοσήμου τυγχάνει ενέργεια αυθαίρετη και μη νόμιμη.
9. Η εκ μέρους του Ελέγχου επιβολή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου επί (ανύπαρκτης κατά τα προαναφερόμενα) συμβάσεως συμψηφισμού αποτελεί επί της ουσίας επιβολή βάρους άνευ τυπικού νόμου και με καθορισμό του αντικειμένου και του συντελεστή του με κανόνες δικαίου εκδοθέντες κατά νομοθετική εξουσιοδότηση και μάλιστα επί διαφορετικών συμβάσεων.
10. η και η είναι Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου, που λειτουργούσαν με τη μορφή ανωνύμου εταιρείας, υπαγόμενα στο τέλος χαρτοσήμου και επομένως, η διάταξη του άρθρου 37 του ΚΤΧΝ δεν τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής.
11. ως προς το φόρο δικαιωμάτων.

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Οι διαφορές φόρου των υπό κρίση φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 προέκυψαν διότι, μετά τον γενόμενο έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		2014	2015	2016
Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού			
61.00.00.099	ΑΜΟΙΒΕΣ ΛΟΙΠΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ	2.500,00		

69.03.00.0002	ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	233.000,00	234.000,00	100.000,00
69.03.00.0002	ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	25.464,39	3.500,00	800,00
69.03.00.0002	ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	17.819,40		
69.08.00.0000	ΑΘΛΗΤΙΚΟ ΜΑΡΚΕΤΙΝΓΚ	600,00		
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ		279.383,79	237.500,00	100.800,00

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις παρακάτω λογιστικές διαφορές, για τους λόγους που αναφέρονται κατά περίπτωση.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		2014	2015	2016
Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού			
69.03.00.0002	ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	233.000,00	234.000,00	100.000,00
69.03.00.0002	ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	25.464,39		
69.03.00.0002	ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	17.819,40		
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ		276.283,79	234.000,00	100.000,00

1. Ως προς τη λογιστική διαφορά 69.03.0002 Λοιπό Κόστος ύψους 233.000,00 €, 234.000,00 € και 100.000,00 € για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα.

Επειδή, μεταξύ της προσφεύγουσας και της κυπριακής εταιρείας ‘.....’ μεταξύ των ετών 2010 και 2015, υπεγράφησαν συνολικά τρία ιδιωτικά συμφωνητικά και η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία τρία (3) τιμολόγια, ως κατωτέρω:

Ημερομηνία Κατάρτισης ιδιωτικού συμφωνητικού	Ημερομηνία έκδοσης Τιμολογίου από	Αριθμός Τιμολογίου	Αξία Τιμολογίου	Περιγραφή Παρασχεθείσας Υπηρεσίας επί των εκδοθέντων παραστατικών
23.06.2010	25.06.2010	.....	400.000,00	Αποζημίωση για παραίτηση από τα συμβατικά δικαιώματα τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης στην Ελλάδα της για τα έτη 2010, 2011, 2012
12.03.2012	12.03.2012	.....	700.000,00	Αποζημίωση για παραίτηση από τα συμβατικά δικαιώματα τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης στην Ελλάδα της για τα έτη 2013, 2014, 2015, βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού.
21.01.2015	22.04.2015	.....	300.000,00	Αποζημίωση για παραίτηση από τα συμβατικά δικαιώματα τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης στην Ελλάδα της για τα έτη 2016, 2017, 2018, βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

“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”.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

“Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους,, β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26, ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, ζ) ο φόρος εισοδήματος, η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39, θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων,, ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας., ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 με ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α').

“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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες 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 εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β), 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 αυθροιστικά 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 συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος 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, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 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.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλός πιστός 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.1007/9.1.2015 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, 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, σύμφωνα με το από **23.06.2010** “ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ”, μεταξύ της προσφεύγουσας και της Κυπριακής εταιρείας με Α.Φ.Μ., αναφέρονται και τα ακόλουθα:

“1.Η «.....» ήταν επί σειρά ετών δικαιούχος των δικαιωμάτων τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης στην Ελλάδα του Παγκόσμιου Πρωταθλήματος «.....» δυνάμει των σχετικών συμβάσεων που είχε καταρτίσει με την δικαιοπάροχο της «.....» και κατά τους ειδικότερους όρους αυτών, τα οποία στην συνέχεια μεταβίβαζε σε τηλεοπτικά κανάλια/σταθμούς που λειτουργούν στην Ελλάδα, κατά τα μεταξύ τους εκάστοτε συμφωνηθέντα. Ειδικότερα δε είναι δικαιούχος των δικαιωμάτων τηλεοπτικής μετάδοσης του παγκόσμιου πρωταθλήματος «.....» ετών 2009, 2010 και 2011 (στο εξής για λόγους συντομίας αναφερόμενο).

3.Δεδομένων των ανωτέρω συμβατικών δικαιωμάτων της για τα έτη 2010 και 2011 ως και του δικαιώματος προτιμίας που είχε συνολογήσει με την δικαιοπάροχο της έναντι οποιουδήποτε τρίτου για την ανανέωση των σχετικών συμφωνιών καθώς και της επιθυμίας της να αναλάβει τη διαχείριση των εν λόγω δικαιωμάτων απ’ ευθείας από τους δικαιούχους τους, η πρότεινε στην να παραιτηθεί των άνω συμβατικών της δικαιωμάτων υπέρ της (.....) προκειμένου αυτή να συνάψει απευθείας συμβάσεις με τους φορείς τους, έναντι ανταλλάγματος ήτοι αποζημιώσεως λόγω παραίτησεως υπό την αίρεση της ολοκλήρωσης των σχετικών συμβάσεων μεταξύ της και του φορέα των προδιαλαμβανόμενων δικαιωμάτων.

4.Η απεδέχθη την άνω πρόταση της και παραιτήθηκε των άνω δικαιωμάτων της υπέρ αυτής. Ακολούθως καταρτίστηκε το από 22-04- 2010 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των «.....» και «.....» (στο εξής για λόγους συντομίας αναφερόμενοι συλλήβδην «φορείς δικαιωμάτων») και της για την παραχώρηση στην τελευταία, της διαχείρισης και εκμετάλλευσης των τηλεοπτικών δικαιωμάτων των παγκόσμιων πρωταθλημάτων «.....» ετών 2010, 2011 και 2012 στην Ελλάδα, έναντι των σε αυτών διαλαμβανόμενων επί μέρους όρων και συμφωνιών των συμβαλλόμενων μερών.

5.Ακολούθως προς τα ανωτέρω η υποχρεούται να καταβάλλει στην δίκαιη και εύλογη αποζημίωση για την εκ μέρους της πρόωρη παραίτηση από τα προπεριγραφόμενα συμβατικά της δικαιώματα, η οποία συμφωνείται σε ποσόν 400.000,00 € για τα έτη 2010, 2011 και 2012,....

6. Περαιτέρω και σε περίπτωση ανανέωσης της ανωτέρω συμφωνίας μεταξύ των φορέων δικαιωμάτων της και της, η οποία πιθανολογείται σφόδρα και της απομάκρυνσης της από το εν λόγω αντικείμενο επιχειρηματικής της δραστηριοποίησης (δηλ. της διαχείρισης των τηλεοπτικών δικαιωμάτων της κατά το χρονικό διάστημα 2013, 2014 και 2015), η θα καταβάλλει στην ποσό 700.000,00, ως δίκαιη και εύλογη αποζημίωση της, κατά τα ανωτέρω.....”

Συνεπώς, το αρχικό τιμολόγιο του 2010 αξίας 400.000,00 € με περιγραφή “Αποζημίωση για παραίτηση από τα συμβατικά δικαιώματα τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης στην Ελλάδα της για τα έτη 2010,2011,2012”, με βάση τα περιστατικά όπως αυτά περιγράφονται στην ως άνω από 23.06.2010 σύμβαση, **αφορά αποζημίωση για δικαιώματα που η κατείχε βάση τριετούς σύμβασης με τους φορείς της και από τα οποία παραιτήθηκε υπέρ της προσφεύγουσας.**

Επειδή, ακολούθως, μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως άνω Κυπριακής εταιρείας, στις **12.03.2012** υπογράφηκε “ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ – ΠΑΡΑΤΑΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟ 23 ΙΟΥΝΙΟΥ 2010 ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ”, όπου μεταξύ άλλων αναφέρονται και τα ακόλουθα:

“1.Η «.....» επιθυμεί να αναλάβει την διαχείριση για την Ελλάδα των δικαιωμάτων του παγκόσμιου πρωταθλήματος «.....» για τα έτη 2013 έως και 2015 απ’ ευθείας από τους δικαιούχους

τους και να συνάψει απευθείας συμβάσεις με τους φορείς τους (εφεξής καλούμενοι «φορείς δικαιωμάτων της»), έναντι ανταλλάγματος. Για τον σκοπό αυτό, και κατόπιν συμφωνίας της και του φορέα των προδιαλαμβανόμενων δικαιωμάτων (για τα έτη 2013 έως και 2015), αναμένεται η ολοκλήρωση των σχετικών συμβάσεων.

2. Δεδομένου των ανωτέρω υπό 1. και της απομάκρυνσης της από το εν λόγω αντικείμενο επιχειρηματικής της δραστηριοποίησης (δηλ. της διαχείρισης των τηλεοπτικών δικαιωμάτων της) και της ελλείψεως οιασδήποτε σχέσεως, συνεργασίας, επαφής, επικοινωνίας, προτιθέμενης συνεργασίας, κτλ (αμέσως ή εμμέσως) με τους φορείς δικαιωμάτων της, η θα καταβάλλει το κάτωθι αντάλλαγμα στην (ως αποζημίωση λόγω της απομάκρυνσης της) και υπό την αίρεση της ολοκλήρωσης των σχετικών συμβάσεων μεταξύ της και του φορέα των προδιαλαμβανόμενων δικαιωμάτων (για τα έτη 2013 έως και 2015), για την ελληνική επικράτεια.

