



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/11/2019

Αριθμ. Αποφ.: 2223

**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.thess1@n3.syzefxis.go
v.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).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της 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 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»

4. Την με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου.....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ., με διεύθυνση έδρας στις, επί της οδού, Τ.Κ.....και δραστηριότητα νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τής ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, της οποίας ζητείται η ακύρωση

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου.....ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, φορολογικού έτους 2015, δεν προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου για καταβολή. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο μειώθηκαν οι συσσωρευμένες ζημίες για την ελεγχόμενη χρήση 2015 κατά **49.421,66 €** (από 60.080,19 € σε 10.658,53 €).

Η διαφορά προέκυψε κατόπιν α) προσθήκης λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους **46.656,61€ στα** αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) των τηρούμενων βιβλίων της προσφεύγουσας και β) μείωσης του ποσού της μεταφερόμενης ζημίας παρελθουσών χρήσεων στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος κατά **2.765,05** ευρώ .

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος στο φορολογικό έτος 1/01/2015-31/12/2015 από τη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», του Ν. 4174/2013 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» καθώς και τις

Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017 δυνάμει της υπ' αριθμ. 638 /11-10-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η εταιρία «.....Ε.Π.Ε.» έχει σαν αντικείμενο εργασιών το
..... ο σκοπός της δε, όπως περιγράφεται στο καταστατικό της (ΦΕΚ 1588/17/03/2008), είναι η προμήθεια με την μορφή της εμπορίας προς τις ατομικές, προσωπικές ή κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις που συμμετέχουν σε αυτήν , ηλεκτρικά-ηλεκτρονικά, φωτιστικά, υλικά κατασκευής, κτιριακού, οικιακού και επαγγελματικού εξοπλισμού και η εμπορία, εισαγωγή και εξαγωγή των ειδών αυτών. Η εταιρείαΕ.Π.Ε. χρεώνει ένα περιθώριο κέρδους (mark-up) πάνω στο κόστος πωληθέντων των εμπορευμάτων (0,50%) το οποίο αντιπροσωπεύει την προμήθεια της εταιρείας για την χρήση του δικτύου των προμηθευτών για την επίτευξη καλύτερων τιμών και προϊόντων υψηλών προδιαγραφών, ενώ με τηντροποποίηση του καταστατικού της ορίζεται ότι τα προϊόντα που προμηθεύεται από εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις θα τα πουλά, αφού προσauξησει το τελικό κόστος τους με περιθώριο μεικτού κέρδους μεταξύ 3% και 7% (Ειδικά για το 2015 το ποσοστό αυτό ορίστηκε στο 5%) . Επίσης η εταιρεία χρεώνει τα μέλη της με τιμολόγια παροχής υπηρεσιών σχετικά με την αμοιβή της για τις υπηρεσίες που προσφέρει προς τους πελάτες - μέλη της σε θέματα συμβουλών, οργάνωσης και διαχείρισης του δικτύου προμηθειών και διανομής προϊόντων, η οποία αμοιβή θα καθορίζεται από την Γενική Συνέλευση των εταίρων.

Οι εταίροι υποχρεούνται να προμηθεύονται για κάθε επιχείρηση – πελάτη τηςΕ.Π.Ε. που ελέγχουν, το (95%) των εγχώριων αγορών τους οπωσδήποτε μέσω αυτής, ενώ σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης αυτής θα επιβάλλεται στον εταίρο που αθετεί την υποχρέωση ποινική ρήτρα ως πρόστιμο αξίας (100.000,00) ευρώ.

Όπως αναγράφεται στον φάκελο τεκμηρίωσης της ελεγχόμενης: “Η εταιρεία Ε.Π.Ε. συστήθηκε με στόχο την επίτευξη οικονομιών κλίμακας, την ομογενοποίηση τους και τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας τους. Προτεραιότητα της εταιρείας είναι η καλύτερη και πιο γρήγορη εξυπηρέτηση των μελών της με υλικά και προϊόντα υψηλών προδιαγραφών και στις καλύτερες δυνατές τιμές που κυκλοφορούν στην ελληνική και παγκόσμια αγορά.

Η εταιρείαΕ.Π.Ε. είναι σε θέση να πετύχει καλύτερες τιμές και προϊόντα υψηλών προδιαγραφών για τους συνεργάτες της, καθώς πραγματοποιεί μεγάλες ποσότητες αγορών από τους προμηθευτές σε σχέση με τις αγορές που θα πραγματοποιούσαν μεμονωμένα μέλη τηςΕ.Π.Ε.”

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ**ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2015 (1/1/ - 31/12/2015)**

A/A	Στοιχεία λογαριασμού	Λογιστική Διαφορά Ελέγχου
1	Στοιχεία λογαριασμού : “ 64-02-0006 Έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας” 656,82 € Ο παραπάνω λογαριασμός δεν εκπίπτει στο σύνολό του από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ια << οι δαπάνες ψυχαγωγίας. >>, δεν εκπίπτουν δεδομένου ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου δεν έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας <u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ: 656,82€</u> <u>ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 96,42€</u> <u>ΥΠΟΛΟΙΠΟ 560,40€</u>	560,40€
2	Στοιχεία λογαριασμού : “81.00.00.00 Φορολογικά πρόστιμα & προσαυξήσεις” 54,43 € Ο παραπάνω λογαριασμός δεν εκπίπτει στο σύνολό του από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 23 περ.έ<< πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων>>, δεν εκπίπτουν. <u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ:54,43€ ΔΗΛΩΝΕΤΑΙ ΣΤΗΝ ΦΟΡ.</u> <u>ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</u>	
3	Στοιχεία λογαριασμού : “82.00.0004 ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ” 1.568,38 € Ο παραπάνω λογαριασμός δεν εκπίπτει στο σύνολό του από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ζ <<) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών >>, δεν εκπίπτουν.	

	επίρριψή της μέσω των τιμολογίων στους πελάτες. Η εισπραττόμενη από τους πελάτες εισφορά επί των τιμολογίων πώλησης ηλεκτρικών-ηλεκτρονικών ειδών αναγνωρίζεται σε λογαριασμό υποχρέωσης «Κ.Α. 53.98» από τον οποίο και αποδίδεται στην δικαιούχο εταιρεία. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ακολούθησε την ως άνω λογιστική αντιμετώπιση, την παρακολούθηση δηλαδή του φόρου ανακύκλωσης στους λογαριασμούς 20 και 70 αλλά ,αν και λάμβανε και εξέδιδε τιμολόγια με φόρο ανακύκλωσης παρακολουθούσε ξεχωριστά αυτόν σε υπολογαριασμούς της ομάδας <u>54(54.09)</u> χωρίς να συμπεριλαμβάνει αυτόν, τόσο στο κόστος κτήσεως (άρα και στην απογραφή), όσο και στα έσοδα της. Επομένως ποσό 28.652,10€ του λογαριασμού 54.09.070.23, το οποίο προέρχεται από τις πωλήσεις του προϊόντων με φόρο ανακύκλωσης στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος το οποίο προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα ως λογιστική διαφορά.	
--	--	--

6

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις διατάξεις του ν. 4172/2013, και ειδικότερα τις γενικές αρχές που καθιερώνονται από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 8, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 21-28 και 47 (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα), η βάση για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών μιας οντότητας είναι η αρχή του δεδουλευμένου, όπως αυτή εξειδικεύεται κατά τους λογιστικούς κανόνες. Ο Φόρος εισοδήματος επιβάλλεται βάσει των εισοδημάτων που έχουν αποκτηθεί μέσα στο φορολογικό έτος .

