



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-6-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1056

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

4. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στη ... και αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο άλλων μηχανημάτων, συσκευών και εξοπλισμού γενικής και ειδικής χρήσης, εργασίες εγκατάστασης θέρμανσης, αερισμού, κλιματισμού, κατασκευαστικές εργασίες μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, κλπ», κατά των με αριθμ. **α)** .../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), **β)** .../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013 και **γ)** .../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 13/03/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../31-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 19.270,35€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 19.763,67€, ήτοι **συνολικό ποσό 39.034,02€**, λόγω της προσθήκης λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από την έκπτωση δαπανών που δεν αναγνωρίζονται στη φορολογία εισοδήματος, συνολικού ποσού 74.980,67€.
- Με την με αριθμό **.../31-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά Φ.Π.Α ποσού 8.116,79€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 8.324,57€, ήτοι **συνολικό ποσό 16.441,36€**, λόγω μη

αναγνώρισης των εκπτώσεων λόγω τζίρου καθαρής αξίας 35.290,38€, με αποτέλεσμα την αύξηση του Φ.Π.Α. εκροών κατά 8.116,79€.

- Με την με αριθμό .../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 2.740,00€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 548,00€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας χαρτοσήμου ποσού 3.372,17€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 674,43€, **ήτοι συνολικό ποσό 7.334,60€**, λόγω επιστροφής χρημάτων από ταμειακές διευκολύνσεις που είχαν παρασχεθεί στους ... και ..., Πρόεδρο και Αντιπρόεδρο αντίστοιχα της προσφεύγουσας.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμ. .../15-07-2019 εντολής μερικού ελέγχου, στη χρήση 2013. Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα βιβλία και η έκπτωση δαπανών χωρίς τα απαραίτητα δικαιολογητικά που αφορούν σε διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων και απαιτήσεων ανεπίδεκτων είσπραξης, δαπάνες ταξιδίων, καθώς και δαπάνες δύο Τ.Π.Υ από τα οποία δεν προκύπτει η αιτιολογία τους. Οι εν λόγω δαπάνες καταλογίσθηκαν ως λογιστικές διαφορές και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω, δεν έγινε αποδεκτή η έκπτωση λόγω τζίρου προς τους πελάτες της προσφεύγουσας, καθώς δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις του νόμου, με αποτέλεσμα την αύξηση των φορολογητέων εκροών και του Φ.Π.Α. εκροών και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Τέλος, διαπιστώθηκε η επιστροφή ποσών από τον Πρόεδρο και Αντιπρόεδρο της προσφεύγουσας, που αφορούσαν ταμειακή διευκόλυνσή τους από την προσφεύγουσα επιχείρηση και για την οποία επιβλήθηκε το προβλεπόμενο τέλος χαρτοσήμου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../30-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη .../31-12-2019.

α) Τα Τ.Π.Υ. .../16-1-2013 και .../8-11-2013 αφορούν δαπάνες για τις οποίες η περιγραφή είναι επαρκής και συμπληρώνεται από τις προσκομιζόμενες συμβάσεις, ώστε μπορεί να ελεγχθεί και η παραγωγικότητα. Δεν έχει δικαίωμα η φορολογική αρχή να ελέγξει τη σκοπιμότητα.

β) Σχετικά με τις δαπάνες ταξιδίων, η φορολογική αρχή δεν προσδιορίζει για ποιες συγκεκριμένες δαπάνες δεν επιδείχθηκαν τα δικαιολογητικά. Αόριστη η κρίση της.

Για τα έξοδα αυτά είχε δημιουργηθεί πρόβλεψη και είχαν αναμορφωθεί στη δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης α/α 18, κωδ. 1018).

γ) Σχετικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Η προσφεύγουσα δεν σχημάτισε πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων και κατά συνέπεια δεν είχε μείωση του καθαρού κέρδους, αλλά μόνο

μείωση του κεφαλαίου. Συνεπώς, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 31 παρ.1 περ.θ' του ν.2238/94. Αλλά ακόμη κι αν εφαρμοστεί, τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις του, καθώς ο λογαριασμός 68.09.00.0000 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ» είναι χρεωμένος με 18.000€. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες για επισφαλείς απαιτήσεις λόγω μη προσκόμισης εγγράφων που να αποδεικνύουν την άσκηση ένδικων μέσων, καθώς η εταιρεία τους είχε απαιτήσεις από πελάτη του ..., που λόγω του εμπάργκο δεν μπορούσαν να εισπραχθούν ούτε δικαστικά, ούτε εξώδικα. Η μη είσπραξη οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, (πόλεμο) και κατά συνέπεια, οι απαιτήσεις αυτές πρέπει να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα εξ' ολοκλήρου κατ' εφαρμογή της Πολ. 1052/2004.

δ)Σχετικά με το λογαριασμό 81.02.06.0000 «ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεις απαιτήσεις». Με την Πολ. 1133/2003 προβλέπεται η απόσβεση της απαίτησης πτωχής εταιρείας, εφόσον δεν έχει περιουσιακά στοιχεία. Στην προκειμένη περίπτωση οι απαιτήσεις που διαγράφηκαν αφορούσαν την εταιρεία «...», η οποία κηρύχθηκε σε πτώχευση με την .../2019 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Πατρών και τα ακίνητα που διαθέτει είναι προσημειωμένα με υποθήκες τουλάχιστον 600.000€, γεγονός που καθιστά αδύνατη την ικανοποίηση των απαιτήσεων της προσφεύγουσας από την πτωχευτική περιουσία. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε αδυναμία ρευστοποίησης της περιουσίας της.