3. Επιπρόσθετα, τα συμβαλλόμενα μέρη με το παρόν μέρη συμφωνούν ότι το από 23 Ιουνίου 2010 ιδιωτικό συμφωνητικό (όπως τροποποιείται με το παρόν) τρέπεται σε αορίστου χρόνου και ότι σε περίπτωση ανανέωσης της ανωτέρω συμφωνίας μεταξύ των φορέων δικαιωμάτων της και της (κατά το χρονικό διάστημα από το 2015 και εφεξής), και της απομάκρυνσης της από το εν λόγω αντικείμενο επιχειρηματικής της δραστηριοποίησης (δηλ. της διαχείρισης των τηλεοπτικών δικαιωμάτων της κατά το χρονικό διάστημα από το 2015 και εφεξής) και της ελλείψεως οιασδήποτε σχέσεως (υφισταμένης ή εν δυνάμει), προτιθέμενης συνεργασίας, κτλ (αμέσως ή εμμέσως) της με τους φορείς δικαιωμάτων της, η θα καταβάλλει στην αποζημίωση σύμφωνα με τα κατωτέρω αναφερόμενα.

Το άρθρο 6 τροποποιείται και αντικαθίσταται ακολούθως:

6. Δεδομένης της απομάκρυνσης της από την διαχείριση των τηλεοπτικών δικαιωμάτων της και της ελλείψεως οιασδήποτε σχέσεως (υφισταμένης ή εν δυνάμει), προτιθέμενης συνεργασίας, κτλ (αμέσως ή εμμέσως) με τους φορείς δικαιωμάτων της, σε περίπτωση ολοκλήρωσης της σχετικής σύμβασης μεταξύ της και του φορέα των δικαιωμάτων της (για τα έτη 2013, 2014 και 2015), η θα καταβάλλει στην ποσό 700.000,00, ως δίκαιη και εύλογη αποζημίωση της, κατά τα ανωτέρω.....”

"B. ΠΡΟΣΘΗΚΗ ΝΕΟΥ ΑΡΘΡΟΥ ΤΟ ΟΠΟΙΟ ΑΝΑΡΙΘΜΕΙΤΑΙ ΜΕ ΤΟΝ ΑΡΙΘΜΟ 7

Το νέο άρθρο 7 έχει ως ακολούθως:

«7. Περαιτέρω και σε περίπτωση εκ νέου ανανέωσης της ανωτέρω συμφωνίας μεταξύ των φορέων δικαιωμάτων της και της (κατά το χρονικό διάστημα από το 2015 και εφεξής) και την μη ύπαρξης σε εκείνο το χρονικό σημείο οιασδήποτε σχέσεως (υφισταμένης ή εν δυνάμει), προτιθέμενης συνεργασίας, κτλ (αμέσως ή εμμέσως), μεταξύ της και των φορέων δικαιωμάτων της (δηλ. της διαχείρισης των τηλεοπτικών δικαιωμάτων της κατά το χρονικό διάστημα από το 2015 και εφεξής) η θα καταβάλλει στην ποσό _ 233.000,00 για κάθε έτος ανανέωσης της συμφωνίας, ως δίκαιη και εύλογη αποζημίωση της, κατά τα ανωτέρω. Το εν λόγω δε ποσό - η καταβολή του οποίου τελεί υπό την προϋπόθεση της ολοκλήρωσης της σχετικής σύμβασης μεταξύ της και του φορέα των προδιαλαμβανόμενων δικαιωμάτων για κάθε επιπλέον έτος (2015 και εφεξής) θα πραγματοποιηθεί σύμφωνα με όσα συμφωνηθούν εγγράφως μεταξύ των μερών σε μεταγενέστερο στάδιο.»

Επειδή, έτι περαιτέρω, μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως άνω Κυπριακής εταιρείας, στις **21.01.2015** υπογράφηκε “ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ – ΠΑΡΑΤΑΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟ 23 ΙΟΥΝΙΟΥ 2010 ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ ΟΠΩΣ ΑΥΤΟ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΤΗΝ 12 ΜΑΡΤΙΟΥ 2012 ΚΑΙ ΙΣΧΥΕΙ ΣΗΜΕΡΑ”, όπου μεταξύ άλλων αναφέρονται και τα ακόλουθα:

“1. Η «.....» εξετάζει την περίπτωση ανανέωσης της συμφωνίας της με τους φορείς δικαιωμάτων της για τα έτη 2016, 2017 και 2018:

2. Δεδομένου των ανωτέρω υπό 1 και εφόσον α) η «.....» αποφασίσει κατά την αποκλειστική της κρίση και ευχέρεια την εκ νέου ανανέωση για τα έτη 2016, 2017 και 2018 και β) η απομακρυνθεί από το εν λόγω αντικείμενο επιχειρηματικής της δραστηριοποίησης (δηλ. της διαχείρισης των τηλεοπτικών δικαιωμάτων της) και δεν έχει/διατηρεί από την ημερομηνία υπογραφής του παρόντος συμφωνητικού και μέχρι την λήξη της εν λόγω

συμφωνίας με τους φορείς της οιαδήποτε σχέση συνεργασία, επαφή, επικοινωνία, προτιθέμενη συνεργασία, κτλ (αμέσως ή εμμέσως) με τους φορείς δικαιωμάτων της για τα έτη 2016 έως και 2018 , η θα καταβάλλει το κάτωθι αντάλλαγμα συνολικού ποσού 300.000,00 € στην (ως αποζημίωση λόγω της απομάκρυνσης της) και υπό την αίρεση της ολοκλήρωσης και διατήρησης σε ισχύ των σχετικών συμβάσεων μεταξύ της και του φορέα των προδιαλαμβανόμενων δικαιωμάτων (για τα έτη 2016 έως και 2018).

2.Επιπρόσθετα, τα συμβαλλόμενα μέρη με το παρόν μέρη συμφωνούν ότι το από 23 Ιουνίου 2010 ιδιωτικό συμφωνητικό (όπως τροποποιήθηκε την 12 Μαρτίου 2012 και τροποποιείται με το παρόν) λήγει την 30-06-2015 και σε κάθε περίπτωση με την οικονομική εκκαθάριση των εκκρεμοτήτων μεταξύ των μερών.

Το άρθρο 7 τροποποιείται και αντικαθίσταται ως ακολούθως:

7. Σε περίπτωση ανανέωσης της συμφωνίας μεταξύ των φορέων δικαιωμάτων της και της για τα έτη 2016, 2017 και 2018 και την μη ύπαρξης οιασδήποτε σχέσης, συνεργασίας, επαφής, επικοινωνίας, /προτιθέμενης συνεργασίας, κτλ (αμέσως ή εμμέσως), μεταξύ της και των φορέων δικαιωμάτων της για την σύναψη συνεργασίας για τη διαχείριση των τηλεοπτικών δικαιωμάτων της κατά το χρονικό διάστημα από το 2016 έως και το 2018 η θα καταβάλλει στην το συνολικό ποσό των 300.000,00 € για την ανανέωση της εν λόγω συμφωνίας ως δίκαιη και εύλογη αποζημίωση της, κατά τα ανωτέρω.....”

Επειδή, κατά το χρόνο υπογραφής της από 12.03.2012 σύμβασης με την, η προσφεύγουσα κατείχε ήδη από το 2010 τα αποκλειστικά δικαιώματα διαχείρισης του παγκόσμιου πρωταθλήματος «..... » στην Ελλάδα, έχοντας υπογράψει την από 22.04.2010 σχετική σύμβαση με τους φορείς δικαιωμάτων της για την περίοδο **2010-2011-2012**.

Κατά το χρόνο υπογραφής της από 21.01.2015 σύμβασης με την, η προσφεύγουσα κατείχε ήδη τα αποκλειστικά δικαιώματα διαχείρισης του παγκόσμιου πρωταθλήματος «..... » στην Ελλάδα , έχοντας υπογράψει την από 22.03.2012 σύμβαση ανανέωσης συνεργασίας με τον φορέα των δικαιωμάτων της την βρετανική εταιρεία για την περίοδο **2013-2014- 2015**.

Και περαιτέρω, στις 22.04.2015 η προσφεύγουσα ανανέωσε τη σύμβαση συνεργασίας με την και εξασφάλισε τα αποκλειστικά δικαιώματα διαχείρισης της στην Ελλάδα και για την περίοδο **2016-2017-2018**.

Δηλαδή, η προσφεύγουσα από το 2010 ως τουλάχιστον μέχρι και το 2018 είναι η αποκλειστική δικαιούχος των δικαιωμάτων διαχείρισης της τηλεοπτικής μετάδοσης του παγκοσμίου πρωταθλήματος «..... » στην Ελλάδα με συνεχόμενες συμβάσεις ανανέωσης συνεργασίας τριετούς διάρκειας με τους φορείς της (βρετανική εταιρεία – με Α.Φ.Μ).

Επειδή, σύμφωνα με την από 07.08.2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν τα παρακάτω:

Α) η προσφεύγουσα, έλαβε το με αριθμό/2012 εκδοθέν τιμολόγιο από την με περιγραφή παρασχεθείσας υπηρεσίας “Αποζημίωση για παραίτηση από τα συμβατικά δικαιώματα τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης στην Ελλάδα της για τα έτη 2013 , 2014 , 2015 βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού”, συνολικού ποσού **700.000,00 €**, το οποίο, τη διαχειριστική χρήση **2012** καταχωρήθηκε στα βιβλία της στην χρέωση του λογαριασμού **36.00 ΕΞΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ** .