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα ακόλουθα πιστωτικά τιμολόγια λόγω τζίρου που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου του φορολογικού έτους 2014 και για αυτό δεν θα έπρεπε να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης 2015

ΑΡΙΘΜ ΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΠΟΣΟ
1	22/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	90,94
2	22/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	102,03
3	22/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	64,57
6	23/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	3749,66

€15.563,06

		ΕΚΠΤΩΣΗΣ		
7	23/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	3830,96	
8	23/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	1768,17	
9	23/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	305,10	
10	23/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	205,11	
11	23/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	373,11	
13	31/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	1792,72	
14	31/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	2293,04	
15	31/01/2015	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	987,65	
ΣΥΝΟΛΟ			15.563,06	
Λογιστικές διαφορές για καταλογισμό			€15.563,06	
7	Από τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών και εξαιτίας του γεγονότος ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση από το 2008 μέχρι το 2015 εμφανίζει κάθε χρόνο ζημίες πλην του έτους 2011, χωρίς δηλαδή το ποσοστό επί του κόστους πωληθέντων που ορίζεται στο καταστατικό της να αντιπροσωπεύει την κάλυψη των εξόδων της διαχείρισης τηςΕ.Π.Ε που πραγματοποιεί για την διαμεσολάβηση με τους προμηθευτές ώστε να οδηγεί τουλάχιστον σε οριακό κέρδος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι θα πρέπει να εξαλειφτούν τουλάχιστον οι ζημίες προ τόκων και φόρων (-1.650,73 €) της ελεγχόμενης χρήσης με την προσθήκη λογιστικών διαφορών. (Σχετικό κεφάλαιο ενδοομιλικών συναλλαγών της παρούσας έκθεσης)			1.650,73 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 2015			48.375,84
	ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ			1.719,23
	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ			46.656,61

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν από τον έλεγχο

επαρκώς ενημερωμένα και τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών στα αποτελέσματα (κέρδη/ζημίες) των βιβλίων.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Από τον έλεγχο η συνολική αξία 28.652,10 ευρώ του ετήσιου φόρου ανακύκλωσης που προήλθε από τις πωλήσεις της και καταχωρήθηκε στον λογαριασμό 54-09-7023, προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα ως λογιστική διαφορά καθώς δεν συμπεριλήφθηκε στα έσοδά της.

Ο έλεγχος όμως δεν έλαβε υπόψη πως αξία 27.637,85 ευρώ του ετήσιου Φόρου ανακύκλωσης που αφορά τις αγορές της χρήσης 2015 και καταχωρήθηκε στον λογαριασμό 54- 09-2023 δεν προστέθηκε επίσης στις αγορές. με αποτέλεσμα να εμφανίζεται στα αποτελέσματα μειωμένο το κόστος κτήσης των εμπορεύσιμων αγαθών. Η λανθασμένη αυτή διαχείριση οφείλεται σε μηχανογραφικό λάθος που τελικά είχε σαν αποτέλεσμα την εμφάνιση κόστους κτήσης μειωμένου κατά 27.637,85 ευρώ και την εμφάνιση εσόδων μειωμένων κατά 28.652,10 ευρώ. Εάν η διαχείριση γινόταν επακριβώς θα είχε μικτό και καθαρό αποτέλεσμα αυξημένο κατά 28.652,10 - 27.637,85 = 1.014,25 ευρώ, ποσό που αποδέχεται να περιληφθεί ως λογιστική διαφορά.

2. Από τον έλεγχο η συνολική αξία 15.563,06 ευρώ των Πιστωτικών Τιμολογίων Έκπτωσης που εξέδωσε προς τους πελάτες της με 15 παραστατικά από 22/01/2015 έως 31/01/2015 καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά, επειδή δεν θα έπρεπε να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας για τη χρήση 2015, καθώς αφορούν το έτος 2014 και θα έπρεπε να μειώσουν τα έσοδα της χρήσης 2014. Ισχυρίζεται δε πως τα πιστωτικά αυτά εκδόθηκαν αμέσως αφού παρέλαβε εντός του Ιανουαρίου 2015 πιστωτικά έκπτωσης αγορών από 4 προμηθευτές της, συνολικής αξίας 15.300,00 ευρώ, και για τα οποία, με βάση τον σκοπό που περιγράφεται στο άρθρο 3 του καταστατικού της και των συμφωνιών της, είχε υποχρέωση να εκδώσει, επιβάλλοντας το συμφωνημένο περιθώριο 0,5%, αντίστοιχα πιστωτικά τιμολόγια έκπτωσης προς τους πελάτες της που αφορούσαν, όπως και έπραξε. Ωστόσο, χρονικά ήταν αδύνατο να εκδώσει τα εν λόγω πιστωτικά πριν ακόμα παραλάβει τα παραστατικά των προμηθευτών της.

Αναλυτικότερα, έλαβε 4 Πιστωτικά Τιμολόγια Έκπτωσης αξίας 15.485,62 ευρώ τα οποία είναι τα εξής: 1) Το υπ'αριθμ 10/12-01-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης αξίας 9.302,27 ευρώ, 2) το υπ'αριθμ. 11/12-01-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης αξίας 878,92 ευρώ, 3) το υπ'αριθμ. 13/17-01-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης αξίας 256,26 ευρώ και 4) το υπ'αριθμ. 2015200005/14-01-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης αξίας 5.048,17 ευρώ. Με βάση τη συνήθη πρακτική της εταιρείας και με όσα προβλέπονται από το καταστατικό της, για το κάθε Πιστωτικό τιμολόγιο

έκπτωσης η εταιρεία εξέδωσε 3 Πιστωτικά Τιμολόγια προς τους τρεις πελάτες της (σύνολο 12 Πιστωτικά Τιμολόγια) συνυπολογίζοντας το συμφωνημένο περιθώριο 0,5%.

Δεδομένου ότι το πρώτο Τιμολόγιο που αφορούσε τη χρήση του 2014 παρελήφθη στις 12/1/2015 και το τελευταίο στις 17/1/2015, δεν θα μπορούσε να είχε εκδώσει εκ των προτέρων τα Πιστωτικά Τιμολόγια προς τους δικούς της πελάτες, ακόμη και αν αφορούσαν τη χρήση του 2014.

Ακόμη, τα πιστωτικά τιμολόγια έκπτωσης αξίας 15.563,06 ευρώ που εξέδωσε μείωσαν τις συνολικές πωλήσεις της, όπως μείωσαν και τις συνολικές της αγορές της τα συνολικής αξίας 15.300,00 ευρώ πιστωτικά τιμολόγια έκπτωσης αγορών που έλαβε από προμηθευτές της. Συνεπώς, εάν τα πιστωτικά αυτά πωλήσεων αλλά και αγορών επιβάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσης 2014 και όχι της χρήσης 2015, όπως και έγινε, θα είχε μικτό και καθαρό αποτέλεσμα αυξημένο κατά $15.563,06 - 15.300,00 = 263,06$ ευρώ, και τα αποτελέσματα της χρήσης 2015 θα εμφανιζόταν ισόποσα αυξημένα κατά το ποσό των 263,06 ευρώ, ποσό που αποδέχεται να περιληφθεί ως λογιστική διαφορά.