2. Ως προς τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη .../31-12-2019

Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει τις εκπτώσεις λόγω τζίρου, καθώς η γνωστοποίηση αυτών των εκπτώσεων μπορεί να διενεργείται με κάθε πρόσφορο τρόπο. Η διάταξη της παρ.5 του άρθρου 19 του Ν.2859/2000 ορίζει ότι οι εκπτώσεις για να ληφθούν υπόψη θα πρέπει να αποδεικνύονται από νομίμως εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, τα δε ποσοστά να γνωστοποιούνται στη Δ.Ο.Υ. τέσσερις μήνες νωρίτερα. Η διάταξη δεν καθορίζει τη διαδικασία, ούτε έχει εκδοθεί κανονιστική πράξη προς αυτό. Η γνωστοποίηση λοιπόν μπορεί να γίνει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, εφόσον παρέχονται τα αναγκαία εκ του νόμου στοιχεία. Η άποψη αυτή ενισχύεται από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ένωσης, σύμφωνα με την οποία κατ' αρχήν, το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. δεν μπορεί να περιορίζεται. Περαιτέρω, οι εγκύκλιοι έχουν ερμηνευτικό χαρακτήρα και δεσμεύουν μόνο τη διοίκηση και όχι το φορολογούμενο. Η προσφεύγουσα αναλαμβάνει την εκπροσώπηση προϊόντων των εταιρειών και ..., για τις γεωγραφικές περιοχές της Βόρειας Ελλάδας και της Θεσσαλίας. Οι εταιρείες αυτές, στο τέλος κάθε έτους, παρέχουν προς την προσφεύγουσα έκπτωση λόγω τζίρου, μέρος του οποίου η προσφεύγουσα εκχωρεί στους πελάτες της. Το ποσοστό όμως αυτής της έκπτωσης διαφοροποιείται ανάλογα με τη γεωγραφική θέση του πελάτη και την αρχή της αντιμετώπισής του από την προσφεύγουσα, τηρώντας την αρχή της εμπιστευτικότητας που επιβάλλει η εμπορική πρακτική. Για το λόγο αυτό, στην υποβληθείσα γνωστοποίηση της έκπτωσης τζίρου, δεν αναφέρθηκε το ποσοστό ανά κλιμάκιο τζίρου. Εξ' άλλου δεν προβλέπεται από το νόμο. Επισυνάπτεται πίνακας εκπτώτικων τιμολογίων ανά πελάτη.

3. Ως προς την Τρίτη προσβαλλόμενη πράξη .../31-12-2019.

Για την ταμειακή διευκόλυνση που παρασχέθηκε από την προσφεύγουσα στον Πρόεδρο και Αντιπρόεδρο αυτής, κατά την προηγούμενη χρήση 2012, καταβλήθηκε χαρτόσημο με την υπ'αριθμ. 863/2013 Δήλωση Απόδοσης Χαρτοσήμου. Κατά συνέπεια, η προσβαλλόμενη πρέπει να ακυρωθεί.

1.Ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη 707/31-12-2019.

α)Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

α)Σχετικά με τα ... & ... Τ.Π.Υ.

Επειδή, στα άρθρα 6 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) προβλέπονται τα εξής: Άρθρο 6 – τιμολόγηση συναλλαγών «... 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. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Ειδικά επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. «Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.»

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 2859/2000, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρητημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων».

Επειδή, στο Τ.Π.Υ. πρέπει να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών (άρ.6 παρ.11) με τέτοιο τρόπο που να προσδιορίζονται επαρκώς οι προσφερόμενες υπηρεσίες. Δηλαδή να υπάρχει άμεση σχέση και συνάφεια περιγραφής προσφερόμενων υπηρεσιών και αμοιβής. Χαρακτηριστικό στοιχείο σε πολλές περιπτώσεις είναι το χρονικό διάστημα εάν αυτές είναι διάρκειας ή επαναλαμβανόμενες. Δεν είναι κατανοητό για την ίδια γενική περιγραφή να τιμολογείται αμοιβή π.χ. 3.000€ και ακριβώς με την ίδια περιγραφή αμοιβή 50.000€. Ειδικά για τους λήπτες των Τ.Π.Υ. στα οποία δεν εξειδικεύονται οι προαναφερθείσες υπηρεσίες, δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες των υπηρεσιών αυτών. ΣτΕ 2046/94, 1018/96, 2968/88, 715/91 (Δ. Σταματόπουλος, ΚΦΑΣ, 2013, θ.47^α, σελ.514).

Επειδή, το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών. (Σ.τ.Ε. 3509/96, 715/91).

Επειδή, βασική προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης ως παραγωγικής είναι να έχει επαγγελματικό χαρακτήρα, να βαρύνει δηλαδή την επιχείρηση ως αυτοτελή οικονομική μονάδα και όχι προσωπικά τον εκπρόσωπο της επιχείρησης ή το μέτοχο. Μία δαπάνη θεωρείται ως παραγωγική όταν ενεργείται «εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά» προς το συμφέρον της επιχείρησης και συντελεί στην ανάπτυξη των εργασιών της, ανεξάρτητα από το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που επιτεύχθηκε. Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια, τα οποία αποφαινόμενα στην κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Η φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να ερευνήσουν τον παραγωγικό ή μη χαρακτήρα της δαπάνης, εάν δηλαδή αυτή έγινε στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δεν μπορούν όμως να ελέγξουν τη σκοπιμότητα και το μέτρο στο οποίο χρειαζόταν να γίνει η δαπάνη. (ΣτΕ 2142/87, ΣτΕ 3506-3508/76, 1224-7/95, Σ.Τ.Ε. 3727/1990, 1823/1994, ΣτΕ 1863/1982, ΣτΕ 939, 943, 1082/1992, Διοικ. Πρωτ. Πειρ. 3070-2/1993, ΠΟΛ.1005/14.1.2005, ΠΟΛ.1028/17.2.2006, ΠΟΛ.1056/23.2.2007, ΠΟΛ.1106/24.7.2008, ΠΟΛ.1029/17.2.2006, ΠΟΛ.1057/23.3.2007 και ΠΟΛ.1107/24.7.2008).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας συνέταξε τις παρακάτω συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με την εταιρεία ... :

α) την υπ' αριθμ. .../2011 σύμβαση με την οποία συμφωνείται η προμήθεια και τοποθέτηση συστήματος κλιματισμού από την προσφεύγουσα σε είκοσι καταστήματα της ..., μεταξύ των οποίων τα καταστήματα στον Πειραιά, στη Δραπετσώνα, στη Ραφήνα, στο Μενίδι και στα Μελίσσια, με διάρκεια ισχύος από 1-2-2011 μέχρι 31-1-2012 και αυτόματη παράταση για δώδεκα επιπλέον μήνες.