Κατά το υπό κρίση **φορολογικό έτος 2014**, ο λογαριασμός 36.00.00.6193 ΚΟΣΤΟΣ 2013 εμφανίζει εξ απογραφής μηδενικό υπόλοιπο καθώς το ποσό των 233.000,00 € μεταφέρθηκε σε λογαριασμό εξόδου κατά τη διαχειριστική χρήση 2013. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 36.00.00.6194 ΚΟΣΤΟΣ 2014 ποσού 233.000,00 € μεταφέρθηκε στην χρέωση του λογαριασμού **69.03.00.0002 ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ** με την /12.04.2014 εγγραφή.

Β) Κατά το υπό κρίση **φορολογικό έτος 2015**, ο λογαριασμός 36.00.00.6193 ΚΟΣΤΟΣ 2013 εμφανίζει εξ απογραφής μηδενικό υπόλοιπο καθώς το ποσό των 233.000,00 € μεταφέρθηκε σε λογαριασμό εξόδου κατά τη χρήση 2013. Ο λογαριασμός 36.00.00.6194 ΚΟΣΤΟΣ 2014 εμφανίζει εξ απογραφής μηδενικό

υπόλοιπο καθώς το ποσό των 233.000,00 € μεταφέρθηκε σε λογαριασμό εξόδου κατά φορολογικό έτος 2014. Το υπόλοιπο του λογαριασμού **36.00.00.6195 ΚΟΣΤΟΣ** 2015 ποσού **234.000,00 €** μεταφέρθηκε στην χρέωση του λογαριασμού **69.03.00.0002 ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ** με την/29.01.2015 εγγραφή.

Γ) περαιτέρω, η προσφεύγουσα, έλαβε το με αριθμό/2015 εκδοθέν τιμολόγιο από την με περιγραφή παρασχεθείσας υπηρεσίας **“Αποζημίωση για παραίτηση από τα συμβατικά δικαιώματα τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης στην Ελλάδα της για τα έτη 2016 , 2017 , 2018 βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού”**, συνολικού ποσού **300.000,00 €**, το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία της στην χρέωση του λογαριασμού **36.00 ΕΞΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ** (Αρ. εγγραφής/2015). Κατά το υπό κρίση **φορολογικό έτος 2016**, το υπόλοιπο του λογαριασμού **36.00.00.6196 ΚΟΣΤΟΣ** 2016 ποσού **100.000,00 €** μεταφέρθηκε στην χρέωση του λογαριασμού **69.03.00.0002 ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ** με την/2016 εγγραφή.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12.11.2012), ορίζουν, ότι:

Παραγράφου Ε' Υποπαράγραφος Ε1 άρθρου

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

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

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

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών

“1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο,, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο,.....

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.....”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1004/04.01.2013 Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών».

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών

“Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση - συμπλήρωση τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 229 Α/19-11 -2012), ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές, ήτοι αναφέρονται στην έκδοση των τιμολογίων και των εκκαθαρίσεων”.

Παράγραφοι 9, 10 και 11. Περιεχόμενο τιμολογίου.

“3) Με τις διατάξεις της παραγράφου 11, ορίζονται τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1061/28-3-2013 Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα που αφορούν την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

“3. Περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Με τις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο περιεχόμενο του τιμολογίου. Ειδικότερα, στην παράγραφο 11 του εν λόγω άρθρου προσδιορίζονται «τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής», μεταξύ των οποίων είναι και το είδος των

παρεχόμενων υπηρεσιών, η περιγραφή του οποίου πρέπει να είναι σαφής και να συγκεκριμενοποιεί την υπηρεσία, ώστε να προκύπτει το αντικείμενο της συναλλαγής και η συνάφεια του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών προς την αμοιβή.

Συνεπώς, η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών πρέπει να είναι αναλυτική και δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ., από την απεικόνιση των συναλλαγών στα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, δεν απαγορεύεται και η παραπομπή σε τυχόν, κατατεθειμένη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συναφθείσα σύμβαση μεταξύ των αντισυμβαλλομένων”.

Επειδή, σύμφωνα με το Αρ. Πρωτ.: Δ15Β 1030452 ΕΞ 2013 έγγραφο με ΘΕΜΑ: Περιγραφή του είδους των υπηρεσιών στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών

“..... Με τις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 6 του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) ορίζεται το περιεχόμενο του τιμολογίου. Ειδικότερα, στην παράγραφο 11 προσδιορίζονται «τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής» μεταξύ των οποίων είναι και το είδος των υπηρεσιών, χωρίς να αναφέρεται εάν η περιγραφή του είδους πρέπει να είναι αναλυτική ή συνοπτική.

Από τα ανωτέρω αναφερθέντα προκύπτει ότι εν προκειμένω η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών μπορεί να είναι αναλυτική ή συνοπτική, ενώ δεν απαγορεύεται και η παραπομπή σε τυχόν σύμβαση.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

“5. 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.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής”.

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

“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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό”.

Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

“1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 με Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Παράγραφος 5

“5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)”.

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

Παράγραφος 1

“8.1.1 Η παράγραφος αυτή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/EK ορίζει με σαφήνεια ότι «**τιμολόγιο**» εκδίδεται για πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)”.

Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

“9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο”.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε, η αιτιολογία των εκδοθέντων τιμολογίων από την ως άνω Κυπριακή εταιρεία, και με βάση τα περιστατικά όπως αυτά περιγράφονται στην ως άνω από 23.06.2010 σύμβαση, αφορά αποζημίωση για δικαιώματα που η κατείχε βάση τριετούς σύμβασης με τους φορείς της και από τα οποία παραιτήθηκε υπέρ της προσφεύγουσας.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα, καταχώρησε στα βιβλία της και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της, τμηματικά, α) κατά τα έτη 2013-2014-2015 και β) κατά τα έτη 2016-2017-2018, την αξία τιμολογίου παροχής υπηρεσιών με περιγραφή περί αποζημίωσης για παραίτηση από συμβατικά δικαιώματα τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης στην Ελλάδα της για τα έτη 2013, 2014, 2015 και για τα έτη 2016, 2017, 2018, τα οποία η κυπριακή εταιρεία, δεν κατείχε, εφόσον παραιτήθηκε αυτών.

Πλην, όμως τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (...../2012 και/2015), παραπέμπουν σε ιδιωτικά συμφωνητικά, τα οποία ισχύουν, καθόσον δεν αμφισβητούνται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή. Τα ανωτέρω περιγραφέντα την 12.03.2012 και 21.01.2015 ιδιωτικά συμφωνητικά αφορούσαν, τροποποιήσεις του αρχικού συμφωνητικού της 23.06.2010 με την αλλοδαπή εταιρεία, όπου περιγράφεται ένα συνολικό τίμημα (και όχι διαιρεμένο) για την εκ μέρους της αντισυμβαλλόμενης (.....) απομάκρυνσης από το εν λόγω αντικείμενο επιχειρηματικής δραστηριοποίησης (δηλαδή της διαχείρισης των τηλεοπτικών δικαιωμάτων της για τα έτη 2013-2018), της έλλειψης οιασδήποτε σχέσης (υφισταμένης ή εν δυνάμει) προτιθέμενης συνεργασίας (αμέσως ή εμμέσως) με τους φορείς δικαιωμάτων της (ίδε παρ. 6 στο αρχικό συμφωνητικό, παρ. 2, 3, 6 στην 1^η τροποποίηση και παρ. 2, 3, και 7 στην 2^η τροποποίηση) καταβλητέο τμηματικά και υπό την εκπλήρωση των συνολομολογηθεισών αιρέσεων (περί ανανέωσης της συμβάσεως της προσφεύγουσας μετά της αλλοδαπής εταιρείας «.....»), γεγονός το οποίο είχε συντελεσθεί με τις από 22.03.2012 και 22.04.2015 υπογραφείσες συμβάσεις.

Επειδή, ως η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, “Εξάλλου, η παραχώρηση των δικαιωμάτων αυτών σε τρίτους γίνεται από τον ξένο οίκο με την επωνυμία

«.....», ο οποίος, κατά την ανέλεγκτη κρίση του, παραχωρεί σε εταιρείες διαχείρισης ανά τον κόσμο το δικαίωμα τηλεοπτικής μετάδοσης και εκμετάλλευσης του παγκοσμίου πρωταθλήματος. Είναι γνωστό σε όλες τις εταιρείες του κλάδου μας ότι ο άνω οίκος παραχωρεί τα εν λόγω δικαιώματα σε συγκεκριμένες εταιρείες του χώρου με συμβάσεις μακροχρόνιες, υψηλού ανταλλάγματος και με δικαιώματα αποκλειστικότητας και προτίμησης σε κάθε ανανέωση”.

Από τα ως άνω προκύπτει ότι σε οιαδήποτε διαγωνισμό, εκάστη ανταγωνίστρια επιχείρηση ανά τον κόσμο ή και από την Ελλάδα, θα μπορούσε να διεκδικήσει την διαχείριση των δικαιωμάτων προβολής στην Ελλάδα κατά τη λήξη των τριετών συμβάσεων συνεργασίας της με τους φορείς της Συνεπώς η πιθανότητα ανανέωσης των συμβάσεων με την προσφεύγουσα, εξαρτάτο και από τους συμμετέχοντες στον εκάστοτε διαγωνισμό και φυσικά από “την ανέλεγκτη κρίση” του φορέα αυτών ήτοι της «.....» η οποία θα μπορούσε να τα παραχωρήσει σε οποιαδήποτε εταιρεία εκδήλωνε ενδιαφέρον και διέθετε τις καταλληλότερες και απαιτούμενες προϋποθέσεις συνεργασίας.

