



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 01/03/2021

Αριθμός απόφασης: 840

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10/11/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», και **διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ** με έδρα στην, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) :
 - α) Της υπ'αριθμ...../22.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
 - β) Της υπ'αριθμ...../22.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα φορολογικού έτους 2014,
 - γ) Της υπ'αριθμ...../22.09.2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014,
 - δ) Της υπ'αριθμ...../22.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/11/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», και **διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ'αριθμ. /**22.09.2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2014** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 116.107,35 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 34.832,21 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **150.939,56 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 22/09/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),

Ειδικότερα κριτήριο επιλογής για έλεγχο της υπό κρίση υπόθεσης αποτέλεσε το συμπέρασμα συμμόρφωσης των ορκωτών ελεγκτών το οποίο εκδόθηκε **«με έμφαση»** καθώς αφενός διότι τα φορολογητέα αποτελέσματα δεν αναμορφώθηκαν κατά το ποσό των 51.038,60 ευρώ που αφορούσαν σε δαπάνες μη εκπιπτόμενες και αφετέρου διότι η εταιρεία κατά το υπό κρίση έτος δεν φορολόγησε με τις γενικές διατάξεις ως είχε υποχρέωση βάσει του άρθρου 72 του ν.4172/2013 αφορολόγητα αποθεματικά συνολικού ύψους 71.571,49 ευρώ.

Δυνάμει των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα στα πλαίσια του οποίου διαπιστώθηκαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές :

ΚΩΔ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΙΤΛΟΣ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
62.07.02	Επισκευές Μηχανημάτων-τεχ.εγκατ-λ/μηχ εξοπλισμού	3.585,50
62.98.00	Φωτισμός (πλην φωτισμός παραγωγής)	22.667,78
62.98.05.01	Παροχή υπηρεσιών	10.000,00
63.04.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	997,56
64.06.00	Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς	710,00
64.06.02	Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς	2.433,96
64.06.98.02	Λοιπές δωρεές σε τρίτους ΜΜ	900,00
64.06.99.01	Χορηγίες διάφορες	200,00
64.98.99.99	Έξοδα διαφόρων τρίτων	4.676,04

66.01.03	Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων	461,57
82.00.99.02.00	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων ΦΠΑ	14.406,19
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	61.038,60
41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων και νόμων	207.650,83
41.90	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	71.571,49
41.91	Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	106.305,82
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΡΘΡΟ 72 Ν.4174/2013	385.528,14

β)Με την υπ'αριθμ./22.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος μισθωτών υπηρεσιών που δεν παρακρατήθηκε ποσού 8.084,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 4.042,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **12.126,00 ευρώ**.

γ)Με την υπ'αριθμ./22.09.2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1θ και 2δ του ν.4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ συνολικού ποσού **30.000,00 ευρώ**.

δ)Με την υπ'αριθμ./22.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.212,60 ευρώ, ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 242,52 ευρώ πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 606,30 ευρώ και ΟΓΑ χαρτοσήμου 121,26 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.182,68 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές και παραβάσεις καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 22/09/2020 εκθέσεων μερικού ελέγχου παρακρατούμενων φόρων, τελών χαρτοσήμου και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.),

Ως ανωτέρω αναφέρθηκε κριτήριο επιλογής για έλεγχο της υπό κρίση υπόθεσης αποτέλεσε το συμπέρασμα συμμόρφωσης των ορκωτών ελεγκτών το οποίο εκδόθηκε **«με έμφαση»** καθώς ως προς τους παρακρατούμενους φόρους και τα τέλη χαρτοσήμου διαπιστώθηκε ότι καταβλήθηκαν αμοιβές σε τρίτους με αποδείξεις επαγγελματικής δαπάνης συνολικού ποσού 40.420,00 ευρώ για τις οποίες δεν έγινε παρακράτηση φόρου 20% ποσού 8.084,00 ευρώ, δεν έχει υποβληθεί δήλωση και δεν έχουν καταβληθεί τέλη χαρτοσήμου 3,6% ποσού 1.455,12 ευρώ.

Δυνάμει των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα στα πλαίσια του οποίου διαπιστώθηκαν και καταλογίσθηκαν οι ανωτέρω διαφορές που αναφέρθηκαν στο συμπέρασμα συμμόρφωσης του ορκωτού ελεγκτή καθώς και σχετικές

παραβάσεις λόγω ανακριβούς έκδοσης 168 χειρόγραφων αποδείξεων δαπανών που αντιστοιχούν στο ανωτέρω ποσό των 40.420,00 ευρώ.

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

- **Έλλειψη αιτιολογίας-αοριστία Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των εκθέσεων μερικού ελέγχου:** Η ελεγκτική αρχή ως προς τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές δεν ανήγαγε τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης σε φορολογικές διατάξεις και δεν αιτιολόγησε τις προκύπτουσες λογιστικές διαφορές.
- **Η απουσία διευκρινιστικών οδηγιών από την πλευρά της Διοίκησης ως προς τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών δεν μπορεί να αποβαίνει σε βάρος του φορολογούμενου.** Ειδικότερα ως προς τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές ισχυρίζεται τα παρακάτω:

ΚΩΔ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΙΤΛΟΣ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	
62.07.02	Επισκευές Μηχανημάτων-τεχ.εγκατ-λ/μηχ εξοπλισμού	3.585,50	1
62.98.00	Φωτισμός (πλην φωτισμός παραγωγής)	22.667,78	2
62.98.05.01	Παροχή υπηρεσιών	10.000,00	3
63.04.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	997,56	2
64.06.00	Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς	710,00	5
64.06.02	Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς	2.433,96	5
64.06.98.02	Λοιπές δωρεές σε τρίτους ΜΜ	900,00	5
64.06.99.01	Χορηγίες διάφορες	200,00	5
64.98.99.99	Έξοδα διαφόρων τρίτων	4.676,04	6
66.01.03	Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων	461,57	
82.00.99.02.00	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων ΦΠΑ	14.406,19	4
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	61.038,60	

Ως προς την λογιστική διαφορά (1): Πρόκειται για παροχή υπηρεσίας από τον μόνιμο συντηρητή της επιχείρησης που ήταν διαρκής και συνεχιζόμενη και από δική του ευθύνη εξέδωσε τα συγκεκριμένα τιμολόγια την 11/4/2014 ήτοι σε χρόνο που η επιχείρηση είχε ολοκληρώσει την σύνταξη του ισολογισμού χρήσης 2013.

Ως προς τις λογιστικές διαφορές (2): Η επιχείρηση παγίως ακολουθούσε την τακτική της καταχώρησης των δαπανών με την πληρωμή τους. Στα ανωτέρω ποσά συμπεριλαμβάνονται φόροι και τέλη τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ εκπίπτουν όταν καταβάλλονται.

Ως προς τις λογιστικές διαφορές (3): Οι απορριφθείσες από τον έλεγχο αμοιβές ορκωτών ελεγκτών αφορούν εκτίμηση καθαρής θέσης 31/12/2013 και φορολογικό έλεγχο της χρήσης 2012 για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού οι οποίες εργασίες για να εκτελεστούν

προϋπόθεταν την σύνταξη ισολογισμού της χρήσης 2013 και την έγκριση του ισολογισμού της χρήσης 2012, εργασίες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν εντός του έτους 2014.

Ως προς την λογιστική διαφορά (4): Πρόκειται για ασφάλιστρα πυρός (13.875,06) που παραδόθηκαν στην επιχείρηση από την ασφαλιστική εταιρεία την 01/07/2014 διότι τότε η ασφαλιστική εταιρεία τιμολόγησε ενώ η εταιρεία είχε ολοκληρώσει πολύ πιο πριν την σύνταξη του ισολογισμού χρήσης 2013. Ενώ το ποσό 549,13 ευρώ αφορά ενοίκιο του 12/2013 το οποίο δεν καταλογίσθηκε λόγω διαφοράς με τον ιδιοκτήτη.