β) την υπ' αριθμ. .../2013 σύμβαση προμήθειας και τοποθέτησης συστήματος κλιματισμού από την προσφεύγουσα σε είκοσι δύο διαφορετικά καταστήματα της ..., με διάρκεια ισχύος από 1-2-2013 μέχρι 31-1-2014 και αυτόματη παράταση για δώδεκα επιπλέον μήνες.

γ) την υπ' αριθμ. .../2013 σύμβαση συντήρησης συστήματος κλιματισμού από την προσφεύγουσα σε εκατόν τριάντα πέντε (135) καταστήματα της ..., μεταξύ των οποίων και τα καταστήματα Λαμίας, Καρπενησίου, Λιβαδειάς, Θήβας, Ιστιαίας, Δροσιάς και Αρτάκης, με διάρκεια ισχύος από 1-2-2013 μέχρι 31-1-2014 και αυτόματη παράταση για δώδεκα μήνες.

Στις συμβάσεις που αφορούν την τοποθέτηση και εγκατάσταση των συστημάτων κλιματισμού αναφέρονται, μεταξύ άλλων, οι κλιματιστικές μονάδες και η τιμή τους ανά τεμάχιο.

Επειδή, η προσφεύγουσα προκειμένου να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις παραπάνω συμβάσεις, ανέθεσε ένα μέρος του έργου σε συνεργάτες της (υπεργολαβία), μεταξύ των οποίων ο ... ο οποίος εξέδωσε το υπ' αριθμ. .../ 16-1-2013 Τ.Π.Υ. στο οποίο αναγράφεται ως περιγραφή η εγκατάσταση κλιματισμού σε πέντε καταστήματα του ... σε περιοχές της Αττικής, οι εργασίες του οποίου αναφέρονται στις αναληφθείσες υποχρεώσεις όπως περιγράφονται στην υπ' αριθμ. .../2011 σύμβαση έργου μεταξύ της προσφεύγουσας και του ... και

ο ..., ο οποίος εξέδωσε το υπ'αριθμ. .../8-11-2013 Τ.Π.Υ. στο οποίο αναγράφεται με σαφήνεια η συντήρηση στα κλιματιστικά συγκεκριμένων καταστημάτων του

Επειδή, από τις προσκομιζόμενες εκτυπώσεις καθολικού τεταρτοβάθμιων λογαριασμών προμηθευτών, με αριθμό λογαριασμού 50.00.00.1720, που αφορά το ... με αντικείμενο εργασιών «τεχνικός εγκαταστάσεων αερισμού & κλιματισμού» και έδρα ... και με αριθμό λογαριασμού 50.00.00.1639 που αφορά τον ..., με αντικείμενο εργασιών «ψυκτικός – ηλεκτρολόγος Μ.Τ.Σ.» και έδρα τη ..., προκύπτει ότι η προσφεύγουσα συνεργάζεται με τους ως άνω τεχνικούς ήδη από το 2010 μέχρι σήμερα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ.1 περ.α' του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο του οικείου οικονομικού έτους.

Επειδή, οι παρασχεθείσες υπηρεσίες αποδεικνύονται επαρκώς, τόσο από τα εκδοθέντα τιμολόγια, όσο και από τις προσκομισθείσες συμβάσεις με την επιχείρηση

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 14 του ΚΦΑΣ, σε περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε.

Επειδή, σε ότι αφορά το υπ' αριθμ. .../8-11-2013 Τ.Π.Υ. έκδοσης του ..., καθαρής αξίας 2.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 575,00€, αφορά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας για ίδια χρονικά διαστήματα, 3^ο τετράμηνο του 2012 και 2^ο τετραμήνου του 2013.

Επειδή, η υποχρέωση έκδοσης του Τ.Π.Υ. μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, αφορά παράβαση του προηγούμενου φορολογικού έτους 2012 και όχι του ελεγχόμενου 2013, για το οποίο, η παρεχόμενη υπηρεσία παρασχέθηκε εντός του ίδιου έτους στο οποίο εκδόθηκε το παραστατικό.

Κατά συνέπεια, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και αναγνωρίζεται προς έκπτωση η δαπάνη του υπ' αριθμ. .../16-1-2013 Τ.Π.Υ. καθώς και το 50% της δαπάνης του υπ' αριθμ. .../8-11-2013 Τ.Π.Υ. που αφορά σε παρεχόμενη υπηρεσία εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.

β) Εξοδα ταξιδίων

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 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:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται....

μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα.

Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

τ) Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και τη νομολογία των δικαστηρίων, οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης είναι οι εξής :

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική,

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος,

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου,

δ) Η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη,

ε) Η δαπάνη να έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι απόκτηση κεφαλαίου,

στ) Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά (π.χ. τιμολόγια, αποδείξεις, κλπ),

ζ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 προβλέπεται ότι «... ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προέκυψε ότι ο έλεγχος απέρριψε ως λογιστικές διαφορές δαπάνες που αφορούν σε έξοδα ταξιδίων και έξοδα διαμονής - Αρ. Λογαριασμού 64.01.00.0000: «έξοδα ταξιδίων εσωτερικού άνευ» & 64.01.00.0099: «έξοδα ταξιδίων εσωτερικού χδεφ», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ.31 παρ.1 περ.σ', ως εξής:

Έξοδα ταξιδίων

- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ	457,92	
- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ ΑΘΗΝΑΣ	421,92	
- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ ΑΘΗΝΑΣ	395,28	
- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠΟΡ.ΕΙΣΗΤ.ΑΘΗΝΩΝ	393,28	
- ΑΠΟΔ.... ..., ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΟ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟ ...	382,24	
- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠ.ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ	325,00	
- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΟ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟ ΑΘΗΝΩΝ	257,64	
- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ	214,00	
- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΟ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟ ...	198,64	
- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΟ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟ	188,64	
- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..., ΑΕΡΟΠ.ΕΙΣΗΤΗΡΙΑ ΑΘΗΝΑΣ	181,28	

- ΑΠ.ΠΩΛ.... ..,ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΟ	179,98
- ΑΠΕ/... ..,ΑΕΡΟΠ.ΕΙΣΗΤ.	172,64
- ΑΠ.ΠΩΛ....ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΟ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟ	166,62
- ΑΠ.ΠΩΛ....,ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΟ ΕΙΣΙΤΗΡΙΟ ...	82,64
- ΑΠ.ΠΩΛ....ΑΕΡΟΠ.ΕΙΣΙΤΗΡΙΑ	50,00
Σύνολο	4.067,72€

Οι ανωτέρω αποδείξεις αφορούν σε πωλήσεις αεροπορικών εισιτηρίων, ωστόσο δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα αεροπορικό εισιτήριο με εξαίρεση την περίπτωση που αφορά στην απόδ.766 ποσού 395,28€, για την οποία προσκομίστηκε μια κάρτα επιβίβασης (boarding pass) για τον κ...., ενός εκ των δύο ατόμων που περιλαμβάνονταν στην απόδειξη. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αναγνωρίζει την εν λόγω δαπάνη ποσού $395,28 : 2 = 197,64\text{€}$ ενώ οι υπόλοιπες δαπάνες ύψους $4.067,72 - 197,64 = \mathbf{3.870,08\text{€}}$ δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δεδομένου ότι δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο αυτές πραγματοποιήθηκαν, ούτε αν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης και κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η παραγωγικότητά τους.

έξοδα διαμονής - , απερρίφθησαν δαπάνες μέχρι του ποσού που αφορούν σε τρίτα πρόσωπα ως προς την επιχείρηση και κατά συνέπεια δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για παραγωγικές δαπάνες, ως εξής :

- Τ.Π.Υ.... .. ΕΠΕ	788,76
- Τ.Π.Υ.... .. ΟΕ	688,16
- Τ.Π.Υ.... ..Μ.ΕΠΕ	380,29
- Α.Π.Υ.... .. ΕΠΕ	324,54
- Α.Π.Υ.... ..	240,00
- Τ.Π.Υ.	153,89
- Τ.Π.Υ.... ..	141,07
- Τ.Π.Υ.	125,91
- Τ.Π.Υ.	125,91
- Α.Π.Υ.... ..	113,42
- Α.Π.Υ.... ..ΑΕ	113,42
- Α.Π.Υ. HOTEL	84,51

- Τ.Π.Υ. HOTEL	82,84
- Τ.Π.Υ. HOTEL	80,76
- Τ.Π.Υ. HOTEL	80,76
- Α.Π.Υ.... HOTEL	79,27
- Α.Π.Υ.... ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ...	65,73
- Α.Π.Υ. AE	65,00
- Τ.Π.Υ.... EE	64,00
- Τ.Π.Υ. ... HOTEL	47,83
- Α.Π.Υ.... ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ...	37,76
- Α.Π.Υ. ... ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ...	37,70
- Α.Π.Υ.... HOTEL	37,56
- Α.Π.Υ.... HOTEL ...	37,37
- Α.Π.Υ.....	24,39
Σύνολο	4.020,85€

Οι συνολικά καταχωρημένες δαπάνες στους ως άνω λογαριασμούς εξόδων ταξιδίων και διαμονής ανήλθαν σε 20.507,92€, εκ των οποίων η προσφεύγουσα αναμόρφωσε φορολογικά ποσό ίσο με 4.644,13€.

Περαιτέρω, οι ως άνω απορριφθείσες από τον έλεγχο δαπάνες, δεν συμπεριελήφθησαν σε αυτές που αναμορφώθηκαν, ούτε αποδείχθηκε η νομιμότητα και η παραγωγικότητά τους και κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

γ)Σχετικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων

Επειδή, στο άρθρο 31 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ορίζεται ότι: «*Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο 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. {...}*

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιχειρήσεις, μετά την αφαίρεση: αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων, ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου

δικαίου και γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Οι ανώνυμες χρηματιστηριακές {...}

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης - αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, καθώς και τις επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών στοιχεία προς επιχειρήσεις ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 - 503, 521 - 528 και 721 - 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 - 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών. Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτηση της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Με την εξάντληση των ένδικων μέσων εξομοιούται η διαγραφή απαίτησης σύμφωνα με συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση

υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις. {...}»

Επειδή, με την Πολ. 1005/2005 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει εγκυκλίων και νομολογίας, ως εξής:

«Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν αποσβεστεί με οριστικές εγγραφές.

Επιχειρήσεις που έχουν σχηματίσει ήδη προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις αντικατασταθείσες, από το Ν. 3091/2002, διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και εμφανίζουν το αναπόσβεστο αυτό υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθεισών προβλέψεων στα βιβλία τους, θα μεταφέρουν σε χρέωση του λογαριασμού 44 "Προβλέψεις" (δευτεροβάθμιος λογαριασμός 44.11"Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις"), μέχρι πλήρους απόσβεσής τους τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις νέες διατάξεις. (1021577/10206/Β0012/ΠΟΛ. 1038/5-3-2003)

Προϋποθέσεις και δικαιολογητικά για αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων (βάσει του Ν. 3091/2002).

Θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθοι όροι και προϋποθέσεις:

α) Η απαίτηση να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.

β) Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα:

αα) Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρείας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής.

ββ) Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση.

γγ) Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους.

γ) Η απόσβεση να γίνεται με οριστική εγγραφή.