Ευνόητο είναι, ότι η πιθανότητα ανανέωσης μιας σύμβασης από μία εταιρεία, εξαρτάται σε σημαντικό βαθμό (εκτός των άλλων προϋποθέσεων) και από τον αριθμό των συμμετεχόντων. Φυσικά και η προσφεύγουσα ως ισχυρίζεται “αξιοποίησε τις σχέσεις της με τη διοργανώτρια τόσο κατά το στάδιο της αρχικής μας συμβάσεως όσο και κατά τα στάδια των ανανεώσεων αυτής. Τούτο δε προκύπτει και από τους όρους της συμβάσεώς μας μετά της εταιρείας και δη τις αιρέσεις περί ανανέωσης της συμβάσεώς μας με τον ξένο οίκο. Πρόδηλον είναι ότι η συμβολή της άνω εταιρείας τόσο ως προς την έναρξη της συνεργασίας μας με τον ξένο οίκο όσο και ως προς τις ανανεώσεις υπήρξε καθοριστική για τον αποκλεισμό κάθε επίδοξου ανταγωνιστή μας που διεκδίκησε την παραχώρηση των δικαιωμάτων αυτών κατά τη διάρκεια των ετών συνεργασίας. Επίσης, ευνόητο είναι ότι η συμβολή αυτή ΔΕΝ θα μπορούσε να λάβει συγκεκριμένη συμβατική μορφή, πέραν αυτής που τυποποιείται στις υπογραφείσες συμβάσεις και συνίστατο στην παραίτηση από υφιστάμενα δικαιώματα αλλά μελλοντικά, για την προστασία και εξασφάλιση των συμφερόντων της εταιρείας μας”.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, ορίζονται οι προϋποθέσεις προκειμένου οι επιχειρηματικές δαπάνες, εκτός από εκείνες που περιοριστικά αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε., να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης.

Ο συνδυασμός των παραπάνω οδηγεί στον προσδιορισμό των εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά ή όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται και στη ΠΟΛ.1113/2.6.2015, “...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...”

Επειδή, οι υπό κρίση δαπάνες της προσφεύγουσας **α)** πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της, καθότι κρίθηκαν απαραίτητες για τη επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού και της ανάπτυξης των εργασιών της, συνέβαλαν στην διεύρυνση των εργασιών της και στην δημιουργία εισοδήματος, καθότι υπέγραψε συμβάσεις με τις, (.....),, &, οι οποίες απέφεραν έσοδα, **β)** αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, καθότι δεν κρίθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, **γ)** έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (τιμολόγια, ιδιωτικά συμφωνητικά) και **δ)** έχουν εκπέσει με βάση την αρχή του δεδουλευμένου στο έτος που αφορούν.

Επειδή, η διαπίστωση του ελέγχου περί μη έκπτωσης των δαπανών “λοιπό κόστος” εκ μέρους της προσφεύγουσας είναι εσφαλμένη.

Κρίνουμε ότι οι δαπάνες του ως άνω λογαριασμού 69.03.00.0002 “λοιπό κόστος” αξίας 233.000,00 €, 234.000,00 € και 100.000,00 € αντίστοιχα για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα στα αντίστοιχα φορολογικά έτη, καθόσον δεν κρίθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της και έγιναν προς το συμφέρον της για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού.

Ως εκ τούτου **εξ όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι υπό κρίση επιχειρηματικές δαπάνες εκπέτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.**

2.Ως προς τη λογιστική διαφορά 69.03.0002 Λοιπό Κόστος ύψους 17.819,40 € για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

“.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 με ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α').

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

“β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 με ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

“4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής”.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012), ορίζουν, ότι:

“... γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ”.

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, η χρήση προσωπικών και όχι εταιρικών πιστωτικών καρτών δεν εμπίπτει στα τραπεζικά μέσα πληρωμής για εξόφληση των συναλλαγών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €. Επιπλέον όταν παραστατικό καθαρής αξίας άνω των 500,00 € εξοφλείται τμηματικά τότε όλες οι τμηματικές

εξοφλήσεις αυτού πρέπει να γίνονται με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής για να αναγνωριστεί ως εκπεστέα η δαπάνη στο σύνολο της. Πέραν των ανωτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 16 περ. γ' του ΚΦΑΣ για τη λήψη υπηρεσιών και την αγορά μη εμπορεύσιμων αγαθών άνω των 100,00 € απαιτείται η έκδοση τιμολογίου ως παραστατικό εξόδου. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

3. Ως προς τη λογιστική διαφορά 69.03.0002 Λοιπό Κόστος ύψους 25.464,39 € για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012), ορίζουν, ότι:

“11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής.....”

Επειδή, σε χρέωση του ως άνω λογαριασμού καταχωρήθηκε το υπ' αρ./2014 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από την επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ και έδρα την Αγγλία.

Οι παρασχεθείσες υπηρεσίες δεν προσδιορίζονται επακριβώς επί του ως άνω τιμολογίου καθώς υπάρχει η γενική περιγραφή χωρίς να γίνεται αναφορά σε σχετική σύμβαση παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 11 του ΚΦΑΣ. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

1. Φορολογικό έτος 2014.

Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
61.00.00.099	2.500,00		2.500,00
69.03.00.0002	233.000,00	233.000,00	0,00
69.03.00.0002	25.464,39		25.464,39
69.03.00.0002	17.819,40		17.819,40
69.08.00.0000	600,00		600,00
ΣΥΝΟΛΟ	279.383,79	233.000,00	46.383,79

2. Φορολογικό έτος 2015.

Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
69.03.00.0002	234.000,00	234.000,00	0,00
69.03.00.0002	3.500,00		3.500,00
ΣΥΝΟΛΟ	237.500,00	234.000,00	3.500,00

3. Φορολογικό έτος 2016

Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
69.03.00.0002	100.000,00	100.000,00	0,00
69.03.00.0002	800,00		800,00
ΣΥΝΟΛΟ	100.800,00	100.000,00	800,00

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ

Επειδή, στις **14.01.2014** υπεγράφει “.....”, μεταξύ Α. της προσφεύγουσας και Β. Του Ελληνικού Δημοσίου, νομίμως εκπροσωπούμενο από τον Υπουργό Οικονομικών και ειδικώς εν προκειμένω από τον Ειδικό Διαχειριστή του συνόλου του ενεργητικού και παθητικού της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και των θυγατρικών της, που καταργήθηκε με την ΚΥΑ/2013 (ΦΕΚ Β’ 1414), όπως τροποποιηθείσα ισχύει, εφεξής «.....» συμφωνούνται, συνομολογούνται και γίνονται αμοιβαία αποδεκτά τα ακόλουθα:

“(α) Η δηλώνει και εγγυάται ότι δυνάμει της από 22-03-2012 σύμβασης που έχει υπογράψει με την είναι η μόνη και αποκλειστική δικαιούχος ορισμένων δικαιωμάτων τηλεοπτικής μετάδοσης στην Ελλάδα των αγώνων της κατά την αγωνιστική περίοδο 2013-2014, δικαιούμενη να προβεί σε περαιτέρω μεταβίβαση των εν λόγω δικαιωμάτων, εν όλω ή εν μέρει

(β) Η είχε με απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου (ΑΔΑ:) εγκρίνει την απόκτηση των δικαιωμάτων που περιγράφονται στην παρούσα και η σύμβαση είχε ξεκινήσει να εκτελείται από τα μέρη (..... και), ενώ δεν είχε καταστεί δυνατό να υπογράψει το συμβατικό έγγραφο πριν την κατάργηση της

(γ) Το Ελληνικό Δημόσιο υπεισέλθε στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της καταργηθείσας, κατά τα προβλεπόμενα στην προαναφερθείσα ΚΥΑ/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και, στο πλαίσιο αυτό, συνέχισε να εκτελεί τη σύμβαση και να μεταδίδει τα Προγράμματα μόλις αυτό κατέστη δυνατό.

1. ΠΑΡΑΧΩΡΟΥΜΕΝΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ Γ“ Granted Rights”)

1.1 Η παραχώρησε στην τα αποκλειστικά Τηλεοπτικά Δικαιώματα Ελεύθερης Μετάδοσης (“Free Television Rights”)

3. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑ - ΠΛΗΡΩΜΕΣ

3.1 Ως συνολικό αντάλλαγμα για τα Παραχωρούμενα Δικαιώματα, η θα καταβάλει στην για τη διάρκεια της σύμβασης, εκατόν είκοσι πέντε χιλιάδες (125.000,00) ευρώ πλέον

ΦΠΑ σε μετρητά και ένα εκατομμύριο τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (1.300.000,00) πλέον ΦΠΑ με παραχώρηση ίσης αξίας διαφημιστικού χρόνου.

3.3 Τα ποσά που συμφωνούνται με την παρούσα θα τιμολογηθούν ως ακολούθως:

(i) εκατόν είκοσι πέντε χιλιάδες ευρώ (€125.000,00) πλέον ΦΠΑ θα τιμολογηθούν και θα καταβληθούν στην με την υπογραφή του παρόντος,

(ii) οκτακόσιες χιλιάδες ευρώ (€800.000,00) πλέον ΦΠΑ για διαφημιστικό χρόνο θα τιμολογηθούν έως την 31 Δεκεμβρίου 2013,

(iii) διακόσιες πενήντα χιλιάδες ευρώ (€250.000,00) πλέον ΦΠΑ για διαφημιστικό χρόνο θα τιμολογηθούν έως την 31 Ιανουαρίου 2014,

(iv) διακόσιες πενήντα χιλιάδες ευρώ (€250.000,00) πλέον ΦΠΑ για διαφημιστικό χρόνο θα τιμολογηθούν έως την 31 Μαΐου 2014,

Σημειώνεται ότι η είχε ήδη διαθέσει και τιμολογήσει στην και στις εταιρείες του Παραρτήματος ΙΖ' διαφημιστικό χρόνο αξίας € 582.515,25 (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.) (εξαιρουμένου διαφημιστικού χρόνου που είτε έχει ήδη συμψηφισθεί ή θα συμψηφισθεί για λόγους εκτός του αντικειμένου του παρόντος για τις εταιρείες και) κατά το χρονικό διάστημα μέχρι την κατάργησή της.