3. Από τον έλεγχο καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 1.650,73 ευρώ, που αφορά τις ζημιές χρήσης 2015 προ τόκων και φόρων, καθώς σύμφωνα με το καταστατικό της και όπως περιγράφεται στο σκοπό της εταιρείας (άρθρο 3), το επιρριπτόμενο ποσοστό 0,5% επί του κόστους ως περιθώριο μικτού κέρδους, συμφωνήθηκε με την προϋπόθεση να οδηγεί τουλάχιστον σε οριακό κέρδος. Η συμφωνία αυτή έγινε προ ετών όταν η επιχείρηση πραγματοποιούσε άνω των 10.000.000,00 ευρώ ετήσιες αγορές και πωλήσεις, με αποτέλεσμα να ήταν ικανό να διαμορφώνει θετικό για την επιχείρηση μικτό και καθαρό κέρδος. Ωστόσο, με τα χρόνια της κρίσης οι πωλήσεις της επιχείρησης μειώθηκαν σταδιακά από άνω των 13.000.000 προ του έτους 2008, σε άνω των 10.000.000 τα έτη 2009, 2010 & 2011, αλλά στη συνέχεια μειώθηκαν σε 8.236.022,69 στο 2012, 4.813.424,32 στο 2013, 4.269.008,36 στο 2015, όπως προκύπτει από τους επισυναπτόμενους ισολογισμούς περιόδων 2011-2016. Η συνεχόμενη αυτή μείωση των εσόδων, είχε ως αποτέλεσμα να είναι δυσχερής και τελικά αδύνατη η επίτευξη οριακού κέρδους, κάτι που σε κάθε περίπτωση ήταν και είναι πρωταρχικός σκοπός της επιχείρησης. Η εταιρία δανείστηκε για να ανταπεξέλθει και στη συνέχεια με την αύξηση των πωλήσεων του 2017 και κυρίως του 2015 αποπλήρωσε το δάνειό της. Καθώς όπως ήταν λογικό με την οικονομική κατάσταση που επικρατούσε την προαναφερόμενη περίοδο, ήταν αδύνατο να επιτευχθεί ο σκοπός του οριακού κέρδους, παρά τις όποιες προσπάθειες που καταβάλαν ώστε να μειωθούν τις δαπάνες της εταιρείας στο ελάχιστο και δεδομένου ότι το δικαίωμα πραγματοποίησης ζημιών και μεταφοράς και συμψηφισμού αυτών στα επόμενα 5 έτη έχει κάθε επιχείρηση, δεν αποδέχεται ως λογιστική διαφορά τα 1.650,73 ευρώ που για τον λόγο αυτό υπολογίστηκαν.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί των εσφαλμένων λογιστικών διαφορών που της καταλογίστηκαν από τον έλεγχο με την οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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».

Επειδή στο άρθρο 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες...

.....

4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.

Επειδή στο άρθρο 19 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία».

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

ει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι:

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και

στην αύξηση του 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....

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....

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, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών.

Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)... 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... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.».

Επειδή, σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η

δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι (ΔΕΑΦ Α 1034297 ΕΞ 2016/3.3.2016).

Επειδή, στο άρθρο 58 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%.....

3. Ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 και 5 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύνανται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι 1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

Επειδή, στο άρθρο 17 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις **θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:** α) ...β)γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. δ) ...ε) **Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.** στ)ζ)η) ...θ) ...8. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Επειδή, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «**Λογιστικό σύστημα (accounting system):** Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: ...στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών, ..., ιβ) **οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της**, ιγ) **τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους**, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία. 3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 της ΓΓΔΕ, στην παρ 5 του άρθρου 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία, ορίζεται ότι: «3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

3.5.2 Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20Χ4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20Χ5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20Χ4 είναι μικρότερο κατά 100 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20Χ5 θα συμβεί το αντίστροφο».

Περαιτέρω στην παρ 12 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «**3.4 Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption) κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.**».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1036/27-03-2017 (ΦΕΚ 1023 Β'), κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη

που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.6.2015.

Επειδή, στο άρθρο 58 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2014 ορίζεται ότι: 1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. 2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον: α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ «ανά φορολογικό έτος», ή β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ «ανά φορολογικό έτος».

3.«Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία».

«Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος.»

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

5. «Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.»

6. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών «και» οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους [και ο υπολογισμός του κύκλου εργασιών για τους υπόχρεους που εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης].

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2014 ορίζεται ότι: 1. Συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με τα «συνδεδεμένα πρόσωπα», του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρεί στην αλλοδαπή ελληνική επιχείρηση δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με «συνδεδεμένα πρόσωπα».

2. Αντικείμενο της προέγκρισης της προηγούμενης παραγράφου αποτελεί το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες.

Αντικείμενο της προέγκρισης μπορεί επίσης να αποτελέσει και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

3. Ο Γενικός Γραμματέας εξετάζει την αίτηση και την αποδέχεται ή την απορρίπτει. Η σχετική απόφαση εκδίδεται εντός «δεκαοκτώ (18) μηνών», από την υποβολή της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και κοινοποιείται στους αιτούντες. Η διάρκεια ισχύος της

απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη και η χρονική ισχύς της δεν δύναται να ανατρέχει σε φορολογικό έτος που έχει παρέλθει κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης.

«Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορεί να ορίζεται μεγαλύτερος χρόνος για την έκδοση της απόφασης του πρώτου εδαφίου και μέχρι τριάντα έξι (36) μήνες από την υποβολή της αίτησης».

4. Οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης, τις οποίες αφορά η απόφαση προέγκρισης, θεωρούνται ότι δεν διαφέρουν από αυτές που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων, εφόσον τηρούνται τα οριζόμενα στην απόφαση αυτή. Ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο της προέγκρισης, περιορίζεται στην επαλήθευση, ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση προέγκρισης και ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι παραδοχές, οι περιστάσεις και οι όροι στις οποίες αυτή βασίστηκε.

Πέραν των υποχρεώσεων τήρησης και διαφύλαξης στοιχείων που επιβάλλονται από άλλες διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, η επιχείρηση υποχρεούται να διαφυλάσσει τα στοιχεία τεκμηρίωσης που αφορούν την απόφαση προέγκρισης για το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων κάθε φορολογικού έτους το οποίο αφορά η απόφαση προέγκρισης.

5. Η απόφαση προέγκρισης αναθεωρείται οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της, είτε κατόπιν αίτησης από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, είτε αυτεπάγγελα από τον Γενικό Γραμματέα, στις εξής περιπτώσεις:

α) εφόσον οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης αποδειχθούν εσφαλμένες,

β) εφόσον επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών που καθιστά αδύνατη την τήρηση των οριζομένων στην απόφαση προέγκρισης,

γ) σε περίπτωση εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού της εκάστοτε εφαρμοστέας διμερούς σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ίδιες συναλλαγές του ίδιου φορολογουμένου.

Ο Γενικός Γραμματέας εκδίδει απόφαση για την αναθεώρηση της αρχικής απόφασης προέγκρισης, η οποία κοινοποιείται στους αιτούντες και έχει τα αποτελέσματα που ορίζονται στην παράγραφο 4, αρχής γενομένης από την έκδοση της.

6. Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ανακληθεί από τη Φορολογική Διοίκηση κατά τη διάρκεια ισχύος της στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον διαπιστωθεί, ότι τα στοιχεία ή κρίσιμες παραδοχές στα οποία βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης ήταν ανακριβείς, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας ή πλημμελειών που αποδίδονται στον φορολογούμενο,

β) εφόσον διαπιστωθεί, ότι οι αιτούντες δεν τήρησαν ουσιώδη όρο ή υποχρέωση που ορίζονται στην απόφαση προέγκρισης.

Σε περίπτωση ανάκλησης, η απόφαση προέγκρισης θεωρείται ως μηδέποτε εκδοθείσα.

7. Η απόφαση προέγκρισης δύναται να ακυρωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια ισχύος της στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον διαπιστωθεί ότι επήλθε ουσιώδης μεταβολή των κρίσιμων παραδοχών ή συνθηκών στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης,

β) εφόσον διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση δεν τήρησε ουσιώδεις όρους ή υποχρεώσεις που ορίζονται από την απόφαση προέγκρισης,

γ) εφόσον επέλθει ουσιώδης μεταβολή των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων οι οποίες επηρεάζουν ουσιωδώς την απόφαση προέγκρισης.

Δεν επιτρέπεται η ακύρωση της απόφασης προέγκρισης, εφόσον είναι δυνατή η αναθεώρηση της σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.

Σε περίπτωση ακύρωσης, η ισχύς της απόφασης προέγκρισης παύει από το χρονικό σημείο που ορίζεται με την απόφαση ακύρωσης.

8. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται τα ειδικότερα θέματα τα οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων και ειδικότερα η διαδικασία για την προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης, την αναθεώρηση, την ανάκληση και την ακύρωση της, το ειδικότερο περιεχόμενο της αίτησης προέγκρισης, τα σχετικά παράβολα, η διαδικασία συνεννόησης με τις αρμόδιες αρχές άλλων εμπλεκόμενων κρατών, ο τύπος και το περιεχόμενο των αποφάσεων της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και κάθε σχετικό θέμα.