δ) Η απόσβεση να γίνεται για κάθε ένα οφειλέτη χωριστά. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ) (Πολ. 1005/2005)

Κήρυξη σε πτώχευση (βάσει του Ν. 3091/2002)

Η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης, στις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους επίσημους ισολογισμούς τους προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) να ικανοποιήσουν τους οφειλότες τους. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ)

Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μικρής αξίας (βάσει του Ν. 3091/2002)

Σε περίπτωση πραγματοποίησης εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, επί πιστώσει, αναγνωρίζονται προς έκπτωση διαγραφόμενες επισφαλείς μικροαπαιτήσεις μέχρι το ποσό των εκατόν πενήντα (150) ευρώ η κάθε μία. Ο χρόνος έκπτωσης των μικροαπαιτήσεων αυτών ορίζεται ως ακολούθως:

α) Για τις επιχειρήσεις κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης και φυσικού αερίου, η χρήση εντός της οποίας συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από την έκδοση του λογαριασμού.

β) Για περιπτώσεις όπου έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, εντός της επόμενης χρήσης από εκείνη μέσα στην οποία ασκήθηκε η αγωγή αυτή.

γ) Για περιπτώσεις όπου δεν έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, η έκπτωση γίνεται μετά τη συμπλήρωση δύο (2) χρήσεων στις οποίες το υπόλοιπο της απαίτησης κατά του πελάτη παρέμεινε ανείσπρακτο. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ)» (Πολ.1005/2005)

Επειδή, στην Πολ. 1016/2004 ορίζεται ότι: «καθιερώνεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες (εσωτερικού και εξωτερικού), αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές ή εκπτώσεις που προκύπτουν από τα βιβλία, τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες,

δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ. λόγω της φερεγγυότητας των πελατών αυτών, καθώς και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος και οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Αντίθετα, για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων από τις επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, τους ελεύθερους επαγγελματίες, και τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων και οι οποίες, για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες, εκδίδουν Α.Π.Υ., θα λαμβάνονται υπόψη οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια. Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή οι υπηρεσίες, δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, αυτός δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αξία των τιμολογίων επί της οποίας υπολογίζεται η πρόβλεψη. {...}

-Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. {...}

-Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου, στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η εμφάνιση της πρόβλεψης αυτής στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης θα γίνεται ως εξής:

ΕΓΛΣ Λογ. 83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Σε Λογ. 44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

-Περαιτέρω, η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων ι όταν **αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως**

-Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τούς οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο

αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992.

-Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεση της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι.{..}

-Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, εκτός αν το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης (πτώχευση του πελάτου και δεν υφίσταται πτωχευτική περιουσία για την ικανοποίηση της απαίτησης). Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.{..}

Κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής θα ληφθούν υπόψη τα ποσά των προβλέψεων που σχημάτισε και εμφάνισε στα βιβλία της η επιχείρηση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του νόμου αυτού στις πέντε πρώτες διαχειριστικές χρήσεις αρχής γενομένης από τη χρήση 2005, ήτοι το σύνολο των προβλέψεων των χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 και περαιτέρω, τα ποσά αυτά θα μειωθούν με τις διαγραφείσες επισφαλείς απαιτήσεις στις πιο πάνω χρήσεις. Αν στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης 2009 (τέλος πενταετίας) στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με 31/12/2009 υπάρξει υπόλοιπο ποσό πρόβλεψης, το ποσό αυτό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή στη χρήση 2010 και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα της επιχείρησης».

Επειδή, στην Πολ. 1029/17-2-2006 -ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ (Κ.Φ.Ε., άρθρο 31, παρ. 1, περ. θ') ορίζεται ότι:

«1. Σε περίπτωση που σε μία διαχειριστική χρήση οι πράγματι ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις έστω και αν είχαν προέλθει από τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις είναι μεγαλύτερες των σχηματισθεισών προβλέψεων, η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδά της το μέρος εκείνο των απαιτήσεων που δεν μπορεί να καλυφθεί με τις προβλέψεις. (1018050/189/ΠΟΛ. 1042/1993 ερμην. εγκύκλιος του Ν. 2065/1992) (1033015/10422/B0012/9-5-2000) και (1063340/10300/B0012/19-5-1993).

2. Οι επιχειρήσεις δεν δικαιούνται να σχηματίζουν πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί των εγγυήσεων επιστροφής μη τιμολογημένων ειδών συσκευασίας που ελάμβαναν από τους πελάτες τους. (1105432/10496/B0012/30-9-1993)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.1 &4 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) : «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

4. Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 υποβάλλονται μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους».

Επειδή, όπως είχε γίνει δεκτό από την Διοίκηση, για να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η απόσβεση επισφαλούς απαίτησης, πρέπει απαραίτητα, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, αυτή να είναι πραγματικά επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή. Μόνο του το γεγονός ότι επιδιώκεται δικαστικώς η είσπραξη μιας απαίτησης, δεν είναι κάτι που αποδεικνύει το αφερέγγυο του οφειλέτη και το αβέβαιο της είσπραξής της, όπως δέχεται στο θέμα τούτο η νομολογία (Σ.τ.Ε. 1078/1982). Στην περίπτωση αυτή, το βάρος της απόδειξης της απαίτησης το φέρνει η επιχείρηση που επικαλείται την απώλεια (αριθ. 1376/1966 και 110/1975 αποφάσεις του Σ.τ.Ε). Η κήρυξη οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως δεν συνεπάγεται ότι και η απαίτηση είναι επισφαλής, εφόσον δεν εξετάσθηκαν και οι λοιπές ειδικές περιπτώσεις από τις οποίες εξαρτάται η πιθανότητα είσπραξης της απαίτησης κατά μέρος ή κατά το όλο (Σ.τ.Ε. 3183/1968). Πάντως, με την εξάντληση όλων των ένδικων μέσων για την είσπραξη επισφαλούς απαίτησης, η επιχείρηση αποκτά ένα σοβαρό αποδεικτικό στοιχείο, για να αποδείξει ότι η συγκεκριμένη απαίτηση τυγχάνει «ανεπίδεκτος» είσπραξης (εγκύκλιος 1111308/10015/B0012/16.1.1992)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι:

- Η προσφεύγουσα διέγραψε επισφαλείς απαιτήσεις ποσού 41.000,00€ οι οποίες αφορούν τον πελάτη ... (αρ. λογ. 30.97.01.0002), για ποσό 17.947,72€ και το λογαριασμό «επισφαλείς πελάτες εσωτερικού» (αρ. λογ. 30.97.00.000), για ποσό 23.052,28€.