3.6 Για τα Ποσά που αναφέρονται στις παρ. 3.3 (ii), (iii) και (iv) του παρόντος άρθρου της Σύμβασης παραχωρείται από την αρχικά και, στη συνέχεια από τη ίσης αξίας διαφημιστικός χρόνος για την προβολή διαφημιστικών μηνυμάτων, σε τιμές του επίσημου τιμοκαταλόγου αρχικά της (όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της) και στη συνέχεια, της που είναι κατατεθειμένος στην αρμόδια ΔΟΥ. προ φόρων (ΦΠΑ, τέλος χαρτοσήμου, αγγελιοσήμου ή άλλου διαφημιστικού ή άλλου φόρου που μπορεί να τεθεί στο μέλλον)..... Ο εν λόγω διαφημιστικός χρόνος δύναται να χρησιμοποιείται είτε από την, είτε από τις εταιρείες που αναγράφονται στο Παράρτημα ΙΖ, κατά την αποκλειστική τους κρίση, σε οιοδήποτε μέσο της (ή/και οποιουδήποτε φορέα στον οποίον θα περιέλθει η χρήση των τηλεοπτικών συχνοτήτων (π.χ. στην εταιρεία που συστάθηκε με τον ν. 4173/2013), internet sites ή/και σε οποιοδήποτε άλλο μέσο κατέχει η (ή/και οποιοσδήποτε φορέας στον οποίον θα περιέλθει η χρήση των τηλεοπτικών συχνοτήτων (π.χ. η εταιρεία που συστάθηκε με τον ν. 4173/2013 (Α' 169) ή θα αποκτήσει στο μέλλον) σε κάθε εκπομπή ή ζώνη, τηρουμένης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των διαφημιζομένων, έως και την Ημερομηνία Λήξης ("Expiry Date"), όπως αυτή ορίζεται στο Παράρτημα ΙΔ του παρόντος. Η έχει το δικαίωμα να παραχωρήσει το εν λόγω δικαίωμα χρήσης του διαφημιστικού χρόνου (ολικά ή μερικά) σε οποιαδήποτε εταιρεία του Παραρτήματος ΙΖ κατά την απόλυτη κρίση της, χωρίς τη λήψη συναίνεσης της

3.8 Μετά τη χρήση μέρους ή συνόλου του παραπάνω διαφημιστικού χρόνου, η θα εκδίδει και θα παραδίδει το σχετικό τιμολόγιο στην ή/και στην τρίτη εταιρεία στην οποία η θα παραχωρήσει το σχετικό δικαίωμα χρήσης. Εν συνεχεία, η θα πιστώνει την απαίτηση της καθαρής αξίας του εκάστοτε τιμολογίου.

6.3 Το παρόν δεσμεύει τους ειδικούς και καθολικούς διαδόχους των συμβαλλόμενων. Ειδικά σε ότι αφορά διαφημιστικό χρόνο που τυχόν δεν έχει αναλωθεί μέχρι να περιέλθει η χρήση των τηλεοπτικών συχνοτήτων στην εταιρεία που συστάθηκε με τον ν. 4173/2013 ή/και σε οποιονδήποτε άλλο φορέα, η δηλώνει και δεσμεύεται ότι η εν λόγω εταιρεία/φορέας θα υπεισέλθει στις υποχρεώσεις της, ειδικά για τη συγκεκριμένη αιτία μέχρι και την 31.12.2015, με την επιφύλαξη των προβλεπόμενων υπό 3.7 ανωτέρω".

Επειδή, κατά ακολουθία των ανωτέρω και σε εκτέλεση της ως άνω σύμβασης, η προσφεύγουσα την 16.01.2014 υπέγραψε επιμέρους συμβάσεις με τις διαφημιστικές εταιρείες,,

..... και που περιλαμβάνονταν στο παράρτημα ΙΖ του ως άνω συμφωνητικού με την Στις επιμέρους συμβάσεις, τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν ότι το χρηματικό ποσό σε ευρώ πλέον Φ.Π.Α, το οποίο θα αντιστοιχεί στον παραχωρηθέντα από την

..... στην εκάστοτε διαφημιστική εταιρεία διαφημιστικό χρόνο για την προβολή διαφημιστικών μηνυμάτων σε οποιοδήποτε μέσο της (ή οποιουδήποτε άλλου φορέα στον οποίον θα περιέλθει η χρήση των τηλεοπτικών σημάτων) **θα καταβάλλεται από την εκάστοτε διαφημιστική στην** . Για την λογιστική απεικόνιση των ως άνω συμφωνηθέντων με τις από 14.01.2014 και 16.01.2014 συμβάσεις, η προσφεύγουσα πίστωσε τον λογαριασμό **30.00.00.0000** με το ποσό των 1.599.000,00 € και χρέωσε τον λογαριασμό **33.95.02 ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΑΠΟ** - με το ίδιο ποσό. (Αρ. Εγγραφής/2014), ως κάτωθι:

Ημ_νία	Αρ.Εγγ	Λογαριασμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
...../2014					348.769,95	-
...../2014					189.409,18	-
...../2014					208.933,09	-
...../2014					117.150,40	-
...../2014					97.839,88	-
...../2014					30.190,61	-
...../2014					16.293,74	-
...../2014					1.918,80	-
...../2014					50.479,84	-
...../2014					9.771,86	-
...../2014					2.385,74	-
...../2014					524.568,94	-

...../2014	.....	.....	.....	.....	1.287,97	-
...../2014	.....	.....	.....	.....	-	1.599.000,00
				ΣΥΝΟΛΟ	1.599.000,00	1.599.000,00

Επειδή, ακολούθως, στις **22.01.2015** υπεγράφη “ΣΥΜΒΑΣΗ”, μεταξύ Α. της προσφεύγουσας και Β. Της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» που στο εξής στο παρόν θα καλείται για λόγους συντομίας «.....», και Γ. ΩΣ ΕΚ ΤΡΙΤΟΥ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ, του, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον και ειδικώς εν προκειμένω από την Ειδική Διαχειρίστρια του συνόλου του ενεργητικού και παθητικού της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και των θυγατρικών της, που καταργήθηκε με την ΚΥΑ/2013 (ΦΕΚ Β’), που στο εξής στο παρόν θα καλείται για λόγους συντομίας εφεξής «.....», συμφωνούνται, συνομολογούνται και γίνονται αμοιβαία αποδεκτά τα ακόλουθα:

“Α. ΠΡΟΟΙΜΙΟ

1. Την 14-01-2014 καταρτίστηκε μεταξύ της εταιρείας και του, ιδιωτικό συμφωνητικό τηλεοπτικής μετάδοσης των αγώνων “.....” για το έτος 2013 (εφεξής «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μετάδοσης»), Η μετάδοση των εν λόγω αγώνων είχε ξεκινήσει από και μετά την κατάργηση της το συνέχισε να μεταδίδει το σχετικό πρόγραμμα μόλις αυτό κατέστη εφικτό. Ως αντάλλαγμα για τη παραχώρηση των εν λόγω δικαιωμάτων τηλεοπτικής μετάδοσης των αγώνων για το έτος 2013 συμφωνήθηκε το συνολικό ποσό του ενός εκατομμυρίου τετρακοσίων είκοσι πέντε χιλιάδων (1.425.000 €) πλέον Φ.Π.Α.

2. Μέρος του ανωτέρω συνολικού ανταλλάγματος, αξίας 1.300.000,00€ πλέον ΦΠΑ, συμφωνήθηκε να εξοφληθεί μέσω ίσης αξίας διαφημιστικού χρόνου, που θα παραχωρείτο στην ή στις εταιρείες του Παραρτήματος ΙΖ του Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μετάδοσης.

3. Σε εκτέλεση της ανωτέρω συμφωνίας, το μεν μετέδωσε τους αγώνες της για το έτος 2013, η δε τιμολόγησε το με το συνολικό ποσό του 1.425.000,00€, πλέον ΦΠΑ. Ποσό 125.000,00€ πλέον ΦΠΑ εξοφλήθηκε σε χρήμα και ποσό 1.300.000,00 πλέον ΦΠΑ έπρεπε να συμψηφισθεί με διαφημιστικό χρόνο.

4. Πράγματι, η (ή/και οι εταιρείες του Παραρτήματος ΙΖ) προέβη/προέβησαν σε χρήση διαφημιστικού χρόνου και συμψηφισμό ποσού αξίας 1.074.431,06€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α), μέχρι την 04.05.2014, οπότε ξεκίνησε η την εκπομπή του προγράμματος της. Ο εν λόγω συμψηφισμός έλαβε χώρα κατόπιν των από 23.12.2013 και 28.07.2014 εξωδίκων δηλώσεων της προς το Συνεπώς, την 04.05.2014 υφίστατο υπόλοιπο διαφημιστικού χρόνου εκ μέρους του προς την αξίας € 426.478,81, πλέον ΦΠΑ, που δεν είχε ακόμη συμψηφιστεί.