Επειδή, με το άρθρο **64** του **ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **65** του **Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αμφισβητεί τις παρακάτω λογιστικές διαφορές του ελέγχου ως ακολούθως :

Σχετικά με την λογιστική διαφορά συνολικής αξίας 28.652,10€ που αφορά εισφορά εναλλακτικής διαχείρισης του Ν.2939/2001 λογ. 54.09.070.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η συνολική αξία 28.652,10 ευρώ του ετήσιου φόρου ανακύκλωσης που προήλθε από τις πωλήσεις της και καταχωρήθηκε στον λογαριασμό 54-09-7023, προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα ως λογιστική διαφορά καθώς δεν συμπεριλήφθηκε στα έσοδά της. Η σχετική λογιστική διαφορά επιβεβαιώνεται και από τη σύγκριση των υποβλήθέντων ΜΥΦ της ελεγχόμενης και των αντισυμβαλλόμενων για το φορολογικό έτος 2015.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η συνολική αξία 28.652,10 ευρώ του ετήσιου φόρου ανακύκλωσης που προήλθε από τις πωλήσεις της χρήσης 2015, καταχωρήθηκε στον λογαριασμό 54-09-7023 και δεν προστέθηκε στα έσοδα της κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο. Επίσης η συνολική αξία 27.637,85 ευρώ του ετήσιου Φόρου ανακύκλωσης που αφορά τις αγορές της χρήσης 2015 καταχωρήθηκε στον λογαριασμό 54- 09-2023 και δεν προστέθηκε στις αγορές της με αποτέλεσμα να εμφανίζεται στα αποτελέσματα μειωμένο το κόστος κτήσης των εμπορεύσιμων αγαθών. Η λανθασμένη αυτή διαχείριση οφείλεται σε μηχανογραφικό λάθος που τελικά είχε σαν αποτέλεσμα την εμφάνιση κόστους κτήσης μειωμένου κατά 27.637,85 ευρώ και την εμφάνιση εσόδων μειωμένων κατά 28.652,10 ευρώ. Εάν η διαχείριση γινόταν επακριβώς θα είχε μικτό και καθαρό αποτέλεσμα αυξημένο κατά $28.652,10 - 27.637,85 = 1.014,25$ ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με το Νόμο 2939/2001 με τίτλο, «Συσκευασίες και εναλλακτική διαχείριση των συσκευασιών και άλλων προϊόντων – Ίδρυση Εθνικού Οργανισμού Εναλλακτικής Διαχείρισης Συσκευασιών και Άλλων Προϊόντων (Ε.Ο.Ε.Δ.Σ.Α.Π.) και άλλες διατάξεις.», προκύπτει ότι οι παραγωγοί Ηλεκτρικού και Ηλεκτρονικού Εξοπλισμού υποχρεούνται να οργανώνουν Ατομικά Συστήματα ή να συμμετέχουν σε Συλλογικά Συστήματα Εναλλακτικής Διαχείρισης των ΑΗΗΕ που αφορούν την δραστηριότητά τους, κατ' εφαρμογή του άρθρου 17.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ/ΔΙΑΝΟΜΩΝ

Κάθε παραγωγός υποχρεούται να προβεί στις εξής ενέργειες:

Να οργανώνει και να χρηματοδοτεί την εναλλακτική διαχείριση των ΑΗΗΕ από τα δικά του προϊόντα που διαθέτει στην ελληνική αγορά. Οι παραγωγοί ΗΗΕ μπορούν να επιλέξουν αν θα εκπληρώνουν την υποχρέωση τους αυτή ατομικά, μέσω δηλαδή του εγκεκριμένου συστήματος της ατομικής εναλλακτικής διαχείρισης ή συλλογικά με την ένταξη τους σε εγκεκριμένο συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης των ΑΗΗΕ.

Να επισημαίνει με το ειδικό σύμβολο τα προϊόντα που διαθέτει στην ελληνική αγορά.

Να είναι εγγεγραμμένος στο Μητρώο Παραγωγών του ΗΗΕ και να εμφανίζει τον αριθμό Μητρώου του σε όλα τα νομιμοποιητικά και οικονομικά έγγραφα του (σφραγίδα της εταιρείας, Δελτία Αποστολής, Τιμολόγια κλπ).

Πρέπει να ζητάει επιπλέον γραπτή Βεβαίωση από τον κατασκευαστή του ΗΗΕ, ώστε να διασφαλίζει ότι πληροί τις υποχρεώσεις του. Ειδικά για τα προϊόντα που εισάγονται από χώρες που δεν ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση, εκτός από την γραπτή Βεβαίωση του κατασκευαστή τα προϊόντα θα πρέπει να βεβαιώνονται και επί των Τιμολογίων Αγοράς κατά την εισαγωγή τους.

Όσον αφορά τους διανομείς υποχρεούνται:

Να διακινούν προϊόντα ΗΗΕ των οποίων οι παραγωγοί να είναι καταχωρημένοι στο μητρώο παραγωγών και ενταγμένοι σε συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης ΑΗΗΕ.

Όταν παρέχουν νέο προϊόν, να παραλαμβάνουν από τους τελικούς χρήστες, με σχέση ένα προς ένα, χωρίς επιβάρυνση, αποσυρόμενο εξοπλισμό, ο οποίος είναι ισοδύναμου τύπου και εκπληρώνει τις ίδιες λειτουργίες με τον παρεχόμενο εξοπλισμό.

Να προσφέρουν στους τελικούς χρήστες, στα καταστήματα λιανικής τα οποία διαθέτουν χώρους πώλησης ΗΗΕ εμβαδού 400 m² ή πολύ κοντά σε αυτά τη δυνατότητα δωρεάν απόρριψης πολύ μικρών ΑΗΗΕ χωρίς υποχρέωση αγοράς αντίστοιχου ΗΗΕ και στη συνέχεια, να παραδίδουν τα ΑΗΗΕ σε νόμιμους συλλέκτες - μεταφορείς ΑΗΗΕ που συνεργάζονται με εγκεκριμένα συστήματα διαχείρισης ΑΗΗΕ.

Να συνάπτουν συμβάσεις συνεργασίας με εγκεκριμένα συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης ΑΗΗΕ και να λαμβάνουν μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής και ασφαλούς λειτουργίας των σημείων συλλογής που βρίσκονται στο χώρο τους.

Να διακινούν προϊόντα ΗΗΕ των οποίων οι παραγωγοί είναι καταχωρημένοι στο μητρώο παραγωγών που προβλέπεται στο άρθρο 17 και ενταγμένοι σε συστήματα εναλλακτικής διαχείρισης ΑΗΗΕ.

Κάθε 3 χρόνια από τη χορήγηση της έγκρισης ενός Συστήματος Εναλλακτικής Διαχείρισης διενεργείται έλεγχος από την αρμόδια αρχή ΕΟΑΝ (Ελληνικός Οργανισμός Ανακύκλωσης) προκειμένου να διαπιστωθεί ότι εφαρμόζονται οι μέθοδοι εναλλακτικής διαχείρισης και επιτυγχάνονται οι στόχοι.

Σε περίπτωση θετικού αποτελέσματος του παραπάνω ελέγχου εκδίδεται Πιστοποιητικό Εναλλακτικής Διαχείρισης (Π.Ε.Δ) στο όνομα του συστήματος.

ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ

Η χρηματική εισφορά βαρύνει τον υπόχρεο παραγωγό του κάθε προϊόντος. Το ποσό της χρηματικής εισφοράς προσδιορίζεται από τα Συστήματα Εναλλακτικής διαχείρισης αναγράφεται ξεχωριστά στα Τιμολόγια πώλησης σε όλα τα στάδια της πώλησης των προϊόντων, εκτός από τα τιμολόγια που απευθύνονται στους τελικούς αγοραστές γιατί εκεί η χρηματική εισφορά συμπεριλαμβάνεται στην τιμή του προϊόντος και τιμολογείται ενιαία.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Το ύψος του Φόρου Ανακύκλωσης σε κάθε συσκευή εξαρτάται από το Βάρος, τον Τύπο και τον Όγκο του προφανώς με κάποια κριτήρια του πόσο επιβαρύνει ή πόσο δύσκολα μπορεί να συλλεχθεί για να ανακυκλωθεί.