- Επίσης, διέγραψε απαιτήσεις από τον Πελάτη ... Α.Ε., (αρ. λογ. 30.00.00.0000 «πελάτες εσωτερικού»), ύψους 15.768,30€ λόγω πτώχευσης αυτού, με χρέωση απ' ευθείας του λογαριασμού 81.02.06.0000 «ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεις – απαιτήσεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατιθέμενες διατάξεις, καμία επισφαλής απαίτηση δεν μπορεί να διαγραφεί εάν δεν σχηματιστεί πρόβλεψη για επισφαλής απαίτηση (λογ. 44.11). Περαιτέρω, προκειμένου να διαγραφούν επισφαλείς απαιτήσεις, θα πρέπει αυτές να χαρακτηριστούν ως ανεπίδεκτες είσπραξης, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στις Πολ. 1005/2005 & 1016/2004. Επομένως, θα πρέπει να αποδειχθεί η πλήρης οικονομική αδυναμία των πελατών. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο, όπως επίσημες οικονομικές καταστάσεις του κάθε οφειλέτη, άσκηση ένδικων μέσων και τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις που να διατάσουν την καταβολή των οφειλόμενων, στοιχεία υποθηκοφυλακείων που να αποδεικνύουν την ανυπαρξία ακίνητης περιουσίας κ.λ.π., Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκε έγγραφο γνωστοποίησης των διαγραφών των ως άνω επισφαλών απαιτήσεων προς τους συγκεκριμένους πελάτες, ούτε υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συγκεντρωτική κατάσταση με τους διαγραφέντες πελάτες.

Τέλος, να σημειωθεί ότι από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει ο χαρακτηρισμός μιας απαίτησης ως ανεπίδεκτης για λόγους ανωτέρας βίας. Περαιτέρω δε, η ένοπλη σύγκρουση στην περιοχή του Κοσσόβου που επικαλείται ο προσφεύγων έπαυσε τουλάχιστον προ δέκα ετών από το ελεγχόμενο έτος.

Επειδή, σε ότι αφορά την απευθείας διαγραφή των απαιτήσεων του πτωχού πελάτη «... Α.Ε.», ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέρριψε τη δαπάνη, δεδομένου ότι για τη συγκεκριμένη διαγραφή δεν υπήρχε σχηματισμένη πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, ενώ η εν λόγω πτωχή εταιρεία, διαθέτει ακίνητα, σύμφωνα με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα, υπ' αριθμ. .../2013 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Πατρών.

Επειδή, το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της κάθε απαίτησης βαρύνει την προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε το ανεπίδεκτο των ως άνω διαγραφέντων απαιτήσεων, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες.

Ως προς την δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη .../31-12-2019

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.1 & 5 του Ν.2859/2000 : «1. Στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των

αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους. {...}

10. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με την Πολ. 1212/1996 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τις υποχρεώσεις επιχειρήσεων που προβαίνουν σε εκπτώσεις λόγω τζίρου, ως εξής: «χωρίς να επιχειρείται παρέμβαση στις αρχές της ελευθερίας των συναλλαγών με τις διατάξεις αυτές, προκειμένου να μη ληφθούν υπόψη στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, οι χορηγούμενες από τον προμηθευτή στον αγοραστή εκπτώσεις (bonus), λόγω κύκλου εργασιών ανεξάρτητα από την περιοδικότητα ή μη της χορήγησης αυτών (ανά μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο, έτος κ.τ.λ.), θα πρέπει:

A.- Να αποδεικνύονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία. {...}

Για να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, του ν. 1642/86, (αρ. 19 ν. 2859/2000) οι εκπτώσεις θα πρέπει να αφορούν έκπτωση επί του κύκλου των εργασιών (τζίρου), οι οποίες χορηγούνται στο τέλος συμφωνημένης περιόδου (μήνα, τρίμηνο, έτος κ.τ.λ.), επειδή έχει καλυφθεί το όριο ή τα όρια του τζίρου ή των ποσοτήτων που έχουν καθοριστεί ως στόχοι, ανεξάρτητα αν αυτές χορηγούνται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.

Ειδικότερα, για να υπαχθούν στις νέες διατάξεις οι εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου θα πρέπει με τις νέες τιμολογούμενες ποσότητες να γίνεται υπέρβαση του συμφωνηθέντος στόχου. Πρέπει δηλαδή να αφορούν ποσότητες αγαθών που αποτέλεσαν αντικείμενο και προηγούμενων πωλήσεων (τιμολογήσεων), εφόσον με το συγκεκριμένο τιμολόγιο, επί του οποίου χορηγείται η έκπτωση, πραγματοποιείται η κατ' αξία ή ποσότητα υπέρβαση του στόχου.

B.- Να γίνεται γνωστοποίηση των χορηγούμενων ποσοστών έκπτωσης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ

Αναγκαία προϋπόθεση που απαιτείται, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του ν. 1642/86, προκειμένου οι χορηγούμενες στον αγοραστή, από τον προμηθευτή, εκπτώσεις, να μη συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση, είναι ότι, τα χορηγούμενα δραχμικά ή ποσοτικά μεγέθη έκπτωσης λόγω τζίρου, **θα πρέπει να γνωστοποιούνται, από τον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του ΔΟΥ, τουλάχιστο 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, ανεξάρτητα αν αυτές γίνονται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.**

Ειδικότερα:

- Η γνωστοποίηση θα γίνεται με απλή δήλωση του υπόχρεου ή, όπου συντρέχει περίπτωση, με κατάθεση της οικείας συμφωνίας, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90, όπως ισχύει.