Ως προς τις λογιστικές διαφορές (5): Οι εν λόγω δαπάνες δωρεών γίνονται στα πλαίσια συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας και συμβάλλουν στην έμμεση προσβολή της επιχείρησης σε τοπικό επίπεδο και είναι συνήθεις ετήσιες δαπάνες που παγίως πραγματοποιούν ομοειδείς επιχειρήσεις.

Ως προς την λογιστική διαφορά (6): Μεταξύ αυτών, συμπεριλαμβάνεται ποσό 950,00 ευρώ το οποίο αφορά δαπάνες που πραγματοποίησε ο διευθυντής της επιχείρησης κατά την άσκηση στα πλαίσια των καθηκόντων του (επισκέψεις καταστημάτων, επαφές με πελάτες, προμηθευτές) για τις οποίες χρησιμοποίησε το δικό του μεταφορικό μέσο.

- **Δεν είχε διευκρινισθεί από την διοίκηση ότι για τις αμοιβές που καταβλήθηκαν σε μικροεργασίες ήταν υπόχρεη σε παρακράτηση του άρθρου 64 περ.δ του ν.4172/2013.** Η επιχείρηση εξέδιδε κάθε φορά την αντίστοιχη απόδειξη δαπάνης, το πρωτότυπο των οποίων παραδόθηκε στο λήπτη της αμοιβής για να το δηλώσει στην δήλωση Φ.Ε.. Σύμφωνα με το με αριθμ.1064758/1303/A0012/2002 έγγραφο της Διοίκησης αναφέρεται ότι στην περίπτωση που εκείνος που έχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου δεν παρακράτησε τον οικείο φόρο, ο δικαιούχος όμως δήλωσε στην φορολογική του δήλωση το εισόδημά του και φορολογήθηκε για αυτό, δεν τίθεται θέμα καταλογισμού σε βάρος του υπόχρεου σε παρακράτηση για τον μη παρακρατηθέντα φόρο...».
- **Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 54 ποσού 30.000,00 ευρώ.** Η ελλιπής συμπλήρωση παραστατικών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανακρίβεια καθώς δεν προβλέπεται σε καμία φορολογική διάταξη. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί η πλημμελής συμπλήρωση του τίτλου κτήσης (απόδειξης δαπάνης) να θεωρηθεί ανακρίβεια καθότι και το ποσό της συναλλαγής δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ούτε και υπήρξε απόκρυψη της συναλλαγής. Επικουρικώς και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι η παράβαση που διέπραξε η επιχείρηση είναι η ελλιπής έκδοση στοιχείων το εν λόγω προβλέπεται ως διαδικαστική παράβαση του εδαφίου η της παρ.1 του άρθρου 54 που επισείει το πρόστιμο του εδαφίου ε της παρ.2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ ήτοι 2.500,00 ευρώ.

- **Ως προς τα αποθεματικά που φορολογήθηκαν βάσει του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ισχυρίζεται τα εξής :**

41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων και νόμων	207.650,83	1
41.90	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	71.571,49	2
41.91	Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	106.305,82	3
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ	385.528,14	

Η επιχείρηση έχει σχηματίσει κατά καιρούς (προ του 2002) διάφορα αποθεματικά βάσει είτε ειδικών διατάξεων και νόμων είτε από φορολογηθέντα αυτοτελώς έσοδα. Κατά συνέπεια δεν υπάγονται στις διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013. Εσφαλμένα ο έλεγχος και καθ' υπέρβαση των κείμενων διατάξεων κρίνει και των υστέρων και μετά 20-25 χρόνια, το ορθό ή όχι του σχηματισμού των συγκεκριμένων αποθεματικών με το σκεπτικό ότι η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση τήρησης των στοιχείων αυτών λόγω του οργανωμένου λογιστηρίου. Οι χρήσεις όμως αυτές που δημιουργήθηκαν τα αποθεματικά είναι χρήσεις οριστικά περαιωμένες και παραγεγραμμένες πολύ προ του 2014 και έχει παρέλθει η υποχρέωση για τήρηση αρχείου σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της νομιμότητας και της τήρησης των διαδικασιών σχηματισμού των ως άνω αποθεματικών ευρίσκονται όχι μόνο λόγω του πολυετούς της παραγραφής αλλά και λόγω αρμοδιότητας στον τακτικό έλεγχο της χρήσης που σχηματίσθηκαν (1992-2004) και όχι στον τακτικό έλεγχο της χρήσης 2014 πόσο μάλλον στον μερικό έλεγχο της χρήσης 2014 συνεπώς εσφαλμένα και παρά το νόμο προχώρησε αναρμοδίως στον έλεγχο αυτό.

Ως προς τα ανωτέρω αποθεματικά η προσφεύγουσα ισχυρίζεται συγκεκριμένα:

Ως προς τον λογαριασμό 41.08 «αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων και νόμων»(1): Πρόκειται για αποθεματικά του αναπτυξιακού νόμου ν.1892/1990. Σχηματίσθηκαν στις χρήσεις 1993 και 1995 όπως προκύπτει από το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού. Επίσης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίσθηκαν στοιχεία από τον φορολογικό έλεγχο των χρήσεων 1992-1994 καθώς και οι δηλώσεις των χρήσεων 1992-1994 από τα οποία ισχυρίζεται ότι τεκμηριώνονται πλήρως οι ισχυρισμοί της.

Ως προς τον λογαριασμό 41.90 «αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» (2): Πρόκειται για αποθεματικά που προέρχονται από τόκους αμοιβαίων κεφαλαίων οι οποίοι τόκοι φορολογήθηκαν αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των μεριδιούχων (ΠΟΛ 1263/1994). Η αληθής ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του ν.4174/2013 ΚΦΕ είναι ότι δεν επιτρέπει πλέον τον σχηματισμό τέτοιων αποθεματικών και καθορίζει την αυτοτελή φορολόγηση αυτών που έχουν σχηματισθεί πριν είτε αποφασίσει η επιχείρηση να τα διανείμει ή κεφαλαιοποιήσει έως την 31/12/2013 είτε αργότερα, δεν ορίζει ρητή ημερομηνία. Αν ο νόμος ήθελε ως καταληκτική ημερομηνία την 31/12/2014 θα το είχε ορίσει ρητά.

Ως προς τον λογαριασμό 41.91 «αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο» (3): Με βάση τα στοιχεία από το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού και σε συνδυασμό με τις δηλώσεις ΦΕ 1992-1994 προκύπτει ότι αφορούν σε έσοδα τόκων επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση 15%. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις δηλώσεις ΦΕ χρήσεων 1995 και 1997 σύμφωνα με τις οποίες σχηματίσθηκαν αποθεματικά ύψους 41.748,21 ευρώ και 4.536,87 ευρώ. Ενώ με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίσθηκαν στοιχεία από τον φορολογικό έλεγχο των χρήσεων 1992-1994 από τα οποία προκύπτει ότι στην χρήση 1993 σχηματίσθηκε αποθεματικό 12.099.777 δρχ με παρακρατηθέντα φόρο 15% ποσού 1.814.966 δρχ.

- **Εσφαλμένα ο έλεγχος έλαβε υπόψη την διαφορά του προσδιορισθέντος φόρου εισοδήματος του ελέγχου (116.107,35 ευρώ) σε σχέση με το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης (-92.582,33 ευρώ) αντί να λάβει υπόψη του για σύγκριση τον αρχικώς αναλογούντα φόρο 253.192,87 ευρώ. Με τον τρόπο αυτό υπολόγισε διαφορά 125,41% Το εν λόγω κρίθηκε και δικαστικά με την με αριθμ. Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.**

Επειδή στο άρθρο 47 παρ.1 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ΄, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.».

Επειδή στο άρθρο 21 παρ.1 και 2 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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.».

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

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

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

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

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.».

Επειδή στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α)» μεταξύ άλλων ορίζεται:

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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

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

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με 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 τα άρθρο 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, 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 ηρτημένων 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 σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής, κάθε έξοδο που πραγματοποιήσει η επιχείρηση πρέπει να επιβαρύνει την χρήση, κατά την οποία προέκυψε το αντίστοιχο έσοδο. Ακόμη η βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, επιβάλλει την αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων αποκλειστικά στα αποτελέσματα της χρήσης, εντός της οποίας αυτά έγιναν δεδουλευμένα. Δεδομένου ότι 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, ο χρόνος λογιστικής αναγνώρισης των εσόδων και των εξόδων, καθορίζει επίσης και την φορολογική αναγνώριση αυτών.