Επειδή η απόφαση του Σ.Λ.Ο.Τ. αριθμ. πρωτ.: 288 ΑΠ/8.7.2008 Εισφορά εναλλακτικής διαχείρισης ηλεκτρικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού αναφέρει: Η εισφορά εναλλακτικής διαχείρισης αποτελεί τμήμα του κόστους κτήσεως του εμπορεύματος και συνεπώς αναγνωρίζεται ως απόθεμα κατά την αγορά και ως έσοδο κατά την πώληση με την επίρριψη της μέσω των τιμολογίων στους πελάτες. Η εισπραττόμενη από τους πελάτες εισφορά επί των τιμολογίων πώλησης ηλεκτρικών-ηλεκτρονικών ειδών αναγνωρίζεται σε λογαριασμό υποχρέωσης «Κ.Α. 53.98» από τον οποίο και αποδίδεται στην δικαιούχο εταιρεία.

Επειδή με βάση την κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργείων Οικονομίας-Οικονομικών και ΠΕΧΩΔΕ, με αριθμό 112145 της 16/12/2004, που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ τ.Β΄ με αριθμό 1916/24-12-2004, το ποσό της χρηματικής εισφοράς (δηλαδή το τέλος ανακύκλωσης) αναγράφεται διακεκριμένα επί των τιμολογίων πώλησης, **σε όλα τα στάδια πώλησης** των αγαθών που υπάγονται σε αυτήν, εκτός των τιμολογίων που απευθύνονται στους τελικούς αγοραστές χρήστες-επιτηδευματίες.

Συνεπώς, υπόχρεος είναι ο κατασκευαστής ή ο εισαγωγέας, όταν εκδίδει ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ προς τον χονδροπωλητή. Περαιτέρω, η χρηματική εισφορά ανακύκλωσης, αποδίδεται στον Φορέα Ανακύκλωσης με βάση την Σύμβαση που έχει υπογραφεί (από τον κατασκευαστή ή τον εισαγωγέα), ενώ η χρέωσή της θα πρέπει να περιλαμβάνεται στη λιανική τιμή του είδους. Σε ότι αφορά τον ΦΠΑ, σημειώνεται ότι το ποσό της ως άνω εισφοράς προσυαυξάνει την φορολογητέα βάση για την επιβολή του ΦΠΑ.

Τα ανωτέρω είναι σε εφαρμογή του Ν.2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α΄) και του ΠΔ 117/6-3-2004 (ΦΕΚ 82 Α΄)

Τέλος πρέπει να αναφερθεί ότι ο φόρος ανακύκλωσης δεν αποδίδεται στη ΔΟΥ, αλλά στον Φορέα Ανακύκλωσης με βάση την Σύμβαση που έχει υπογραφεί (από τον κατασκευαστή ή τον εισαγωγέα), ενώ η χρέωσή της θα πρέπει να περιλαμβάνεται στη λιανική τιμή του είδους. Σε ότι αφορά τον ΦΠΑ, σημειώνεται ότι το ποσό της ως άνω εισφοράς προσυαυξάνει την φορολογητέα βάση για την επιβολή του ΦΠΑ.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Έκδοση τιμολογίου από τον κατασκευαστή ή εισαγωγέα προς τον χονδροπωλητή:

30.ΠΕΛΑΤΕΣ	1201,90
70 ή 71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜ/ΤΩΝ Ή ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	1000,00

(ανάλογοι υπολογαριασμοί)

75.ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ

75.90 Εισπραττόμενα τέλη τρίτων

75.90.00 Χρηματική εισφορά Ν.2939/2001 10,00

54.ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ Φ-Τ

54.00 ΦΠΑ

54.00.70 ΦΠΑ εκροών/πωλήσεων 190,00

54.00.79 ΦΠΑ εκροών/λοιπών εσόδων 1,90

Πώληση, ως τιμολογιο-ΔΑ αριθμ.

Στη συνέχεια, ο Φορέας Ανακύκλωσης θα εκδώσει τιμολόγιο προς τον κατασκευαστή ή εισαγωγέα, προκειμένου να εισπράξει την χρηματική εισφορά που του ανήκει. Ο λήπτης του τιμολογίου (κατασκευαστής ή εισαγωγέας), θα διενεργήσει την παρακάτω εγγραφή:

63.ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ

63.98 Διάφοροι φόροι-τέλη

63.98.98 Χρηματική εισφορά Ν.2939/2001..... 10,00

54.ΥΠΟΧΡ,ΑΠΟ Φ-Τ

54.00 ΦΠΑ

54.00.29 ΦΠΑ εισροών/εξόδων-δαπανών..... 1,90

53.ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

Ή 38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ..... 11,90

Τιμολόγιο Π.Υ. κ.λπ.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ακολούθησε την ως άνω λογιστική αντιμετώπιση, την παρακολούθηση δηλαδή του φόρου ανακύκλωσης στους λογαριασμούς της ομάδας 20 (αγορές) και της ομάδας 70 (πωλήσεις αλλά, αν και λάμβανε και εξέδιδε τιμολόγια με φόρο ανακύκλωσης παρακολουθούσε ξεχωριστά αυτόν σε υπολογαριασμούς της ομάδας 54(54.09,54.99) Υποχρεώσεις

από φόρους και τέλη, χωρίς να συμπεριλαμβάνει αυτόν τόσο στο κόστος κτήσεως (άρα και στην απογραφή έναρξης –λήξης) όσο και στα έσοδα της.

Στους υπολογαριασμούς του 54 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, από τα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει** ότι ο λογαριασμός 54.09 ,54.095 και 54.98 αναλύεται ως ακολούθως:

Ισοζύγιο περιόδου 1/1/2015-31/12/2015

Λογαριασμός	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΕΤΟΣ		ΚΙΝΗΣΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1-31/12/2015		ΣΥΝΟΛΟ		
		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
54-09	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ	535614,96	563090,39	27637,85	28652,10	563252,81	591742,49	-28489,68
54-09-2019	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΑΓΟΡΩΝ 19%	286528,02	0,00	0,00	0,00	286528,02	0,00	286528,02
54-09-2021	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΑΓΟΡΩΝ 21%	17037,44	0,00	0,00	0,00	17037,44	0,00	17037,44
54-09-2023	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΑΓΟΡΩΝ 23%	232049,50	0,00	27637,85	0,00	259687,35	0,00	259687,35
54-09-7019	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 19%	0,00	308015,33	0,00	0,00	0,00	308015,33	-308015,33
54-09-7021	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 21%	0,00	17279,77	0,00	0,00	0,00	17279,77	-17279,77
54-09-7023	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 23%	0,00	237795,29		28652,10	0,00	266447,39	-266447,39
54-95	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ	11822,77	0,00	272,02	130,28	12094,79	130,28	11964,51
54-95-0019	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ 19%	6995,59	0,00	0,00	0,00	6995,59	0,00	6995,59
54-95-0021	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ 21%	153,81	0,00	0,00	0,00	153,81	0,00	153,81
54-95-0023	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ 23%	4673,37	0,00	272,02	130,28	4945,39	130,28	4815,11
54-98	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	0,00	123,29	0,02	0,02	0,02	123,31	-123,29
54-98-0019	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 19%	0,00	9,41	0,00	0,00	0,00	9,41	-9,41
54-98-0023	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 23%	0,00	113,88	0,02	0,02	0,02	113,90	-113,88

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ακολούθησε τον ίδιο ακριβώς τρόπο λογιστικής απεικόνισης του τέλους ανακύκλωσης και τα προηγούμενα έτη με αποτέλεσμα να φέρει συσσωρευμένα υπόλοιπα όπως εμφανίζονται στην στήλη «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΕΤΟΣ»