- Η δήλωση, που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου, ανεξάρτητα αν αυτό είναι δραχμικό ή σε ποσότητα.

- Τα ποσοστά των χορηγουμένων εκπτώσεων μπορεί να διαφοροποιούνται κατά περιοχές της χώρας, κατ' είδος ή ακόμα και κατά πελάτη ανάλογα με την συμφωνία, εφόσον βέβαια, στην τελευταία αυτή περίπτωση, έχει κατατεθεί η σχετική σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Διευκρινίζεται ότι, η χορηγούμενη έκπτωση (δραχμική ή ποσοτική) δε θα μπορεί να υπερβεί το δηλωθέν ποσοστό του οικείου κλιμακίου, ενώ το χορηγούμενο ποσοστό μπορεί να διαφοροποιείται (προς τα κάτω) από πελάτη σε πελάτη που βρίσκονται στο ίδιο κλιμάκιο τζίρου. Αντίθετα, δε θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο ΦΠΑ που αναλογεί σε έκπτωση που πραγματοποιείται πέρα του ποσοστού που δηλώθηκε. Έτσι π.χ. ένας προμηθευτής που έχει ορίσει ποσοστό έκπτωσης 10% για τζίρο από 100.000.000 έως 200.000.000 είναι δυνατόν να χορηγήσει σε ένα πελάτη 10%, σε άλλο 8%, σε άλλο 7% και σε άλλο καθόλου, παρά το γεγονός ότι όλοι βρίσκονται στο ίδιο κλιμάκιο τζίρου. Αντίθετα, αν η ίδια επιχείρηση πραγματοποιήσει έκπτωση 15%, για το ίδιο κλιμάκιο τζίρου, δε θα αναγνωριστεί προς έκπτωση, από το φόρο εκροών, ο ΦΠΑ που αναλογεί στο επιπλέον ποσοστό 5% της χορηγηθείσας έκπτωσης.

- Η δήλωση γνωστοποίησης θα υποβάλλεται μια φορά και θα εξακολουθεί να ισχύει μέχρι αυτή να αντικατασταθεί δια της υποβολής νεώτερης, αρχικής, τροποποιητικής ή συμπληρωματικής.

Τα στοιχεία της δήλωσης είναι απόρρητα και ως εκ τούτου δεν μπορούν να ανακοινωθούν καθ' οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Στην αντίθετη περίπτωση θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του υπαλληλικού κώδικα περί παραβίασεως του επαγγελματικού απορρήτου

Με τη δήλωση που θα υποβάλλεται θα ορίζεται σε γενικά πλαίσια, και όχι ονομαστικά κατά πελάτη, το ύψος των αγορών πάνω από τις οποίες θα χορηγείται η έκπτωση λόγω τζίρου. Η έκπτωση αυτή μπορεί να είναι δραχμική ή ποσοτική και να κλιμακώνεται σε διάφορα ποσοστά. Σε κάθε περίπτωση η έκπτωση θα προκύπτει με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή με την αναγραφή της επί του τιμολογίου πώλησης.

Τέλος επισημαίνεται ότι, η συγκεκριμένη ρύθμιση εφαρμόζεται αποκλειστικά στο ΦΠΑ και όχι στη φορολογία εισοδήματος, η οποία και δεν επηρεάζεται από τις συγκεκριμένες διατάξεις. Επομένως, ανεξάρτητα από τη γνωστοποίηση ή μη των χορηγουμένων κατά τα ως άνω εκπτώσεων, τα εκδιδόμενα πιστωτικά τιμολόγια, λόγω κύκλου εργασιών, εξακολουθούν να αποτελούν μειωτικά στοιχεία των πωλήσεων».

Επειδή, με το υπ'αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1151609/2-11-2012, εκπτώσεις λόγω τζίρου έγγραφο της 14^{ης} Δ/νσης Φ.Π.Α. του Υπ. Οικ. δόθηκαν οι εξής διευκρινίσεις:

«1. Σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5 περίπτωση α΄ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά γνωστοποιούνται στη ΔΟΥ του πωλητή ή του παρέχοντος υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

2. Με τις οδηγίες που εδόθησαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1212/22.7.1996, διευκρινίστηκε ότι τα χορηγούμενα ποσοστά έκπτωσης θα πρέπει να γνωστοποιούνται στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ είτε με απλή δήλωση είτε με κατάθεση της οικείας συμφωνίας και η δήλωση που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου, ανεξάρτητα αν αυτό είναι δραχμικό ή σε ποσότητα. Περαιτέρω, διευκρινίζεται με την ανωτέρω εγκύκλιο ότι η χορηγούμενη έκπτωση δεν θα μπορεί να υπερβεί το δηλωθέν ποσοστό του οικείου κλιμακίου.

3. Σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 16 του ν. 1882/1990 και την ΑΥΟ 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000, οι συμφωνίες μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων δεν κατατίθενται στη ΔΟΥ αλλά καταχωρούνται σε κατάσταση που υποβάλλεται στη ΔΟΥ. Στην παραπάνω κατάσταση αναγράφονται τα στοιχεία κάθε συμφωνητικού, μεταξύ των οποίων, το αντικείμενο του συμφωνητικού και το ποσό. Επομένως στην περίπτωση που δεν αναφέρεται το κλιμάκιο τζίρου επί του οποίου χορηγείται η έκπτωση, το οποίο αποτελεί και αντικείμενο του συμφωνητικού δεν εκπληρώνεται ο σκοπός του νόμου περί γνωστοποίησης της παρεχόμενης έκπτωσης.

4. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να γίνει δεκτή έκπτωση λόγω τζίρου και να μην περιληφθεί το αντίστοιχο ποσό στη φορολογητέα αξία, όταν δεν αναφέρονται τα ποσοστά έκπτωσης κατά κλιμάκιο τζίρου».