Σημειώνεται σε κάθε περίπτωση ότι για την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου και της χρονικής τακτοποίησης των συναλλαγών, η οποία είναι καθοριστική για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της κάθε οντότητας, τηρούνται οι μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού και Παθητικού του ΕΓΛΣ καθώς και οι λογαριασμοί εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ.12 και 13 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«12. Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013, και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%). Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

13. Για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε., καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.».

Επειδή στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1007/2014 με θέμα «Κοινοποίηση των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του Ν.2238/1994.» μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α'), όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 26 του Ν.4223 «Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 287Α'), οι οποίες αναφέρονται στην αυτοτελή φορολόγηση των αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2238/1994 και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 προβλέπεται, ότι σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 των αποθεματικών που ορίζονται στην παράγραφο αυτή, αυτά φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15%. Η ρύθμιση αυτή αφορά στα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013), ήτοι τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί, εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις) και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου που τηρούν βιβλία με βάση το διπλογραφικό σύστημα (προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες, κλπ.). Επομένως, από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων εξαιρούνται οι ατομικές επιχειρήσεις, καθώς επίσης και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, διότι τα εν λόγω νομικά πρόσωπα, παρά το γεγονός ότι οι διατάξεις της παραγράφου 12 του ίδιου άρθρου αναφέρονται στο σύνολο των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013, δεν έχουν κέρδη από εμπορική εκμετάλλευση, δεν προβαίνουν σε διανομή κερδών και δεν έχουν ορισμένο κεφάλαιο (μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο).

2. Τα αποθεματικά που εμπίπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο αυτό, ή που σχηματίστηκαν με βάση αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του Ν.2238/1994, καθώς και διευκρινιστικές εγκυκλίους που ρυθμίζουν θέματα φορολογικής μεταχείρισης και λογιστικής απεικόνισης των αφορολόγητων εσόδων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 καταλαμβάνουν αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί αποκλειστικά και μόνο με βάση το Ν. 2238/1994 και όχι αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπτυξιακών και άλλων) ή από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα βάσει του Ν. 2238/1994. Διευκρινίζεται ότι για τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ' εφαρμογή του Ν. 2238/1994, τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.) είχαν υποχρέωση να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το μέρος των αδιανεμήτων καθαρών κερδών που προκύπτουν σε κάθε διαχειριστική περίοδο και τα οποία προέρχονται, μεταξύ άλλων, από τα έσοδα αυτά με βάση τα οριζόμενα στην αριθ.1044770/10159/Β0012/ ΠΟΛ. 1117/23.03.1993 Α.Υ.Ο., που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 8α του Ν.Δ.3843/1958, διατάξεις οι οποίες κωδικοποιήθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.

3. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε περιπτώσεις αποθεματικών που εμπίπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 :

- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από την υπεραξία από την πώληση χρεογράφων βάσει της παρ.3 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967 , διάταξη η οποία κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 38 του Ν.2238/1994 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος,

...

4. Οι εν λόγω διατάξεις, πέραν των όσων αναφέρονται στην παράγραφο 2 της παρούσας, δεν καταλαμβάνουν αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων, υπεραξία από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων, κλπ.), καθώς και αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπροσαρμογή παγίων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2065/1992, φορολογικά κίνητρα ευρεσιτεχνίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 71 του Ν.3842/2010 , άρθρο 15 του Ν.4015/2011 περί Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων, ανάπτυξη επιχειρησιακών πάρκων κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 62 του Ν.3982/2011 κλπ.)...

5. Πέραν των ως άνω αναφερομένων αποθεματικών, διευκρινίζεται ότι στη φορολόγηση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού υπόκεινται γενικά τα κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 τα οποία δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν ανεξάρτητα αν αυτά εμφανίζονται στους ισολογισμούς σε λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών ή όχι. Επομένως, υπόκεινται σε φορολόγηση και τα κέρδη που δεν φορολογήθηκαν και εμφανίζονται σε διάφορους λογαριασμούς στα βιβλία της επιχείρησης, όπως στο έκτακτο αποθεματικό, στο υπόλοιπο κερδών παρελθουσών χρήσεων...

9. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του ιδίου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων ή άλλων ειδικών διατάξεων νόμων. Είναι αυτονόητο ότι αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα, π.χ. τόκους καταθέσεων νομικών προσώπων πριν την έναρξη ισχύος του ν.3091/2002, υπεραξία από την πώληση μη εισηγμένων μετοχών πριν την 01.01.2007, κλπ. δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις και κατά συνέπεια οι επιχειρήσεις θα συνεχίσουν να παρουσιάζουν τους υπόψη λογαριασμούς στα βιβλία τους...».

Επειδή στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1143/2014 με θέμα : «Κοινοποίηση των διατάξεων των περ. α' και β' της παρ. 22 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α' του Ν.4254/2014 και λοιπές διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Ωστόσο, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ. 12 του πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι με τον υπόψη συμψηφισμό (αλγεβρικό άθροισμα) αυξομειώνεται το φορολογικό

αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) της επιχείρησης, προκύπτει ότι το υπόλοιπο ποσό αποθεματικού που απομένει μετά το συμψηφισμό προσαυξάνει τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης, μη υπαγόμενο σε αυτοτελή φορολόγηση.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό θα περιλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και θα φορολογείται με συντελεστή 26%, ανακαλουμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στην ΠΟΛ. 1007/2014 εγκύκλιο μας.».

Επειδή στην Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΠΟΛ 1036/2017 με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014». μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής:

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 Πρόγραμμα Ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1124/2015 και συγκεκριμένα στο Πρόγραμμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην παρ.14 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ» αναφέρονται οι εξής ελεγκτικές επαληθεύσεις:

14. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

1. Αν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους συνέτρεξε περίπτωση αφορολόγητου αποθεματικού αναπτυξιακών νόμων να ελεγχθεί:

i)εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια που τίθενται από τις κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις καθώς και αν υπάρχουν σχετικές εγκρίσεις και

ii)η αριθμητική ορθότητα των σχετικών υπολογισμών με βάση τις ισχύουσες οδηγίες της Διοίκησης

2. Να ελεγχθεί η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων εάν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους.

3. Να ελεγχθεί ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περ.ζ της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 καθώς και των ειδικών διατάξεων νόμων (παρ.13 άρθρου 72 του ν.4172/2013).».

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρο 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» και 8 «Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών» του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«Άρθρο 6

5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο ΑΦΜ.

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.

Άρθρο 8

3. α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησης του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του παρόντος νόμου, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης. Διπλότυπη απόδειξη δαπάνης εκδίδεται επίσης και από τον εκμεταλλευτή επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης για την καταβολή στους οδηγούς αμοιβών οι οποίες δεν υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

β) Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από το δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, αναγράφονται: α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων όπως περιγράφονται στην παράγραφο 10 του άρθρου 6, β) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται με Η/Υ, γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.»

Επειδή στα άρθρα 12 και 60 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 12

1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

Άρθρο 60

1. Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος, των ημερομισθίων και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο...

5. Στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές, διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.

6. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.».

Επειδή στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1047/2015 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ.β' παρ.2 άρθρου 12 του Ν.4172/2013 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών.

Μεταξύ των περιπτώσεων των δικαιούχων απόκτησης εισοδημάτων για τους οποίους θεωρείται ότι συντρέχει η ανωτέρω εργασιακή σχέση, λόγω της φύσης των εργασιών τους, είναι και οι πιο κάτω:

...

στ) τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π. εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα, καθώς επίσης και οι περιπτώσεις απόκτησης εισοδημάτων από περιστασιακά απασχολούμενους όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κ.λπ. που συμμετέχουν σε εργασίες όπως, έρευνες αγοράς, συγκέντρωση ερωτηματολογίων, συλλογή παλιών αντικειμένων ή σιδήρων και οι οποίοι αποκτούν ευκαιριακά εισόδημα.