Από το παραπάνω Ισοζύγιο καθώς και από τις αναλυτικές καταστάσεις προκύπτουν τα παρακάτω ποσά τέλους ανακύκλωσης αγορών, πωλήσεων και επιστροφών για το κρινόμενο έτος ως ακολούθως:

		ΚΙΝΗΣΗ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
Λογαριασμός	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
54-09	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ	27.637,85	28652,10	-1.014,25
54-09-2019	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΑΓΟΡΩΝ 19%	0,00	0,00	
54-09-2021	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΑΓΟΡΩΝ 21%	0,00	0,00	
54-09-2023	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΑΓΟΡΩΝ 23%	27637,85	0,00	27637,85
54-09-7019	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 19%	0,00	0,00	
54-09-7021	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 21%	0,00	0,00	
54-09-7023	ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 23%		-28652,10	-28652,10
54-95	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ	272,02	130,28	141,74
54-95-0019	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ 19%	0,00	0,00	
54-95-0021	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ 21%	0,00	0,00	
54-95-0023	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ 23%	272,02	130,28	141,74
54-98	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	0,02	0,02	0,00
54-98-0019	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 19%	0,00	0,00	0,00
54-98-0023	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ 23%	0,02	0,02	0,00

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα α) δεν καταχώρησε στην ομάδα 20 (αγορές εμπορευμάτων) ποσό εισφοράς ανακύκλωσης από τα ληφθέντα παραστατικά αγορών 27.637,85 €, καθώς και ποσό εισφοράς ανακύκλωσης από επιστροφές αγορών ποσού 130.,28€ β) δεν καταχώρησε στην ομάδα 70 (πωλήσεις εμπορευμάτων) ποσό εισφοράς ανακύκλωσης από τα εκδοθέντα παραστατικά πώλησης εκ 28.652,10 €, καθώς και ποσό εισφοράς ανακύκλωσης από επιστροφές πωλήσεων 272,02€

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης και διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία, δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε αυτόν έλεγχο διαπιστώθηκαν αντικειμενικά στοιχεία και αποδείξεις που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή την μη απαλλαγή του από τον φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή η εισφορά εναλλακτικής διαχείρισης αποτελεί τμήμα του κόστους κτήσεως του εμπορεύματος και συνεπώς αναγνωρίζεται ως απόθεμα κατά την αγορά και ως έσοδο κατά την πώληση με την επίρριψη της μέσω των τιμολογίων στους πελάτες .

Επειδή η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στους προβλεπόμενους λογαριασμούς των βιβλίων της μέρος των αγορών της που αντιστοιχεί στο σύνολο της εισφοράς εναλλακτικής διαχείρισης της φορολογικής περιόδου 2015 και μέρος των πωλήσεων της που αντιστοιχεί στο σύνολο της εισφοράς εναλλακτικής διαχείρισης της φορολογικής περιόδου 2015.

Επειδή με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων θα πρέπει τα λογιστικά γεγονότα να ασκούν επίδραση αποκλειστικά στη χρήση με την οποία σχετίζονται και αφορούν, και ως εκ τούτου ποσά που θα έπρεπε να βαρύνουν τους όποιους αποτελεσματικούς λογαριασμούς (εξόδων ή / και εσόδων) προηγούμενων χρήσεων, τα οποία (ποσά) καταχωρήθηκαν μη ορθώς σε λογαριασμούς Ισολογισμού και τελικώς μεταφέρθηκαν με εγγραφές (από μεταφορά) σε επόμενες χρήσεις που κάποια εξ' αυτών μπορεί και να ελέγχεται, δε δύναται η σωρευτική επίπτωση των μεταφερόμενων αυτών κονδυλίων (που αποτυπώθηκαν σε λογ/μούς Ισολογισμού) να ασκήσει επίδραση στο αποτέλεσμα χρήσης που ελέγχεται, παρά μόνο οι ενδεχόμενες επιβαρύνσεις επί των αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων να βαρύνουν αυτοτελώς την κάθε χρήση, λαμβανομένου πάντα υπ' όψη των διατάξεων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό και βεβαίωση φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα αποτύπωσε στα τηρηθέντα βιβλία της τα δεδομένα της εισφοράς ανακύκλωσης, δηλαδή τόσο τις σχετιζόμενες με το σκέλος των αγορών της, όσο και με το σκέλος των πωλήσεων της, χωρίς όμως να αποτυπωθούν τα δεδομένα αυτά στους προβλεπόμενους λογαριασμούς και ως εκ τούτου η όποια αναπροσαρμογή των δεδομένων αυτών, κατά το ορθόν, οφείλεται να πραγματοποιηθεί τόσο ως προς το σκέλος των πωλήσεων, όσο και ως προς το σκέλος των αγορών. Εάν η προσφεύγουσα πραγματοποιούσε τις ορθές λογιστικές εγγραφές, το τελικό ποσό το οποίο θα επηρέαζε τα αποτελέσματα της θα ήταν **872,51 €** (-1.014,25 + 141,74), αφού λάβουμε υπ' όψιν ότι η προσφεύγουσα πώλησε μέσα στην κρινόμενη φορολογική περίοδο σχεδόν το σύνολο των αγορών της και οι διαφορές μεταξύ της απογραφής έναρξης με την απογραφή λήξης είναι πολύ μικρές, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, περιορίζουμε τη λογιστική διαφορά από **28.652,10 €** στο ποσό των **872,51 €** (μείωση λογιστικής διαφοράς κατά 27.779,59) και κάνουμε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ως βάσιμους.

Σχετικά με την λογιστική διαφορά συνολικής αξίας 15.569,03 €, € που αφορά τα πιστωτικά τιμολόγια λόγω τζίρου που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς πελάτες της

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε 15 πιστωτικά τιμολόγια συνολικής αξίας **15.569,03 €**, προς πελάτες της και αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου του φορολογικού έτους 2014. Από τον έλεγχο το ποσό αυτό προστέθηκε σαν λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πως τα πιστωτικά αυτά εκδόθηκαν αμέσως αφού παρέλαβε εντός του Ιανουαρίου 2015 πιστωτικά έκπτωσης αγορών από 4 προμηθευτές της, συνολικής αξίας 15.300,00 ευρώ, και για τα οποία, με βάση τον σκοπό που περιγράφεται στο άρθρο 3 του καταστατικού της και των συμφωνιών της, είχε υποχρέωση να εκδώσει, επιβάλλοντας, για το συμφωνημένο περιθώριο 0,5%, αντίστοιχα πιστωτικά τιμολόγια έκπτωσης προς τους πελάτες της που αφορούσαν, όπως και έπραξε. Ωστόσο, χρονικά ήταν αδύνατο να εκδώσει τα εν λόγω πιστωτικά πριν ακόμα παραλάβει τα παραστατικά των προμηθευτών της.

Αναλυτικότερα, έλαβε 4 Πιστωτικά Τιμολόγια Έκπτωσης αξίας 15.485,62 ευρώ τα οποία είναι τα εξής: 1) Το υπ' αριθμ 10/12-01-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης αξίας 9.302,27 ευρώ, 2) το υπ' αριθμ. 11/12-01-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης αξίας 878,92 ευρώ, 3) το υπ' αριθμ. 13/17-01-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης αξίας 256,26 ευρώ και 4) το υπ' αριθμ. 2015200005/14-01-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης αξίας 5.048,17 ευρώ. Με βάση τη συνήθη πρακτική της εταιρείας και με όσα προβλέπονται από το καταστατικό της, για το κάθε Πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης η εταιρεία εξέδωσε 3 Πιστωτικά Τιμολόγια προς τους τρεις πελάτες της (σύνολο 12 Πιστωτικά Τιμολόγια) συνυπολογίζοντας το συμφωνημένο περιθώριο 0,5%.