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 19 παρ.5 του Ν. 2859/2000 αφορά εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, ανεξάρτητα για ποιο χρονικό διάστημα χορηγούνται. Είναι δυνατόν να χορηγούνται εκπτώσεις με βάση τα μηνιαία, διμηνιαία, τριμηνιαία, εξαμηνιαία και ετήσια συνολικά ακαθάριστα έσοδα. Δηλαδή, πρέπει να γνωστοποιείται ο τρόπος ή η μέθοδος των χορηγούμενων εκπτώσεων για ένα σύνολο πωλήσεων (τιμολογίων) και σε καμία περίπτωση η διάταξη δεν αναφέρεται στις εκπτώσεις που χορηγούνται για μεμονωμένες συναλλαγές.

-Η γνωστοποίηση θα πρέπει να γίνεται με απλή δήλωση του υπόχρεου ή, όπου συντρέχει περίπτωση, με κατάθεση της οικείας συμφωνίας, κατά τις διατάξεις της παρ.16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, όπως ισχύει.

-Η δήλωση που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου.

-Τα ποσοστά των χορηγούμενων εκπτώσεων μπορεί να διαφοροποιούνται κατά περιοχές της χώρας, κατ' είδος ή ακόμα και κατά πελάτη ανάλογα με τη συμφωνία, εφόσον βέβαια, στην τελευταία αυτή περίπτωση, έχει κατατεθεί η σχετική σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

-Τα στοιχεία της δήλωσης είναι απόρρητα και ως εκ τούτου δεν μπορούν να ανακοινωθούν καθ' οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Στην αντίθετη περίπτωση θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του υπαλληλικού κώδικα περί παραβίασης του επαγγελματικού απορρήτου. (Φ.Π.Α. ΑΝΑΛΥΣΗ & ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δημήτρης Σταματόπουλος, εκδόσεις forin.gr, 2015, σελ. 440-441).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013 «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ. .../14-7-2003 γνωστοποίηση εκπτώσεων λόγω τζίρου, σύμφωνα με την οποία οι εκπτώσεις λόγω τζίρου θα ανέρχονται σε 12%, χωρίς να αναφέρεται το κλιμάκιο τζίρου επί του οποίου πραγματοποιείται η έκπτωση. Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκαν συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας και των πελατών της, από τα οποία να προκύπτει το κλιμάκιο τζίρου επί του οποίου πραγματοποιείται η έκπτωση, ενώ από τις προσκομιζόμενες καρτέλες πελατών διαπιστώθηκε η χορήγηση διαφοροποιημένων ποσοστών έκπτωσης ακόμη και προς πελάτες με σχεδόν ταυτόσημο ύψος πωλήσεων.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3.Ως προς την Τρίτη προσβαλλόμενη πράξη .../31-12-2019.

Επειδή, στον Κ.Τ.Χ. (Π/Δ 28.7.1931 – ΦΕΚ Α' 239/27-8-1931) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1 – «Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων», Άρθρο 2 – «1. Τα τέλη χαρτοσήμου διακρίνονται εις αναλογικά και εις πάγια. Ως αναλογικά τέλη κατά τον παρόντα νόμον νοούνται τα υπολογιζόμενα εις ποσοστόν επί της εν τοις σημαινομένοις εγγράφοις εκφραζομένης χρηματικής αξίας», Άρθρο 3 – «1. Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται, εξ ολοκλήρου δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου. Το αποδεικτικόν πληρωμής, μνημονεύον απαραίτητως τα ουσιώδη στοιχεία του σημαινομένου εγγράφου, προσαρτάται εις το έγγραφον τούτον».

Άρθρο 15 παρ.5 του Κ.Τ.Χ. « "Εις το κατά την παράγρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 14 τέλος υπόκεινται:".

γ) Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ'αριθμ. .../8-7-2013 δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου, που αφορά σε καταβολή τελών χαρτοσήμου, με αιτιολογία «απολήψεις», ποσού 2.808,63€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 561,73€, πλέον προσαυξήσεων ποσού 235,93€, ήτοι συνολικό ποσό 3.606,29€ (α/α/ διπλοτύπου 8374/2013) και ημερομηνία συναλλαγής της πράξης 31/12/2012, για χρηματική αξία συναλλαγών ύψους 280,863€.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι στον τηρούμενο λογαριασμό 53.08.00.0001 «...» μεταφέρεται χρεωστικό υπόλοιπο από την προηγούμενη χρήση 137.000,00€, ενώ στον τηρούμενο λογαριασμό και 53.08.00.0002 «...» μεταφέρεται χρεωστικό υπόλοιπο από την προηγούμενη χρήση ίσο με 143.863,00€.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και η ως άνω προσβαλλόμενη πράξης επιβολής χαρτοσήμου πρέπει να ακυρωθεί.

Αποφασίζουμε

τη **μερική αποδοχή** της από 30-01-2020 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία ...» με ΑΦΜ ... και

Α) την τροποποίηση της υπ' αριθμ. .../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Β) την επικύρωση της υπ'αριθμ. .../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, και

Γ) την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. .../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αριθμ. .../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013)

Υπ' αρ. 707/31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος.		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		-863,93	74.116,74	65.106,74	65.970,67
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		19.270,35	16.927,75	16.927,75
Προκαταβολή φόρου			0,00	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο αρ.58			9.635,17	8.463,88	8.463,88
Τόκοι άρ.53			10.128,50	8.897,23	8.897,23
Σύνολο φόρου για καταβολή		800,00	39.834,02	35.088,86	34.288,86

2) Επί της υπ' αριθμ. .../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Διαφορά κύριου φόρου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	8.116,79 €	8.116,79 €
Διαφορά πρόσθετου φόρου	8.324,57 €	8.324,57 €
Συνολικό ποσό	16.441,36 €	16.441,36 €

3) Επί της υπ' αριθμ. .../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--------------------------	---------	----------

	2.740,00 €	0,00 €
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	548,00 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος χαρτοσήμου	3.372,17 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος ΟΓΑ χαρτοσήμου	674,43 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	7.334,60	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.