Σε όλες τις περιπτώσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις της περ.β' παρ.2 άρθρου 12 του Ν.4172/2013 , διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 60 του Ν.4172/2013 .».

Επειδή όσον αφορά στη φορολογία χαρτοσήμου, με βάση την παρ.6 του άρθρ.15ε του Κ.Ν.Τ.Χ. σε συνδυασμό με το άρθρ.32 παρ.4α του ίδιου νόμου και την ΠΟΛ.44/1987, οι αμοιβές τρίτων για τις οποίες εκδίδεται τίτλος κτήσης, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3,6%.

Επειδή στο άρθρο 13 παρ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Με μεταγενέστερη τροποποίηση η εν λόγω διάταξη έχει ως εξής :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή στο άρθρο 54 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

- α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,*
- β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,*
- γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,*
- δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,*
- ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,*
- στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,*
- ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,*

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα.

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

...

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.».

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή εν προκειμένω κριτήριο ελέγχου αποτέλεσε το φορολογικό πιστοποιητικό του νόμιμου ελεγκτή στο οποίο συμπεριλαμβάνεται η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης η οποία εκδόθηκε με «έμφαση» καθόσον διαπιστώθηκαν διαφορές στα παρακάτω φορολογικά αντικείμενα:

Α)Φορολογία εισοδήματος-Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

ΚΩΔ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΙΤΛΟΣ	ΛΟΓΟΣ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
62.07.02	Επισκευές Μηχανημάτων-τεχ.εγκατ-λ/μηχ εξοπλισμού	ΑΦΟΡΟΥΝ ΧΡΗΣΗ 2013 (ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ)	3.585,50
62.98.00	Φωτισμός (πλην φωτισμός παραγωγής)	ΑΦΟΡΟΥΝ ΧΡΗΣΗ 2013 (ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ)	22.667,78
63.04.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	ΑΦΟΡΟΥΝ ΧΡΗΣΗ 2013 (ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ)	997,56
64.06.00	Δωρεές για κοινωνικές σκοπούς	ΑΦΟΡΑ ΔΩΡΕΕΣ ΣΕ ΣΥΛΛΟΓΟΥΣ (ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 22 παρ.α του ν.4172/2013)	710,00
64.06.02	Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωνικές σκοπούς	ΑΦΟΡΑ ΔΩΡΕΕΣ ΣΕ ΣΥΛΛΟΓΟΥΣ (ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 22 παρ.α του ν.4172/2013)	2.433,96
64.06.98.02	Λοιπές δωρεές σε τρίτους ΜΜ	ΑΦΟΡΑ ΔΩΡΕΕΣ	900,00

		ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ (ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 22 παρ.α του ν.4172/2013)	
64.06.99.01	Χορηγίες διάφορες	ΑΦΟΡΑ ΔΩΡΕΕΣ ΣΕ ΣΥΛΛΟΓΟΥΣ (ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 22 παρ.α του ν.4172/2013)	200,00
64.98.99.99	Έξοδα διαφόρων τρίτων	ΑΦΟΡΑ ΣΕ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΜΕΤΟΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ (ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 22 παρ.α του ν.4172/2013)	4.676,04
66.01.03	Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΠΟΥ ΘΑ ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΙ ΠΛΗΡΩΣ	461,57
82.00.99.02.00	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων ΦΠΑ	ΑΦΟΡΟΥΝ ΧΡΗΣΗ 2013 (ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ)	14.406,19
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ		51.038,60

Β)Φορολογία εισοδήματος-Αφορολόγητα αποθεματικά

ΚΩΔ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΙΤΛΟΣ	ΛΟΓΟΣ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
41.90.21	Αποθεματικά από αφορολόγητα έσοδα	Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΕΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΕ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	69.448,78
41.90.22	Αποθεματικά από κέρδη πώλησης χρεογράφων		2.122,71
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΡΘΡΟ 72 Ν.4174/2013		71.571,49

Γ)Παρακρατούμενοι φόροι-Τέλη Χαρτοσήμου

Στην χρήση 2014 καταβλήθηκαν αμοιβές σε τρίτους με αποδείξεις επαγγελματικής δαπάνης συνολικού ποσού 40.420,00 ευρώ για τις οποίες δεν έγινε παρακράτηση 20% ποσού 8.084,00 ευρώ, και επίσης δεν υποβλήθηκε δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου 3,6%.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη το συμπέρασμα του νόμιμου ελεγκτή της προσφεύγουσας και βάσει των βιβλίων και στοιχείων και σχετικών δικαιολογητικών που τέθηκαν υπόψη του, διαπίστωσε :

α) τις παρακάτω λογιστικές διαφορές

ΚΩΔ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΙΤΛΟΣ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ		ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
62.07.02	Επισκευές Μηχανημάτων-τεχ.εγκατ- λ/μηχ εξοπλισμού	3.585,50	1	ΣΕΛΙΔΑ 14
62.98.00	Φωτισμός (πλην φωτισμός παραγωγής)	22.667,78	1	ΣΕΛΙΔΑ 14
62.98.05.01	Παροχή υπηρεσιών	10.000,00	1	ΣΕΛΙΔΑ 14 ΚΑΙ ΣΕΛΙΔΑ 33
63.04.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	997,56	1	ΣΕΛΙΔΑ 14
64.06.00	Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς	710,00	2	ΣΕΛΙΔΑ 16,17,18
64.06.02	Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς	2.433,96	2	ΣΕΛΙΔΑ 16,17,18
64.06.98.02	Λοιπές δωρεές σε τρίτους ΜΜ	900,00	2	ΣΕΛΙΔΑ 16,17,18
64.06.99.01	Χορηγίες διάφορες	200,00	2	ΣΕΛΙΔΑ 16,17,18
64.98.99.99	Έξοδα διαφόρων τρίτων	4.676,04	3	ΣΕΛΙΔΑ 19 και 20
66.01.03	Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων	461,57	3	ΣΕΛΙΔΑ 20
82.00.99.02.00	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων ΦΠΑ	14.406,19	1	ΣΕΛΙΔΑ 14
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	61.038,60		

Από τα στοιχεία που παρατίθενται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου και ως επισημάνθηκαν και από τον ορκωτό ελεγκτή, οι ανωτέρω δαπάνες ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση διότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4174/2013 καθώς για τις δαπάνες με την **ένδειξη (1)** προκύπτει σαφώς ότι αφορούν σε προηγούμενη χρήση, για τις δαπάνες με την **ένδειξη (2)** αφορούν σε χορηγίες σε τρίτους και πραγματοποιήθηκαν εκτός του βασικού επιχειρηματικού της σκοπού και τέλος για τις δαπάνες με την **ένδειξη (3)** που αφορούν:

-σε ασφαλιστικές εισφορές του μετόχου (ποσό 3.726,04 ευρώ) οι οποίες σύμφωνα με την ΠΟΛ1094/2016 δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα,

-σε προσωπικές δαπάνες μετακίνησης, σίτισης του μετόχου (ποσό 950,00 ευρώ) για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιβ του ΚΦΕ καθότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτουν πληροφορίες για την ταυτότητα και τον αριθμό φιλοξενούμενων ατόμων ώστε να υπαχθούν στις διατάξεις της παρ.θ του άρθρου 23 του ΚΦΕ,

-σε αποσβέσεις ποσού 461,57 οι οποίες αφορούν σε πάγιο τρίτου και σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΕ δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

β) λογιστικές διαφορές λόγω φορολόγησης αποθεματικών

41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων και νόμων	207.650,83
41.90	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	71.571,49
41.91	Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	106.305,82
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΡΘΡΟ 72 Ν.4174/2013	385.528,14

Ως προς τα ανωτέρω αποθεματικά στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρονται τα εξής:

«Ο έλεγχος, στηριζόμενος στις παρατηρήσεις του ορκωτού ελεγκτή, προέβη σε έλεγχο της ταυτότητας των αφορολόγητων αποθεματικών της ελεγχόμενης κατ εφαρμογή του άρθρου 72 του ν. 4172/2013. Με την υπ. αριθ./02-06-2020 Πρόσκληση προς την ελεγχόμενη, ο έλεγχος ζήτησε οποιαδήποτε διαθέσιμη τεκμηρίωση σχετικά με το σχηματισμό των αφορολόγητων αποθεματικών. Η ελεγχόμενη έθεσε στη διάθεση του ελέγχου α) τις φορολογικές δηλώσεις των Χρήσεων 1995, 1997, 2001, 2003 και 2004, β) τους ισολογισμούς των Χρήσεων 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2003, 2004, 2008, και 2009, γ) απόσπασμα του βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού για τις Χρήσεις 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, και 2004. Από την επισκόπηση του οριστικού Ισοζυγίου της Χρήσης 2014, των προσκομισθέντων στοιχείων και της ισχύουσας νομοθεσίας και νομολογίας, ο έλεγχος διαμορφώνει τη θέση του ως εξής:

Τα κεφάλαια της ελεγχόμενης κατά το φορολογικό έτος 2014 διαμορφώθηκαν σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα :

Κατηγορία	31.12.2013	31.12.2014
Μετοχικό κεφάλαιο	2.085.000,00	2.085.000,00
Τακτικό αποθεματικό	292.172,81	321.518,61
Έκτακτα αποθεματικά	543.206,17	543.206,17
Διαφορές από αναπροσαρμογής αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	395.172,00	395.172,00
Αφορολόγητα Αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	359.650,83	359.650,83
Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	71.571,49	71.571,49
Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	135.656,06	135.656,06

α) Αφορολόγητα Αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων (€359.650,83)

Σύμφωνα με τα βιβλία της ελεγχόμενης αυτά έχουν προκύψει από την εφαρμογή του επενδυτικού νόμου 1892/1990 (ποσό €207.650,83) και του επενδυτικού νόμου 3220/2004 (ποσό €152.000). Ως τεκμηρίωση του σχηματισμού των εν λόγω αποθεματικών, η ελεγχόμενη προσκόμισε τις φορολογικές δηλώσεις των Χρήσεων 1995, 2003 και 2004. Από την επισκόπηση των δηλώσεων φορολογίας

προέκυψε ο σχηματισμός αφορολόγητου αποθεματικού για επενδύσεις του ν. 3220/2004 ποσού €57.000 (Χρήση 2003) και €95.000 (Χρήση 2004). Επίσης προέκυψε ο σχηματισμός αφορολόγητου αποθεματικού για επενδύσεις του ν. 1892/1990 ποσού 29.230.530 δρχ δηλαδή €85.782,92 (Χρήση 1995). Πέραν των ανωτέρω η ελεγχόμενη δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου άλλη τεκμηρίωση σχετική με το σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών σε άλλες Χρήσεις.

...

α.3) Όσον αφορά την τελική θέση του ελέγχου για τα αφορολόγητα αποθεματικά του ν. 1892/1990 ποσού **€207.650,83**, δεδομένης της μη προσκόμισης οποιασδήποτε τεκμηρίωσης (π.χ. βιβλίο επενδύσεων, απόφαση ένταξης του αρμόδιου Υπουργείου, δικαιολογητικά επιλέξιμων επενδύσεων κτλ) σχετικής με την ένταξη στον επενδυτικό νόμο και τη διενέργεια του είδους και του ύψους των επενδύσεων, ο έλεγχος κρίνει, λόγω έλλειψης τεκμηρίωσης, ότι δεν αποτελούν αφορολόγητα αποθεματικά σχηματισμένα στο πλαίσιο αναπτυξιακού νόμου, και συνεπώς υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν. 4172/2013.

β) Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο (€135.656,06)

Σύμφωνα με τα βιβλία της ελεγχόμενης το εν λόγω αποθεματικό έχει σχηματιστεί από έσοδα από πιστωτικούς τόκους παρελθόντων χρήσεων που έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς.

...

Από την επισκόπηση των δημοσιευμένων Οικονομικών Καταστάσεων για τις προηγούμενες Χρήσεις που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εμφάνισε σε διακριτούς λογαριασμούς λογιστικής στο Παθητικό και στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, το σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο ως εξής:

Χρήση	Σχηματισθέν ποσό βάσει ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
1993	12.099.777,00
1995	14.225.703,00
1996	7.445.552,00
1997	1.545.937,00
1999	7.585.406,00
2000	2.480.148,00
Σύνολο σε Δρχ	45.382.523,00
Σύνολο σε €	133.184,22
Έναντι Ισοζυγίου	135.656,06
Διαφορά σε €	2.471,84

Επίσης, από την επισκόπηση του Ισοζυγίου της Χρήσης 2014 διαπιστώθηκε ότι τηρείται ο λογαριασμός «33.13.06.01 Παρακρατημένος φόρος εισοδ. τόκων 10%» με υπόλοιπο **€23.392,85**.

Δεδομένης της α) αναντιστοιχίας του Ισοζυγίου Χρήσης 2014 με τα στοιχεία από τους Πίνακες Διάθεσης Αποτελεσμάτων, β) αναντιστοιχίας μεταξύ του υπολοίπου του λογαριασμού 33.13.06.01 και του σχηματισμένου αποθεματικού, γ) μη προσκόμισης εκ μέρους της επιχείρησης ελεγχόμενης σχετικής δήλωσης παρακράτησης φόρου τόκων, και δ) μη προσκόμισης περαιτέρω στοιχείων με τα

οποία πραγματοποίησε τις επικαλούμενες εγγραφές και από τα οποία να προκύπτει με σαφήνεια η κατηγορία των πραγματοποιούμενων εσόδων και από τα οποία να προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι το εν λόγω αποθεματικό προέρχεται έσοδα τόκων φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, ο έλεγχος κρίνει ότι το πλεονάζον ποσό δηλαδή **€112.263,21** υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν. 4172/2013.

.....
Η ελεγχόμενη υποστηρίζει ότι η επικαλούμενη αναντιστοιχία ύψους €2.471,84 μεταξύ του Ισοζυγίου Χρήσης 2014 με τους σχετικούς πίνακες διάθεσης αποτελεσμάτων δεν υφίσταται. Ο έλεγχος προέβη σε επανέλεγχο του σχετικού πίνακα και καταλήγει ότι ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης είναι αληθής. Πράγματι ο έλεγχος εκ παραδρομής δεν συμπεριέλαβε στον σχετικό πίνακα τη Χρήση 2001, όπου σύμφωνα με το βιβλίο απογραφών – ισολογισμού έχει σχηματισθεί το σχετικό αποθεματικό. Συνεπώς ο ορθός πίνακας έχει ως εξής

Χρήση	Σχηματισθέν ποσό βάσει ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
1993	12.099.777,00
1995	14.225.703,00
1996	7.445.552,00
1997	1.545.937,00
1999	7.585.406,00
2000	2.480.148,00
2001	842.281,00
Σύνολο σε Δρχ	46.224.804,00
Σύνολο σε €	135.656,06
Έναντι Ισοζυγίου	135.656,06
Διαφορά σε €	0,00

Η ελεγχόμενη, σε δεύτερη φάση, με το υπ. αριθ. πρωτ. εισρχ./07-09-2020 έγγραφο της, απέστειλε αντίγραφο αποσπάσματος του βιβλίου Απογραφών – Ισολογισμού με τους σχετικούς Πίνακες Διάθεσης, ανά Χρήση σχηματισμού του εν λόγω αποθεματικού...

...ο έλεγχος επαλήθευσε τον σχηματισμό του εν λόγω κονδυλίου από έσοδα τόκων για τις Χρήσεις 1997 και 2001, όπου σχηματίστηκαν αφορολόγητα αποθεματικά αξίας δρχ 1.545.937 και δρχ 842.281, αντίστοιχα. Για τις υπόλοιπες Χρήσεις σχηματισμού του εν λόγω κονδυλίου αποθεματικών, δεν κατέστη δυνατή η επαλήθευση προέλευσης και σχηματισμού αυτών από πιστωτικούς τόκους...