Δεδομένου ότι το πρώτο Τιμολόγιο που αφορούσε την χρήση του 2014 παρελήφθη στις 12/1/2015 και το τελευταίο στις 17/1/2015, δεν θα μπορούσε να είχε εκδώσει εκ των προτέρων τα Πιστωτικά Τιμολόγια προς τους δικούς της πελάτες ακόμη και αν αφορούσαν την χρήση του 2014.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/16-7-2004 ορίζεται ότι.....4. οι εκπτώσεις που χορηγεί μία επιχείρηση προς τους πελάτες της, λόγω πραγματοποίησης πωλήσεων πάνω από ένα συγκεκριμένο ελάχιστο όριο, αποτελούν μειωτικό στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις για τις οποίες χορηγήθηκαν οι εκπτώσεις. Τούτο, καθόσον η παροχή τους δεν τελεί υπό αναβλητική αίρεση ή προθεσμία.

Οι εκπτώσεις λόγω τζίρου που δεν τελούν υπό αναβλητική αίρεση ή προθεσμία, αφορούν οριστικές πωλήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί και έσοδα δεδουλευμένα και εκκαθαρισμένα, άρα το πιστωτικό τιμολόγιο για εκπτώσεις λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου) εκδίδεται πάντοτε στην ίδια χρήση.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων μιας λογιστικής χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αυτή. Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος (ΣτΕ 810/1982, ΣτΕ 2968/1988).

Επειδή, στην περ. ε' του άρθρου 17 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ορίζεται πως «τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου».

Επιπροσθέτως, η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, επιβάλλει την αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων αποκλειστικά στα αποτελέσματα της χρήσης, εντός της οποίας αυτά έγιναν δεδουλευμένα.

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual Concept)

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων σημαίνει ότι **κάθε έξοδο** και **έσοδο** πρέπει να καταχωρείται και να λαμβάνεται υπόψη μέσα στην χρονική ή διαχειριστική περίοδο στην οποία αυτό πραγματοποιείται έτσι ώστε ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα και έσοδα που προκύπτουν από τα γεγονότα της οικονομικής δραστηριότητας.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή θα πρέπει να *διακρίνουμε την έννοια του εξόδου και του εσόδου από την ταμειακή καταβολή.*

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι το στοιχείο της **ανάλωσης** είναι το προσδιοριστικό για να θεωρηθεί πραγματοποιημένο ή δεδουλευμένο το έξοδο ή το έσοδο. Η ανάλωση λοιπόν είναι η επαρκής και ικανή συνθήκη για την εφαρμογή της λογιστικής των λογισμένων ή δεδουλευμένων εσόδων — εξόδων.

Ο χρόνος λογιστικής αναγνώρισης των εσόδων και των εξόδων, επηρεάζει άμεσα και την φορολογική αναγνώριση αυτών, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ΚΦΕ, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον ΚΦΑΣ.

Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης εισοδήματος τίθεται το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος.

Βάσει των προβλεπόμενων του νόμου 4308/2014 με ισχύ από 01.01.2015, τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν καθίστανται δουλευμένα και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται αντίστοιχα. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται η συσχέτιση των αναγνωριζόμενων εσόδων με τα σχετικά έξοδα.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2014 με την παράγραφο 11.2.1 καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 11.2.10 Για το πιστωτικό τιμολόγιο, δεν ορίζεται ρητά από τις ισχύουσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου

Επειδή «οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.... Επίσης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 25 των ΕΛΠ, τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα. Κατά συνέπεια τα μιν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν, ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα που προεισπράττονται σε κάποια χρήση δεν φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία εισπράττονται, αλλά στην επόμενη χρήση, στην οποία πραγματικώς ανήκουν. Όταν λοιπόν, κατ' εξαίρεση, εκδίδονται στοιχεία παροχής υπηρεσιών πριν από την ολοκλήρωση των υπηρεσιών (π.χ. δίδακτρα σχολείων), πρέπει να γίνεται σαφής διάκριση στα φορολογικά στοιχεία, μεταξύ των ποσών που αφορούν την τρέχουσα διαχειριστική χρήση και των μη δεδουλευμένων ποσών που αφορούν την επόμενη, ...

Ισχύει και εφαρμόζεται η αρχή του δεδουλευμένου

Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption), κατά την παρ. 1 του άρθρου 17 των ΕΛΠ. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. (Εγκ. ΠΟΛ.1003/2015 § 3.04)».

(Δ. Σταματόπουλου-Π. Σταματόπουλου-Γ. Σταματόπουλου, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Αθήνα 2015- σελ 172-173).

Επειδή η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8 του άρθρου 17 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όπου ορίζεται ότι γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων, να προβεί σε ανάλογες έγγραφες και να συμπεριλάβει τα ανωτέρω

έσοδα και δαπάνες με τα εκδοθέντα και ληφθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια στην χρήση 2014, στην οποία είχαν καταστεί δεδουλευμένα.

Επειδή η προσφεύγουσα, έλαβε εντός του έτους 2015 τέσσερα (4) πιστωτικά τιμολόγια από προμηθευτές, τρία (3) εκ των οποίων φέρουν ημερομηνία έκδοσης πριν την 15-01-2015, ενώ το τέταρτο φέρει ημερομηνία έκδοσης την 17-01-2015, χωρίς όμως να προσδιορίζεται η ημερομηνία παραλαβής τους από την προσφεύγουσα. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν όλα τα ληφθέντα πιστωτικά τιμολόγια περιήλθαν σε γνώση της προσφεύγουσας μετά την 15-01-2015, στο βαθμό που αυτά αφορούσαν εκπτώσεις τζίρου επί των αγορών της κατά το φορολογικό έτος 2014, και ως αποτέλεσμα αυτών δημιουργήθηκε στην ίδια το δικαίωμα να εκδώσει, με τη σειρά της, πιστωτικά τιμολόγια λόγω τζίρου στους πελάτες μετόχους της, με ημερομηνία έκδοσης των στοιχείων της στο έτος 2015, ήταν δόκιμο ως προς τη φορολογία εισοδήματος, στο πλαίσιο εφαρμογής της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι καθαρές αξίες τόσο των ληφθέντων στοιχείων, όσο και των εκδοθέντων από την ίδια στοιχείων, να συμπεριληφθούν στα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων φορολογικού έτους 2014, με τη διαδικασία των τακτοποιητικών εγγραφών και να ασκήσουν εν τέλει επίδραση επί του λογαριασμού αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους 2014.

Επίσης, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης και να συμπεριλάβει τα ανωτέρω ποσά.

Σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω και με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων, **ορθώς ο έλεγχος απέρριψε την εν λόγω μείωση των ακαθαρίστων εσόδων της στο φορολογικό έτος 2015** και το ποσό των **15.563,06 €** θα πρέπει να προστεθεί στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας ως λογιστική διαφορά. Οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Σχετικά με την λογιστική διαφορά συνολικής αξίας 1.650,73 ευρώ, που αφορά τις ζημίες χρήσης 2015 προ τόκων και φόρων.

Από τον έλεγχο καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό των **1.650,73 ευρώ**, που αφορά τις ζημίες χρήσης 2015 προ τόκων και φόρων, καθώς σύμφωνα με το καταστατικό της και όπως περιγράφεται στον σκοπό της εταιρείας (άρθρο 3), το επιρριπτόμενο ποσοστό 0,5% επί του κόστους ως περιθώριο μικτού κέρδους, συμφωνήθηκε με την προϋπόθεση να οδηγεί τουλάχιστον σε οριακό κέρδος.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η συμφωνία αυτή έγινε προ ετών όταν η επιχείρηση πραγματοποιούσε άνω των 10.000.000,00 ευρώ ετήσιες αγορές και πωλήσεις, με αποτέλεσμα να ήταν ικανό να διαμορφώνει θετικό για την επιχείρηση μικτό και καθαρό κέρδος. Ωστόσο, με τα

χρόνια της κρίσης οι πωλήσεις της επιχείρησης μειώθηκαν. Η συνεχόμενη αυτή μείωση των εσόδων, είχε ως αποτέλεσμα να είναι δυσχερής και τελικά αδύνατη η επίτευξη οριακού κέρδους, κάτι που σε κάθε περίπτωση ήταν και είναι πρωταρχικός σκοπός της επιχείρησης. Καθώς όπως ήταν λογικό με την οικονομική κατάσταση που επικρατούσε την προαναφερόμενη περίοδο, ήταν αδύνατο να επιτευχθεί ο σκοπός του οριακού κέρδους, παρά τις όποιες προσπάθειες που κατέβαλε ώστε να μειωθούν τις δαπάνες της εταιρείας στο ελάχιστο.