5..... της πρόβλεψης των παρ. 3.6 και 6.3 του Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μετάδοσης σε ότι αφορά διαφημιστικό χρόνο που τυχόν δεν είχε αναλωθεί μέχρι την έναρξη εκπομπής ρ/τ προγράμματος από τη, το ΔΣ της τελευταίας αποφάσισε την 22-12-2014 (πρακτικό 57) να διαθέσει στην (ή/και στις εταιρείες του Παραρτήματος ΙΖ της σύμβασης) διαφημιστικό χρόνο αξίας € 426.478,81, πλέον ΦΠΑ, του Ελληνικού Δημοσίου απαλλασσομένου από οποιαδήποτε περαιτέρω ευθύνη. Η εν λόγω απόφαση αναρτήθηκε στην ΔΙΑΥΓΕΙΑ με το υπ'. αριθ. πρωτ.:/2014 έγγραφο (ΑΔΑ:).

Β. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

1. Η υπεισέρχεται με την παρούσα στη θέση του σε ότι αφορά την διάθεση διαφημιστικού χρόνου αξίας €426.478,81, πλέον ΦΠΑ (524.568,94 € συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α) έναντι της

..... και αναλαμβάνει την υποχρέωση να το εξοφλήσει στην, κατά τα συμφωνηθέντα στο Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μετάδοσης. Δεδομένης της από 22-1-2015 λογιστικής τακτοποίησης και συμφωνίας μεταξύ της, και των εταιρειών του Παραρτήματος 1, όλων των μέχρι σήμερα οφειλών της των εταιρειών του Παραρτήματος 1 προς την και υπό τον όρο ότι θα ακολουθήσει και η ταμιακή τακτοποίηση, η τελευταία παραιτείται ανεπιφύλακτα από κάθε δικαίωμά της και ένστασή της να αμφισβητήσει και να αρνηθεί για οιονδήποτε λόγο την εκπλήρωση της υποχρέωσής της έναντι της και των εταιρειών του Παραρτήματος 1, που αναλαμβάνει με την παρούσα σύμβαση.

II. Η παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης του διαφημιστικού χρόνου από τη στις εταιρείες του Παραρτήματος 1 και η επέλευση του συμψηφισμού των έναντι του απαιτήσεων με με την αξία των προς την ή/και τις εταιρείες του Παραρτήματος 1 εκδοθέντων (από την) τιμολογίων που αφορούν την υλοποιηθείσα από αυτούς διαφημιστική δαπάνη, διενεργείται με την υπογραφή της παρούσας (δεδομένης της από 22-1-2015 λογιστικής τακτοποίησης και συμφωνίας μεταξύ της, και των εταιρειών του Παραρτήματος 1.) όλων των υπολοίπων οφειλών της και των εταιρειών του Παραρτήματος 1Z προς την και υπό τον όρο ότι θα ακολουθήσει και η ταμιακή τακτοποίηση), δίχως την ανάγκη χορηγήσεως/λήψεως οιασδήποτε άλλης συναινέσεως/εγκρίσεως της ή/και

..... άλλης σχετικής διατυπώσεως.

Ως εκ τούτου, η παρούσα σύμβαση συνιστά αποδεικτικό έγγραφο πλήρους και ολοσχερούς εξόφλησης των 524.568,94 € (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α) από την και τα τρία συμβαλλόμενα μέρη δικαιούνται να κάνουν χρήση αυτού ενώπιον οιασδήποτε ελεγκτικής, δημόσιας, δικαστικής ή άλλης αρχής”.

Επειδή, για την λογιστική απεικόνιση των ως άνω, συνεπεία της από 14.01.2014 αρχικής σύμβασης και δεδομένου του γεγονότος ότι η υπεισήλθε στη θέση της, η προσφεύγουσα μετέφερε το ποσό της απαίτησης των 524.568,94 € από την στην χρέωση των λογαριασμών απαίτησης από τις επιμέρους διαφημιστικές ως εξής (**Αρ. Εγγραφής/2015**):

Ημ_νία	Αρ.Εγγ	Λογαριασμός	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
...../2015					0,00	524.568,94
...../2015					95.149,95	0,00
...../2015					409.631,36	0,00
...../2015					19.787,63	0,00
				ΣΥΝΟΛΟ	524.568,94	524.568,94

Επειδή, από τον έλεγχο στα λογιστικά βιβλία και αρχεία της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2014 , 2015 και 2016 διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός **33.95.02 ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΑΠΟ ΣΥΜΒΑΣΗ –** που χρεώθηκε το 2014 με το συνολικό ποσό του 1.599.000,00 €, πιστωνόταν σταδιακά με τα ποσά που οι διαφημιστικές εταιρείες κατέθεταν μέσω τραπέζης στον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης στην (με αντίστοιχη λογιστική χρέωση του λογαριασμού 38.03.00.0001).

Επειδή, σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα

Άρθρο 440 Συμψηφισμός

“Ο συμψηφισμός επιφέρει απόσβεση των μεταξύ δύο προσώπων αμοιβαίων απαιτήσεων, όσο καλύπτονται, αν είναι ομοειδείς κατά το αντικείμενο και ληξιπρόθεσμες”.

Άρθρο 441 Πρόταση συμψηφισμού

“Ο συμψηφισμός επέρχεται αν ο ένας τον επικαλεστεί με δήλωση προς τον άλλο. Η πρόταση του συμψηφισμού επιφέρει απόσβεση των αμοιβαίων απαιτήσεων από τότε που συνυπήρξαν”.

Επειδή, συμψηφισμός είναι η, δια συμβάσεως υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, απόσβεση δύο απαιτήσεων (απαίτησης και ανταπαίτησης), που υπάρχουν μεταξύ των αυτών προσώπων, η οποία επέρχεται με αμοιβαία εξουδετέρωσή τους, κατά το μέρος, που αυτές καλύπτονται (άρθρο 440 Α.Κ.).

2. Είδη συμψηφισμού. Ο συμψηφισμός διακρίνεται σε εκούσιο ή συμβατικό και σε ακούσιο ή αναγκαστικό ή μονομερή ή νόμιμο.

α. Εκούσιος ή συμβατικός είναι ο συμψηφισμός, ο οποίος επέρχεται με τη θέληση και τη συναίνεση και των δύο ενδιαφερόμενων μερών, δυνάμει σχετικής σύμβασης (αμφοτεροβαρούς).

β. Ακούσιος ή αναγκαστικός ή μονομερής ή νόμιμος είναι ο συμψηφισμός, ο οποίος επέρχεται δυνάμει νόμου με τη θέληση και την ενέργεια του ενός από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

3. Προϋποθέσεις συμψηφισμού. Οι προϋποθέσεις του συμψηφισμού είναι οι εξής:

α) Οι απαιτήσεις να είναι αμοιβαίες. Είναι, δε, αμοιβαίες οι απαιτήσεις, όταν ο οφειλέτης της μιας είναι και δανειστής της άλλης και αντίστροφα, χωρίς να απαιτείται όπως αυτές προέρχονται από την ίδια αιτία. Η ανταπαίτηση, που προτείνεται προς συμψηφισμό, πρέπει να ανήκει στον ίδιο τον οφειλέτη της κύριας απαίτησης και όχι σε τρίτο (Α.Π. 13/1963, Π.Πρωτ.Θεσ. 717/1971).

β) Οι απαιτήσεις να είναι ομοειδείς κατ’ αντικείμενο. Εξαιρετικά, στον εκούσιο ή συμβατικό συμβιβασμό δεν απαιτείται το ομοειδές των απαιτήσεων.

γ) Οι απαιτήσεις πρέπει να είναι ληξιπρόθεσμες. Και τούτο, γιατί ο καθ’ ού η δήλωση του συμψηφισμού θα εξαναγκάζοταν να εκπληρώσει το χρέος πριν αυτό καταστεί απαιτητό.

δ) Οι απαιτήσεις πρέπει να είναι απαιτητές. Συνεπώς, εάν η ανταπαίτηση τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία δεν μπορεί να προταθεί προς συμψηφισμό. Εξαιρετικά, στον εκούσιο ή συμβατικό συμψηφισμό μπορούν να συμψηφισθούν και απαιτήσεις, που τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία.

ε) Οι απαιτήσεις πρέπει να είναι έγκυρες. Εάν, συνεπώς, η ανταπαίτηση, που προτείνεται, για συμψηφισμό, είναι άκυρη, επομένως μη υπαρκτή, δεν χωρεί συμψηφισμός. Έτσι, δεν μπορεί να προταθεί προς συμψηφισμό ανταπαίτηση εξ ατελούς (φυσικής) ενοχής, όπως, λ.χ., εκ παιγνίου ή στοιχήματος, ή ανταπαίτηση παραγεγραμμένη. Εξαιρετικά, σε συμψηφισμό προτείνεται και παραγεγραμμένη απαίτηση, εάν κατά το χρόνο, που οι απαιτήσεις συνυπήρξαν, δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής αυτής (άρθρο 445 Α.Κ.).

στ) Ο συμψηφισμός να μην απαγορεύεται από το νόμο. Υπάρχουν απαιτήσεις κατά των οποίων, είτε από τη θέληση των μερών, είτε από το νόμο, ο συμψηφισμός αποκλείεται και δεν μπορεί να προταθεί. Τέτοιες περιπτώσεις είναι π.χ. των άρθρων 450 και 451 του Αστικού Κώδικα.