...Με βάση την ανωτέρω ανάλυση, για τις Χρήσεις 1997 και 2001 ο έλεγχος αποδέχεται τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης και αφαιρούνται από τις λογιστικές διαφορές του παρόντος ελέγχου τα ποσά € 4.536,86 (1.545.937 δρχ.) και € 2.471,84 (842.281 δρχ.). Στα εν λόγω ποσά αντιστοιχεί παρακράτηση φόρου τόκων 15% ίση με €680,53 και €370,78 αντίστοιχα, που έχει απεικονιστεί στο λογαριασμό «33.13.06.01 Παρακρατημένος φόρος εισοδ.τόκων».

Δεδομένου ότι ο έλεγχος με το Σημείωμα Διαπιστώσεων είχε ήδη αποδεχθεί το ύψος του λογαριασμού «33.13.06.01 Παρακρατημένος φόρος εισοδ. τόκων» ως αποθεματικό σχηματισμένο από τόκους, το τελικό ποσό €5.957,39 που αφαιρείται από τις λογιστικές διαφορές διαμορφώνεται ως εξής :

Χρήση σχηματισμού	Σχηματισθέν αποθεματικό (δρχ.)	Σχηματισθέν αποθεματικό (€)	Παρακρατηθείς φόρος 15%	Διαφορά προς αφαίρεση από λογιστικές διαφορές
-------------------	--------------------------------	-----------------------------	-------------------------	---

1997	1.545.937	4.536,86	680,53	3.856,33
2001	842.281	2.471,84	370,78	2.101,06
			Σύνολο	5.957,39

Για τα σχηματισθέντα αποθεματικά στις υπόλοιπες Χρήσεις, ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του θέση. Κατόπιν των ανωτέρω η λογιστική διαφορά ως προς το ανωτέρω αποθεματικό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των **106.305,82 ευρώ (135.656,06-23.392,85-5.957,39)**.

γ) Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (€71.571,49):

Σύμφωνα με τα βιβλία της ελεγχόμενης το εν λόγω αποθεματικό έχει σχηματιστεί από έσοδα αφορολόγητα προερχόμενα από τόκους αμοιβαίων κεφαλαίων και *repos* (ποσό € 69.448,78) και έσοδα από κέρδη πώλησης χρεογράφων (ποσό € 2.122,71).

...

Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι το ποσό €69.448,78 αφορά έσοδα αυτοτελώς φορολογηθέντα με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1263/21.11.1994. Πιο συγκεκριμένα η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι αφορά τόκους αμοιβαίων κεφαλαίων που έχει συνάψει με την τράπεζα στη Χρήση 1995. Από την επισκόπηση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας και των αποσπασμάτων του Βιβλίου Απογραφών –Ισολογισμού, διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω κονδύλι σχηματίστηκε στις Χρήσεις 2000 (δρχ. 11.883.322 ή € 34.874,02) και 2001 (δρχ. 11.781.351 ή € 34.574,76), δηλαδή συνολικά δρχ. 23.664.673 ή €69.448,78 . Ο έλεγχος ζήτησε επιπλέον τεκμηρίωση σχετικά με τους καταβληθέντες τόκους στο πλαίσιο της σύμβασης αμοιβαίων κεφαλαίων που επικαλείται η ελεγχόμενη.

Η ελεγχόμενη, σε δεύτερη φάση, με το υπ. αριθ. πρωτ. εισρχ./07-09-2020 έγγραφο της απέστειλε α) αντίγραφο της καρτέλας του λογαριασμού «76.01.01 Μερίσματα Μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων» για τις Χρήσεις σχηματισμού 2000 και 2001, β) την υποβληθείσα ΔΦΕ της Χρήσης 2001, γ) απόσπασμα του βιβλίου Απογραφών – Ισολογισμού με τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων για τις Χρήσεις 2000 και 2001, δ) αντίγραφο της από 01/09/2020 αίτησης χορήγησης βεβαίωσης τόκων και αποτίμησης προς την εκδότρια, ε) αντίγραφο της καρτέλας αποτίμησης του επενδυτικού προϊόντος από την

Από την επισκόπηση των προσκομισθέντων στοιχείων, σε συνδυασμό με την υφιστάμενη νομοθεσία, ο έλεγχος διαπιστώνει τα εξής:

α) σύμφωνα με την αναλυτική καρτέλα λογαριασμού λογιστικής, η ελεγχόμενη καταχώρησε στο λογαριασμό «76.01.01 Μερίσματα Μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων» λογιστικές εγγραφές συνολικής αξίας €83.525,21 (δρχ. 28.461.207) για τη Χρήση 2001 και €84.221,21 (δρχ. 28.698.380) για τη Χρήση 2000.

β) σύμφωνα με την υποβληθείσα ΔΦΕ για τη Χρήση 2001 τα εν λόγω έσοδα (δρχ. 28.461.207) κατονομάζονται ως **αφορολόγητα έσοδα**. Από το εν λόγω κονδύλι **αφορολόγητων εσόδων**, ποσό δρχ. 17.872.342 υπήχθη σε διανομή και ως εκ τούτου φορολογήθηκε με την αναγωγή του σε μικτό. Το

εναπομείναν ποσό (δρχ. 11.781.351) παρέμεινε αδιανέμητο σε λογαριασμό αποθεματικού, κατ' αντιστοιχία με το Βιβλίο Απογραφών – Ισολογισμού.

γ) σύμφωνα με την προσκομισθείσα καρτέλα της, πρόκειται για επενδυτικό προϊόν που αποτελείται από μερίδια αμοιβαίου κεφαλαίου. Από την εν λόγω καρτέλα δεν προκύπτει η απόδοση τόκων, παρά μόνο η διαχρονική αποτίμηση αυτού κατά την διενέργεια πράξεων εξαγοράς νέων ή διάθεσης υφιστάμενων μεριδίων.

δ) η επικαλούμενη από την εταιρία ΠΟΛ 1263/21.11.1994 αναφέρεται στην **αυτοτελή φορολόγηση** με συντελεστή 15%, και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του ωφελούμενου, για το εισόδημα από **τόκους αμοιβαίων κεφαλαίων.**

ε) η ΠΟΛ 1007/2014 προβλέπει σχετικά με το άρθρο 72 του ν. 4172/2013 «...**2. Τα αποθεματικά που εμπίπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν** κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο αυτό, ή που σχηματίσθηκαν με βάση αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του ν.2238/1994, καθώς και διευκρινιστικές εγκυκλίους που ρυθμίζουν θέματα φορολογικής μεταχείρισης και λογιστικής απεικόνισης των αφορολόγητων εσόδων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 καταλαμβάνουν αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί αποκλειστικά και μόνο με βάση το ν. 2238/1994 και όχι αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπτυξιακών και άλλων) ή από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα βάσει του ν. 2238/1994. ...

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεδομένων:

α) του χαρακτηρισμού του κονδυλίου €83.525,21 (δρχ. 28.461.207) στη ΔΦΕ Χρήσης 2001 ως **αφορολόγητο** κι **όχι αυτοτελώς φορολογηθέν,**

β) της μη προσκόμισης τραπεζικής βεβαίωσης σχετικά με το ύψος των πιστωτικών τόκων του επενδυτικού προϊόντος,

γ) της μη αναγραφής πιστωμένων τόκων, παρά μόνο διαφορών αποτίμησης, στην αναλυτική καρτέλα επενδυτικού προϊόντος από την

δ) του ισχυρισμού της ελεγχόμενης ότι το κονδύλι του λογαριασμού «33.13.06.01 Παρακρατημένος φόρος εισοδ. τόκων 10%» αφορά παρακρατηθέντες τόκους από καταθέσεις, και συσχετίζεται με το σχηματισθέν Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο (€135.656,06) στην ανωτέρω Β περίπτωση,

ε) της ανυπαρξίας άλλου λογαριασμού λογιστικής στο οριστικό Ισοζύγιο Χρήσης 2014 με ονοματολογία σχετική με παρακρατηθέντα φόρο επί τόκων,

ο έλεγχος κρίνει ότι η προσκομισθείσα τεκμηρίωση και οι ισχυρισμοί της εταιρίας ότι το εν λόγω κονδύλι ύψους €69.448,78 προέρχεται από τόκους αμοιβαίων κεφαλαίων αυτοτελώς φορολογηθέντες με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, είναι ανεπαρκείς.