Επειδή η προσφεύγουσα συνέταξε ως είχε υποχρέωση βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013, Φάκελο Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

Σύμφωνα με τον Φάκελο Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών, η προσφεύγουσα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησε συναλλαγές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την έννοια του άρθρου 2 περ. ζ' του Ν. 4172/2013. Υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στις 28/4/2016 ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών του άρθρου 21§3 του Ν. 4174/2013.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών περιελάμβανε όλα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις στοιχεία.

Από τον φάκελο τεκμηρίωσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ως προς τις πωλήσεις

Από τη συγκριτική ανάλυση προέκυψε ότι το εύρος των ακραίων τιμών του δείκτη κερδοφορίας των εταιρειών του δείγματος είναι **14,62%** η κατώτερη και **30,02%** η ανώτερη, ενώ η τιμή της διαμέσου είναι **23,98%** και ότι οι τιμές του μικτού περιθωρίου κέρδους των συναλλαγών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και βρίσκονται εντός εύρους των αποδεκτών τιμών. Η εταιρεία παρουσιάζει μία απόκλιση από την κατώτερη τιμή του αποδεκτού εύρους κατά 2,42%.

Ως προς τις αγορές

Η τιμή πώλησης εμπίπτει στο αποδεκτό εύρος

Ως προς το αν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων

Ως προς τις αγορές

Ο έλεγχος αποδέχεται την τεκμηρίωση της ελεγχόμενης επιχείρησης σχετικά με τις ενδοομιλικές της αγορές δεδομένου ότι αποτελούν και μικρό ποσοστό των συνολικών της αγορών (4%)

Ως προς τις πωλήσεις

Ο έλεγχος δεν κρίνει πλήρη την τεκμηρίωση της ελεγχόμενης επιχείρησης σχετικά με τις ενδοομιλικές της πωλήσεις δεδομένου ότι:

1. Χρησιμοποιήθηκε μια παραλλαγή της μεθόδου **Resale Price Minus Method – RPM** και **αντί** να συγκριθεί το μικτό περιθώριο κέρδους που έχουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις όταν μεταπωλούν τα εμπορεύματα που αγοράζουν από την συνδεδεμένηΕ.Π.Ε. με το μικτό περιθώριο κέρδους που θα είχαν εάν τα αγόραζαν από τρίτους, έγινε σύγκριση μικτού περιθώριο κέρδους των συνδεδεμένων ως μεταπωλητές με ανεξάρτητες εταιρείες που επιτελούν την ίδια δραστηριότητα,

2. Δεν επιλέχθηκε μια μέθοδος που να έχει ως κύριο συγκριτικό στοιχείο το περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης στις πωλήσεις της προς τις συνδεδεμένες. Συγκεκριμένα στην σελίδα 92 των οδηγιών του ΟΟΣΑ(OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations - July 2017) περί ενδοομιλικών, όπου παρατίθεται παράδειγμα μιας επιχείρησης σαν την ελεγχόμενη αναφέρονται **ότι θα πρέπει να γίνει συγκριτική και λειτουργική ανάλυση από την οποία να προκύπτει ένα τέλος εξυπηρέτησης σε συγκρίσιμες συναλλαγές της ελεύθερης αγοράς που περιλαμβάνουν συγκρίσιμο όγκο αγορών.**

Ο έλεγχος ζήτησε περισσότερες διευκρινήσεις από την ελεγχόμενη σχετικά με την επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και αυτή ανταποκρινόμενη απάντησε στον έλεγχο ότι «..... η εταιρεία λαμβάνοντας υπόψη (την λειτουργική της ανάλυση και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ) προχώρησε στην τεκμηρίωση χρησιμοποιώντας δύο μεθόδους την πρώτη βασιζόμενη στον δεσμευτικό σκοπό της επιχείρησης βάση του καταστατικού και στην δεύτερη βασιζόμενη στο περιθώριο κέρδους της μεταπώλησης των εμπορευμάτων από τα μέλη της αποδεικνύοντας ότι οι πωλήσεις των εμπορευμάτων προς τις συνδεδεμένες - μέλη από την συνδεδεμένη εταιρεία δεν είχαν ως αποτέλεσμα μεταφορά φορολογητέας ύλης με πιθανή υποτιμολόγηση ή υπερτιμολόγηση από την μεριά της ελεγχόμενης εταιρείαςΕ.Π.Ε..»

Ο έλεγχος στη συνέχεια καταλόγισε την κρινόμενη λογιστική διαφορά.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την

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

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιτούμενη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών έκρινε ως λογιστική διαφορά το ποσό των **1.650,73 ευρώ**, που αφορά τις ζημιές χρήσης 2015 προ τόκων και φόρων με το αιτιολογικό ότι το επιρριπτόμενο ποσοστό 0,5% επί του κόστους ως περιθώριο μικτού κέρδους στις πωλήσεις που πραγματοποιεί προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν αρκεί και δεν οδηγεί τουλάχιστον σε οριακό κέρδος, χωρίς όμως να αποδεικνύει με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή την κρίση αυτή, ήτοι με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων από παρόμοιες συναλλαγές άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους με τις ανωτέρω εταιρίες, που να θεμελιώνουν με βεβαιότητα ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων και η τιμολόγηση σε ανταγωνιστική βάση, σύμφωνα με τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα. Ως εκ τούτου, η έκθεση ελέγχου είναι ελλιπής ως προς την αιτιολογία και δε στοιχειοθετείται η άποψη της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ως προς την ανωτέρω λογιστική διαφορά γίνεται δεκτός με την παρούσα ως βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου **30236/.....**ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ.**, καθώς και: **την τροποποίηση** της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

	Δήλωσης	Ελέγχου Οριστικά	Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης απόφασης
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	9753,21	9753,21	9753,21	0,00
Φορολογική ζημία χρήσης	9753,21	9753,21	9753,21	0,00
1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	1719,23	1719,23	1719,23	0,00
Επί πλέον μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες		46656,61	17.226,29	17.226,29
Σύνολο κερδών		38622,63	9.192,31	9.192,31
Υπόλοιπο ζημιών	8033,98	0,00	0,00	-8033,98
Κέρδη φορολογικού έτους		38622,63	9.192,31	9.192,31
Ζημία φορολογικού έτους	8033,98	0,00	0,00	0,00
Κέρδη		38622,63	9.192,31	9.192,31
Ζημία	8033,98	0,00		-8033,98
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	52046,21	49281,16	49.281,16	- 2.765,05
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ		0,00	0,00	0,00
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	60080,19	10658,53	40.088,85	19.991,34
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	60080,19	10658,53	40.088,85	19.991,34
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ κ.λπ.				
ή ζημία	60080,19	10658,53	40.088,85	19.991,34
Άθροισμα		0,00	0,00	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	0,67	0,67	0,67	0,00
Σύνολο	0,67	0,67	0,67	0,00
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	0,67	0,67	0,67	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			0,00	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)	800,00	800,00	800,00	0,00
Άθροισμα	800,00	800,00	800,00	0,00
Χρεωστικό ποσό	799,33	799,33	799,33	0,00
Πιστωτικό ποσό		0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	799,33	799,33	799,33	0,00
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	""	0,00	0,00	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	799,33	799,33	799,33	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής
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.