ζ) **Απαιτείται σχετική δήλωση περί συμψηφισμόν του οφειλέτη προς τον δανειστή.** Δια της προτάσεως του συμψηφισμού οι αμοιβαίες απαιτήσεις αποσβέννυνται, κατά το χρόνο κατά τον οποίο αυτές συνυπήρξαν, δηλαδή, κατά το χρόνο, κατά τον οποίο συναντήθηκαν οι δύο απαιτήσεις και όχι κατά το χρόνο της πρότασης του συμψηφισμού (άρθρο 441 Α.Κ.). Η δήλωση περί συμψηφισμού είναι μονομερής δικαιοπραξία, απευθυντέα προς τον άλλο, είναι, δε, ανίσχυρη εάν έγινε υπό αίρεση ή προθεσμία (Ρέππας έκδοση 2010).

Επειδή, ο συμψηφισμός θα πρέπει να υπόκειται, σε κάθε περίπτωση, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, ανεξάρτητα, δηλαδή, αν οι προς συμψηφισμό αποσβεννυόμενες (εξοφλούμενες) απαιτήσεις (απαίτηση και ανταπαίτηση) προέρχονται από συναλλαγές και σχέσεις εν γένει, οι οποίες έχουν υποβληθεί προηγουμένως σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου ή έχουν νομίμως απαλλαγεί από το τέλος αυτό με διάταξη νόμου ή έχουν υπαχθεί στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου, ενδεχομένως, φόρου, αφενός, μεν, γιατί η σύμβαση του συμψηφισμού είναι σύμβαση ίδια, ανεξάρτητη και αυτοτελής, αφετέρου, δε, γιατί, δεν υπάρχει διάταξη νόμου, που να ορίζει την, κατά περίπτωση, αντιμετώπισή της, από πλευράς τελών χαρτοσήμου.

Επειδή, ως προς το βάρος πληρωμής του ως άνω τέλους χαρτοσήμου, τούτο είναι θέμα συμφωνίας μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών. Ελλείψει, δε, συμφωνίας θα τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 425 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με την οποία το τέλος χαρτοσήμου βαρύνει τον οφειλέτη, σε συνδυασμό και με τη διάταξη του άρθρου 37 του Κώδικα Χαρτοσήμου, εάν συντρέχει περίπτωση

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι κατά την έννοια, συμψηφισμός είναι η **δια συμβάσεως** απόσβεση, δύο απαιτήσεων (απαίτησης και ανταπαιτήσης), και μεταξύ των προϋποθέσεων απαιτείται και σχετική δήλωση του οφειλέτη προς τον δανειστή. Δηλαδή η σύμβαση συμψηφισμού είναι σύμβαση ιδία (ξεχωριστή).

Επειδή, στο προαναφερόμενο από 14.01.2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της (ως **Ν.Π.Ι.Δ. με τη μορφή Ανώνυμης Εταιρείας**), καθώς και στη μετέπειτα από 22.01.2015 Σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της ΑΕ (ως **Ν.Π.Ι.Δ. με τη μορφή Ανώνυμης Εταιρείας**), ως παρεπόμενη του πρώτου Συμφωνητικού λόγω κατάργησης, μεταξύ των άλλων, προέβλεπε και το οικονομικό αντάλλαγμα από την παραχώρηση εκ μέρους της προσφεύγουσας των αποκλειστικών δικαιωμάτων της προς την, ήτοι α) §3.1 του από 14.01.2014 Ιδιωτικού Συμφωνητικού “Ως συνολικό αντάλλαγμα για τα Παραχωρούμενα Δικαιώματα, η θα καταβάλει στην για τη διάρκεια της σύμβασης, εκατόν είκοσι πέντε χιλιάδες (125.000,00) ευρώ πλέον ΦΠΑ σε μετρητά και ένα εκατομμύριο τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (1.300.000,00) πλέον ΦΠΑ με παραχώρηση ίσης αξίας διαφημιστικού χρόνου” περαιτέρω, δε § 3.6. “..Ο εν λόγω διαφημιστικός χρόνος δύναται να χρησιμοποιείται είτε από την, είτε από τις εταιρείες που αναγράφονται στο Παράρτημα ΙΖ,...”, και β) §2 της από 22.01.2015 Σύμβασης “Μέρος του ανωτέρω συνολικού ανταλλάγματος, αξίας 1.300.000,00€ πλέον ΦΠΑ, συμφωνήθηκε να εξοφληθεί μέσω ίσης αξίας διαφημιστικού χρόνου, που θα παραχωρείτο στην ή στις εταιρείες του Παραρτήματος ΙΖ του Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μετάδοσης”.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε (σελίς 21 της έκθεσης ελέγχου) ο λογαριασμός **33.95.02 ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΑΠΟ** – που χρεώθηκε το 2014 με το συνολικό ποσό του 1.599.000,00 €, πιστωνόταν σταδιακά με τα ποσά που οι διαφημιστικές εταιρείες κατέθεταν μέσω τραπέζης στον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης στην (με αντίστοιχη λογιστική χρέωση του λογαριασμού 38.03.00.0001).

Επειδή, οι ανωτέρω συμβάσεις, είναι συμβάσεις πώλησης και ειδικότερα, πώληση εκ μέρους της προσφεύγουσας προς την των τηλεοπτικών δικαιωμάτων μετάδοσης του Παγκοσμίου Πρωταθλήματος της, τηλεοπτικά δικαιώματα τα οποία είχε αποκτήσει η προσφεύγουσα με συμβάσεις με την δικαιοπάροχο της Το ποσό δε, του 1.599.000,00 € (οικονομικό σκέλος της σύμβασης) είναι ο τρόπος εξόφλησης της προς την προσφεύγουσα και δεν συνιστά συμψηφισμό απαιτήσεων κατά την έννοια των άρθρων 440 και 441 του ΑΚ, καθότι δεν υπάρχει ιδία σύμβαση περί συμψηφισμού.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί, και παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων λόγων επί του συγκεκριμένου θέματος.

Γ) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΟΡΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 38. Δικαιώματα (royalties)

“1. Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων,

απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow, αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων”.

Άρθρο 62. Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση

“1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

α) μερίσματα, β) τόκοι, γ) δικαιώματα (royalties), δ)”

Άρθρο 64. Συντελεστές παρακράτησης φόρου

“1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

α) β) γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%), δ)”

Επειδή, σύμφωνα με την από 01.0.1.2008 σύμβαση που η προσφεύγουσα υπέγραψε με την αλλοδαπή επιχείρηση με ΑΦΜ, παρέχεται στην προσφεύγουσα το δικαίωμα πρόσβασης στο διεθνές δίκτυο υπηρεσιών της Η αλλοδαπή επιχείρηση προτείνει στην προσφεύγουσα συνεργασίες με διεθνείς πελάτες του γκρουπ οι οποίοι επιθυμούν να αναπτύξουν δημόσιες σχέσεις και στην Ελλάδα. Για τους σκοπούς αυτούς παρέχεται στην προσφεύγουσα το δικαίωμα πρόσβασης στη διεθνή βάση δεδομένων της με πληροφορίες για τα συστήματα και τις μεθόδους εξυπηρέτησης των διεθνών πελατών, το δικαίωμα συμμετοχής στα εκπαιδευτικά προγράμματα που διοργανώνει η, καθώς και το δικαίωμα να αναφέρεται η ως συνεργάτης της στην Ελλάδα όταν προβάλλεται το δίκτυο.

Για το δικαίωμα να παρουσιάζεται στην Ελλάδα ως συνεργάτης της κάνοντας χρήση των εμπορικών σημάτων “.....” και “.....” και του δικτύου πληροφοριών της, η προσφεύγουσα καταβάλλει αμοιβή 2% επί των εσόδων της από τους διεθνείς πελάτες που εξασφάλισε μέσω τους διεθνούς δικτύου

Ως προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία, η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη έλαβε και καταχώρησε στην πίστωση του 50.01.00.0000 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ -, τα παρακάτω τιμολόγια που αφορά αμοιβές για δικαιώματα:

φορολ. έτος	ημερ. Καταχωρ.	αρ. εγγραφής	αρ. παραστατικού	περιγραφή κίνησης	ποσό
2014	2014	.....	.....	.....	56.768,70
2015	2015	.....	.....	.....	57.421,78
2016	2016	.....	.....	.....	48.470,00

Επιπλέον, κατά το φορολογικό έτος 2015 η προσφεύγουσα έλαβε από την με έδρα την Βαρκελώνη της Ισπανίας, δύο τιμολόγια συνολικής αξίας 10.000,00 € που αφορούν τα δικαιώματα μετάδοσης της ταινίας και καταχώρησε αυτά στα λογιστικά της αρχεία στις 23.06.2015 στην

χρέωση του λογαριασμού 69.03.00.0002 ΛΟΙΠΟ ΚΟΣΤΟΣ και αντίστοιχα στην πίστωση του λογαριασμού 50.01.00.0000 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1042/26.01.2015 με ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013).

“13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του Ν.4172/2013 , δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων. Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:

I. Το εισόδημα που αποκτάται:

α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, i) των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, ii) διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, iii) εμπορικών σημάτων, iv) προνομίων, v) σχεδίων ή υποδειγμάτων, vi) σχεδιαγραμμάτων, vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή

β. σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα,

II. Οι πληρωμές:

α. για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού,

β. για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και

III. Οι πληρωμές για:

α. συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων,

β. την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή,

γ. την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και

IV. Πληρωμές λοιπών συναφών δικαιωμάτων....

14. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 40 του Ν.4172/2013 ορίζεται, ότι το εισόδημα από δικαιώματα που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα φορολογείται με συντελεστή 20% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. γ' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του Ν.4172/2013 , ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στα δικαιώματα που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την πίστωση ή καταβολή με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ. 1011/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και με αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του ημεδαπού φυσικού προσώπου ή φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (παρ. 4 άρθρου 37 και παρ. 3 άρθρου 64 Ν.4172/2013).