Όσον αφορά το έτερο κονδύλι από έσοδα από κέρδη πώλησης χρεογράφων (ποσό €2.122,71), η εταιρία δεν υπέβαλε αντιρρήσεις.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του θέση για το σύνολο του λογαριασμού Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (€71.571,49).».

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος και καθ' υπέρβαση των κείμενων διατάξεων κρίνει εκ των υστέρων και μετά 20-25 χρόνια, το ορθό ή όχι του σχηματισμού των συγκεκριμένων αποθεματικών με το σκεπτικό ότι η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση τήρησης των στοιχείων αυτών λόγω του οργανωμένου λογιστηρίου. Οι χρήσεις όμως αυτές που δημιουργήθηκαν τα αποθεματικά είναι χρήσεις οριστικά περαιωμένες και παραγεγραμμένες πολύ προ του 2014 (1992-2004) και έχει παρέλθει η υποχρέωση για τήρηση αρχείου σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της νομιμότητας και της τήρησης των διαδικασιών σχηματισμού των ως άνω αποθεματικών ευρίσκονται όχι μόνο λόγω του πολυετούς της παραγραφής αλλά και λόγω αρμοδιότητας στον τακτικό έλεγχο της χρήσης που σχηματίσθηκαν (1992-2004) και όχι στον τακτικό έλεγχο της χρήσης 2014 πόσο μάλλον στον μερικό έλεγχο της χρήσης 2014 συνεπώς εσφαλμένα και παρά το νόμο προχώρησε αναρμοδίως στον έλεγχο αυτό.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα προκειμένου να τεκμηριώσει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της ως προς το περιεχόμενο των λογαριασμών αποθεματικών πέραν των στοιχείων που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου προσπάθησε να αντλήσει επιπλέον στοιχεία από την Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας όπως τις δηλώσεις των ετών 1992, 1993 και 1994 καθώς και στοιχεία από τους ελέγχους της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και συγκεκριμένα από τον έλεγχο των χρήσεων 1992-1994 από τα οποία ισχυρίζεται ότι προκύπτει ότι η προσφεύγουσα για την χρήση 1993 είχε έσοδα από τόκους 12.099.777 δρχ με παρακρατηθέντα φόρο 15% 1.814.966 δρχ (χρέωση λογαριασμού 33.13.06) και βάσει αυτού σχηματίσθηκε αφορολόγητο αποθεματικό ενώ για την χρήση 1994 είχε έσοδα από τόκους 6.263.639 δρχ με παρακρατηθέντα φόρο 15% 939.547 δρχ (χρέωση λογαριασμού 33.13.06) για τα οποία δεν σχηματίσθηκε αφορολόγητο αποθεματικό. Επίσης από την οικεία έκθεση ελέγχου αποθεματικών και τις δηλώσεις χρήσεων 1992, 1993 και 1994 αποδεικνύουν τον σχηματισμό αποθεματικών για τις εν λόγω χρήσεις.

Η ελεγκτική αρχή στην εισήγηση απόψεων ως προς τα συγκεκριμένα στοιχεία αναφέρει ότι :

«Α) Ως προς το αφορολόγητο αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο: με τα υποβληθέντα συμπληρωματικά στοιχεία της ενδικοφανούς προσφυγής **επιβεβαιώνεται ο ορθός σχηματισμός** του αποθεματικού για τη Χρήση 1993 ύψους **€35.509 (δρχ. 12.099.777)**.

Β) Ως προς τα αφορολόγητα αποθεματικά ν. 1892/1990: με τα υποβληθέντα συμπληρωματικά στοιχεία της ενδικοφανούς **προσφυγής επιβεβαιώνεται ο ορθός σχηματισμός** του αποθεματικού για τη Χρήση 1993 ύψους **€137.349 (δρχ. 46.801.550)**.».

Επειδή τα υπό κρίση αποθεματικά στα βιβλία της προσφεύγουσας και στις οικονομικές της καταστάσεις απεικονίζονται με την εξής ονοματολογία :

41.08 «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων και νόμων»

41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα»

41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο».

Με την Απόφαση ΠΟΛ 1007/2014 διευκρινίζεται ότι στις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 12 και 13 του ν.4172/2013 περί υποχρεωτικού συμψηφισμού αποθεματικών με τα φορολογικά αποτελέσματα της χρήσης εμπίπτουν τα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί αποκλειστικά και μόνο με βάση το Ν. 2238/1994 και όχι αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπτυξιακών και άλλων) ή από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα βάσει του Ν. 2238/1994. Συνεπώς για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων ή άλλων ειδικών διατάξεων νόμων συμπεριλαμβανομένων και των αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα, π.χ. τόκους καταθέσεων νομικών προσώπων.

Στην προκειμένη περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη ότι :

α) από τον τίτλο των λογαριασμών αποθεματικών, από τα βιβλία, τις οικονομικές καταστάσεις και τις φορολογικές δηλώσεις και όσα περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς το περιεχόμενο αυτών, για τους λογαριασμούς 41.08 και 41.91, διαπιστώνεται καταρχήν ότι αφορούν αντίστοιχα σε αποθεματικά επενδυτικών και αναπτυξιακών νόμων και σε αποθεματικά από έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο ενώ για τον λογαριασμό 41.90 διαπιστώνεται ότι πρόκειται για αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα,

β) από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης προκύπτει ότι ο σχηματισμός των συγκεκριμένων αποθεματικών έχει πραγματοποιηθεί σε χρήσεις προγενέστερες του υπό κρίση φορολογικού έτους **(ήτοι στις χρήσεις 1992-2004)** ενώ εντός του υπό κρίση έτους το υπόλοιπό τους δεν έχει μεταβληθεί και είναι το ίδιο όπως μεταφέρεται από την προηγούμενη χρήση 2013, ως εκ τούτου σε κάθε περίπτωση δεν συντρέχει περίπτωση σχηματισμού αυτών εντός του φορολογικού έτους 2014 ώστε ο τρόπος σχηματισμού τους να αποτελεί και αντικείμενο του υπό κρίση ελέγχου, ως απαιτείται από τις προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις ,

γ) οι εγγραφές σχηματισμού των αποθεματικών καθώς και τα σχετικά δικαιολογητικά αυτών ανάγονται σε χρήσεις των οποίων τα φορολογικά αποτελέσματα έχουν καταστεί οριστικά ενώ το μεταφερόμενο υπόλοιπο των συγκεκριμένων λογαριασμών όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα μεταφέρεται αμετάβλητο από την προηγούμενη χρήση 2013, από τον έλεγχο της οποίας δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τον τίτλο και το περιεχόμενο των τηρούμενων λογαριασμών αποθεματικών.

Ειδικότερα στο κεφάλαιο 7.12 της έκθεσης ελέγχου της χρήσης 2013 αναφέρονται τα εξής:

«7.12 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΜΕΤΑΒΟΛΗ - ΔΙΑΝΟΜΗ

Αποθεματικά

Στην ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα αποθεματικά έχουν ως ακολούθως:

Λογ.	Περιγραφή	31/12/2012 (Α)	31/12/2013 (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Β-Α)	ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ (Β-Α)
40.00	Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	2.085.000,00	2.085.000,00	0,00	-
41.02	Τακτικό αποθεματικό	239.259,61	293.465,78	54.206,17	ΑΠΟΤΕΛ/ΤΑ. ΧΡΗΣΗΣ
41.05	Έκτακτο φορολογηθέν αποθεματικό	543.206,17	543.206,17	0,00	-
41.07	Αποθεματικό αναπροσαρμογής Ν. 2065/92	395.172,00	395.172,00	0,00	-
41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδ. Διατ. Νόμων	359.650,83	359.650,83	0,00	-
41.90	Αποθεματικό από απαλ/να της φορολογίας έσοδα	71.571,49	71.571,49	0,00	-
41.91	Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδ. Τρόπο	135.656,06	135.656,06	0,00	-