16. Ειδικότερα, όταν τα πιο πάνω εισοδήματα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα) αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και δεν διατηρούν, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα, μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

γ) Σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι οποίοι είναι είτε φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή είτε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, είναι κάτοικοι κράτους με το οποίο υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή σύμβαση, λόγω αυξημένης τυπικής ισχύος.

Στην ανωτέρω περίπτωση με την υποβολή της δήλωσης για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο καταβάλλων το

εισοδήμα (υπόχρεος σε παρακράτηση) θα συνυποβάλλει με την υπόψη δήλωση το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν από τις διατάξεις της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. προβλέπεται μηδενικός συντελεστής παρακράτησης (και στην περίπτωση αυτή δηλαδή θα πρέπει να υποβληθεί μηδενική δήλωση). Στις περιπτώσεις που δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, όπως προκύπτει από τα οριζόμενα στην παρούσα, για παράδειγμα στα δικαιώματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο, τόκοι ομολογιακών δανείων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κ.λπ, δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.....”

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 2732/1953 (ΦΕΚ Α 329/12-11-1953) Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου

“Άρθρο 6.

(1) Τόκοι ή δικαιώματα κτώμενα εκ πηγών εντός ενός των εδαφών υπό κατοίκου του ετέρου εδάφους, όστις υπόκειται δια ταύτα εις φόρον εις το έτερον τούτο έδαφος, και ο οποίος δεν διεξάγει εμπόριον ή εργασίαν εν τω πρώτω εδάφει δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, θα απαλλάσσωνται του φόρου εις το πρώτον έδαφος.

(2) Εν τω παρόντι άρθρω ο όρος «τόκοι» περιλαμβάνει τόκους επί ομολογιών ή οιοιδήποτε άλλου τύπου οφειλής, εξησφαλισμένης ή μη και ο όρος «δικαιώματα» εννοεί οιοιδήποτε δικαίωμα ή άλλο ποσόν καταβαλλόμενον ως αντάλλαγμα δια την χρησιμοποίησιν ή δια το δικαίωμα χρησιμοποίησεως, οιασδήποτε πνευματικής ιδιοκτησίας, ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, μυστικής βιομηχανικής μεθόδου και τύπου, εμπορικού και βιομηχανικού σήματος ή άλλης αναλόγου ιδιοκτησίας, αλλά δεν περιλαμβάνει οιοιδήποτε δικαίωμα ή ποσόν καταβληθέν δια την λειτουργίαν μεταλλείου, λατομείου ή οιοιδήποτε άλλην εξόρυξιν φυσικών πόρων”.

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 3015/2002 ΦΕΚ Α'104 (2.5.2002) Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας του Βασιλείου της Ισπανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου

“Άρθρο 12. Δικαιώματα

1. Δικαιώματα που προκύπτουν σ’ ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ’ αυτό το άλλο Κράτος.

2. Τέτοια δικαιώματα μπορούν, όμως, να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά αν ο εισπράττων είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ’ αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 6% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών ρυθμίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος «δικαιώματα» όπως χρησιμοποιείται σ’ αυτό το Άρθρο σημαίνει: πληρωμές κάθε είδους που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση, ή το δικαίωμα χρήσης, οιοιδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής, φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, περιλαμβανομένων των κινηματογραφικών ταινιών, και ταινιών ή μαγνητοταινιών ή οιοιδήποτε άλλου μέσου για οπτική ή ηχητική αναπαραγωγή, οιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή προτύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής, ή για τη χρήση, ή το δικαίωμα χρήσης, βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία”.

Επειδή, οι ως άνω αμοιβές (τόσο από την όσο και από την) εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων του άρθρου 38 § 1 του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα όφειλε κατ’ αρχήν να παρακρατήσει φόρο 20% επί των δικαιωμάτων κατά την πίστωση ή καταβολή τους (ΠΟΛ. 1011/2014) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 § 1(γ) ν.4172/2013 και 64 § 1(γ) του ν.4172/2013.

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δήλωση παρακρατούμενου φόρου 20% στα συγκεκριμένα δικαιώματα ως όφειλε.

Σημειώνεται ότι μεταξύ α) της Ελλάδος και του Ενωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, στο άρθρο 6 της οποίας προβλέπεται ότι Δικαιώματα κτώμενα εκ πηγών εντός ενός των εδαφών υπό κατοίκου του ετέρου εδάφους, όστις υπόκειται δια ταύτα εις φόρον εις το έτερον τούτο έδαφος, και ο οποίος δεν διεξάγει εμπόριον ή εργασίαν εν τω πρώτω εδάφει δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, θα απαλλάσσονται του φόρου εις το πρώτον έδαφος.

β) της Ελλάδος και της Ισπανίας υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, στο άρθρο 12 της οποίας προβλέπεται παρακράτηση φόρου 6% στη χώρα όπου προκύπτουν τα δικαιώματα.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις, και ως αναλυτικά εκτίθενται στην από 07.08.2019 έκθεση μερικού ελέγχου παρακρατούμενων φόρων, προκειμένου να εφαρμοστούν οι ανωτέρω Σ.Α.Δ.Φ., οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./11.10.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ".....", με ΑΦΜ,

Α) την μερική αποδοχή της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατά το μέρος που αφορά τη μείωση κατά 233.000,00 € των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	549.746,54	549.746,54	549.746,54
λογιστικές διαφορές δήλωσης	352.252,56	352.252,56	352.252,56
λογιστικές διαφορές ελέγχου		279.383,79	46.383,79
Σύνολο κερδών	901.999,10	1.181.382,89	948.382,89
Μείον έσοδα φορολογ κατά ειδικό τρόπο			
Μείον έσοδα αφορολόγητα			
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	901.999,10	1.181.382,89	948.382,89

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		901.999,10	1.181.382,89	948.382,89	12.059,79
Φόρος 26%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	234.519,77	307.159,55	246.579,55	

Συμπληρωματικός φόρος 3%	0,00				
ΣΥΝΟΛΟ	234.519,77	307.159,55	246.579,55		12.059,79
Φόρος προκαταβληθείς	132.484,60	132.484,60	132.484,60		
Φόρος παρακρατηθείς	113.812,45	113.812,45	113.812,45		
ΣΥΝΟΛΟ	-11.777,28	60.862,50	282,50		
Προκαταβολή φόρου	120.707,32	120.707,32	120.707,32		
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	91,50	91,50	91,50		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	18,30	18,30	18,30		
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		36.319,89	6.029,89		6.029,89
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
	για καταβολή	110.039,84	218.999,51	128.129,51	18.089,68
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2) της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατά το μέρος που αφορά τη μείωση κατά 234.000,00 € των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	226.256,13	226.256,13	226.256,13
λογιστικές διαφορές δήλωσης	151.652,66	151.652,66	151.652,66
Υπόλοιπο λογ. Προβλέψεις επισφαλών	68.756,23	68.756,23	68.756,23
λογιστικές διαφορές ελέγχου		237.500,00	3.500,00
Σύνολο κερδών	446.665,02	684.165,02	450.165,02
μείον ποσό που φορολογήθηκε σε πρ. χρ.	199.235,88	199.235,88	199.235,88
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	247.429,14	484.929,14	250.929,14

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά	247.429,14	484.929,14	250.929,14	
	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό			
Φόρος 29%	71.754,45	140.629,45	72.769,45	1.015,00
Συμπληρωματικός φόρος 3%				
ΣΥΝΟΛΟ	71.754,45	140.629,45	72.769,45	1.015,00
Φόρος προκαταβληθείς	119.769,24	119.769,24	119.769,24	
Φόρος παρακρατηθείς	1.674,03	1.674,03	1.674,03	
ΣΥΝΟΛΟ	-49.688,82	19.186,18	-48.673,82	
Προκαταβολή φόρου	70.080,42	70.080,42	70.080,42	

Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		63,00	63,00	63,00	507,50
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		12,60	12,60	12,60	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			34.437,50	507,50	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	21.467,20	124.779,70	22.989,70	1.522,50
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

3) της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατά το μέρος που αφορά τη μείωση κατά 100.000,00 € των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	187.850,78	187.850,78	187.850,78
λογιστικές διαφορές δήλωσης	142.941,10	142.941,10	142.941,10
λογιστικές διαφορές ελέγχου		100.800,00	800,00
Σύνολο κερδών	330.791,88	431.591,88	331.591,88
μείον ποσό που φορολογήθηκε σε πρ. χρ.	61.949,67	61.949,67	61.949,67
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	268.842,21	369.642,21	269.642,21

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		268.842,21	369.642,21	269.642,21	232,00
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	77.964,24	107.196,24	78.196,24	
Συμπληρωματικός φόρος 3%			0,00	0,00	232,00
ΣΥΝΟΛΟ		77.964,24	107.196,24	78.196,24	
Φόρος προκαταβληθείς		70.080,42	70.080,42	70.080,42	
Φόρος παρακρατηθείς		1.789,93	1.789,93	1.789,93	
ΣΥΝΟΛΟ		6.093,89	35.325,89	6.325,89	
Προκαταβολή φόρου		76.174,31	76.174,31	76.174,31	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		30,00	30,00	30,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		6,00	6,00	6,00	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		14.616,00		
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	83.304,20	127.152,20	83.652,20
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				232,00

Β) την αποδοχή της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, και την ακύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.....
Αξία υποκείμενη σε χαρτ	<u>0,00</u>	1.599.000,00	0,00

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΜΗΔΕΝ: 0,00 €

Γ) την απόρριψη της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΟΣΟ: 17.030,61 €

2) της υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΟΣΟ: 20.226,54 €

3) της υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΟΣΟ: 14.541,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.