Ενώ επίσης και από τον έλεγχο των χρήσεων 2008, 2009 και 2010 δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς το περιεχόμενο των αποθεματικών. Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω αποθεματικά με την σκίαση στους παρακάτω πίνακες εμφανίζονται συγκεντρωτικά σε έναν λογαριασμό. Συγκεκριμένα στο κεφάλαιο 7.12. της έκθεσης ελέγχου των χρήσεων 2008, 2009 και 2010 αναφέρονται τα εξής:

«7.12 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΜΕΤΑΒΟΛΗ - ΔΙΑΝΟΜΗ

Αποθεματικά

Στην ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα αποθεματικά έχουν ως ακολούθως:

Λογ.	Περιγραφή	31/12/2008 (Α)	31/12/2009 (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Β-Α)	ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ (Β-Α)
4000000000	Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	1.386.000	1.386.000	0,00	-
4102000000	Τακτικό αποθεματικό	174.842,87	189.780,54	14.937,67	Τ.Α. ΧΡΗΣΗΣ
4105000000	Έκτακτο φορολογηθέν αποθεματικό	543.206,17	543.206,17	0,00	-
4107000000	Αποθεματικό αναπροσαρμογής Ν. 2065/92	699.647,12	699.647,12	0,00	-
4190070000	Αποθεματικό από απαλ/να της φορολογίας έσοδα	564.755,67	566.878,38	2.122,71	Αποθ. από κέρδη πώλ. μετοχών
4204000000	Διαφορές φορολογικού ελέγχου				
4200000000	Υπόλοιπο κερδών σε νέο	311.938,39	2.216,81	-309.721,58	Διάθεση αποτ/των
4400000010	Αποζημιώσεις προσωπικού	21.707,99	21.707,99	0,00	-

Λογ.	Περιγραφή	31/12/2009 (Β)	31/12/2010 (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ-Β)	ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ (Γ-Β)
4000000000	Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	1.386.000	2.085.000	699.000	Κεφαλαιοποίηση αναπρ. Ν. 2065/92

4102000000	Τακτικό αποθεματικό	189.780,54	189.780,54	0	
4105000000	Έκτακτο φορολογηθέν αποθεματικό	543.206,17	543.206,17	0	
4107000000	Αποθεματικό αναπροσαρμογής Ν. 2065/92	699.647,12	647,12	-699.000	Κεφαλαιοποίηση αναπρ. Ν. 2065/92
4190070000	Αποθεματικό από απαλ/να της φορολογίας έσοδα	566.878,38	566.878,38	0	-
4204000000	Διαφορές φορολογικού ελέγχου		112.403,89	112.403,89	Διαφ. Φ. Ε.
4200000000	Υπόλοιπο κερδών σε νέο	2.216,81	-96.802,55	-99.019,36	Διάθεση Αποτ/των
4400000010	Αποζημιώσεις προσωπικού	21.707,99	21.707,99	0	-

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν υφίστανται επισημάνσεις ή παρατηρήσεις ως προς το ότι ο τίτλος των εν λόγω λογαριασμών δεν συνάδει με το περιεχόμενό τους.

Άλλωστε και από όσα στοιχεία προγενέστερων ελέγχων υφίστανται για τις χρήσεις αυτές και αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του υπό κρίση φορολογικού έτους, και τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει ότι δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τον τρόπο σχηματισμού των αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων και ειδικών διατάξεων.

δ)η προσφεύγουσα εταιρεία σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.2 του Π.Δ. 186/1992 δεν είναι υπόχρεη σε φύλαξη και προσκόμιση στοιχείων και δικαιολογητικών για τις χρήσεις 1992-2004, προκειμένου να τεκμηριώσει τις εγγραφές σχηματισμού των υπό κρίση αποθεματικών κατά τις εν λόγω χρήσεις,

ε)οι διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 12 και 13 του ν.4172/2013 καθώς και οι οδηγίες της Διοίκησης αναφέρονται σε κάθε περίπτωση στην φορολόγηση και στην μη τήρηση συγκεκριμένων αποθεματικών και στην διατήρηση επίσης συγκεκριμένων αποθεματικών από 01/01/2014 και όχι στον έλεγχο εκ νέου του σχηματισμού των αποθεματικών που διατηρούνται και που είχαν σχηματισθεί και ελεγχθεί ως προς το περιεχόμενό τους σε προγενέστερες χρήσεις,

Συνάγεται ότι για τα αποθεματικά 41.08 και 41.91 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 παρ.12 και 13 του ν.4172/2013 ήτοι αποτελούν αποθεματικά τα οποία διατηρούνται καθώς αφορούν σε αποθεματικά επενδυτικών και αναπτυξιακών νόμων και αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο ενώ για το αποθεματικό 41.90 όπως περιγράφεται τόσο από τον τίτλο του τηρούμενου λογαριασμού στα επίσημα βιβλία της προσφεύγουσας, όπως επισημάνθηκε και από τον νόμιμο ορκωτό ελεγκτή και όπως αναλύεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου πρόκειται για έσοδα που δεν φορολογήθηκαν βάσει του ν.2238/1994 και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 παρ.12 και 13 του ν.4172/2013 περί κατάργησης και φορολόγησης αυτών.

Κατόπιν των ανωτέρω οι τελικές λογιστικές διαφορές με την παρούσα Απόφαση έχουν ως εξής:

ΚΩΔ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΙΤΛΟΣ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΕΔ
62.07.02	Επισκευές Μηχανημάτων-τεχ.εγκατ-λ/μηχ εξοπλισμού	3.585,50	3.585,50
62.98.00	Φωτισμός (πλην φωτισμός παραγωγής)	22.667,78	22.667,78
62.98.05.01	Παροχή υπηρεσιών	10.000,00	10.000,00
63.04.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	997,56	997,56
64.06.00	Δωρεές για κοινωνικές σκοπούς	710	710
64.06.02	Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωνικές σκοπούς	2.433,96	2.433,96
64.06.98.02	Λοιπές δωρεές σε τρίτους ΜΜ	900	900
64.06.99.01	Χορηγίες διάφορες	200	200
64.98.99.99	Έξοδα διαφόρων τρίτων	4.676,04	4.676,04
66.01.03	Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων	461,57	461,57
82.00.99.02.00	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων ΦΠΑ	14.406,19	14.406,19
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	61.038,60	61.038,60

41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων και νόμων	207.650,83	0,00
41.90	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	71.571,49	71.571,49
41.91	Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	106.305,82	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΡΘΡΟ 72 Ν.4174/2013	385.528,14	71.571,49
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	446.566,74	132.610,09

γ) παρακρατηθείς φόρος-χαρτόσημο-παραβάσεις ΚΦΑΣ

Στην χρήση 2014 καταβλήθηκαν αμοιβές σε τρίτους με αποδείξεις επαγγελματικής δαπάνης και συγκεκριμένα εκδόθηκαν 168 αποδείξεις συνολικού ποσού 40.420,00 ευρώ για τις οποίες δεν έγινε παρακράτηση 20% ποσού 8.084,00 ευρώ, και δεν υποβλήθηκε δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου 3,6%. Ενώ επίσης για τις εν λόγω αποδείξεις κρίθηκε από τον έλεγχο ότι εκδόθηκαν ανακριβώς και κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του Κ.Φ.ΑΣ. καθώς σε καμία από αυτές δεν αναγράφονταν τα προβλεπόμενα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων και επιβλήθηκε το ανώτερο πρόστιμο των 30.000,00 ευρώ του άρθρου 54 παρ.2 δ του ν.4174/2013 .

Ειδικότερα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου ΦΜΥ, ΚΝΤΧ και ΚΦΑΣ αναφέρεται το εξής :

«Από τα προσκομισθέντα παραστατικά διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εξέδωσε χειρόγραφες αποδείξεις δαπανών συνολικού ύψους €40.420,00 τις οποίες καταχώρησε στον λογαριασμό «64.98.99.06 Διάφορα μικροέξοδα (Μη Φορολογ. Εκπιπτόμ.»,.. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της το εν λόγω ποσό καταβλήθηκε με μετρητά, σε φυσικά πρόσωπα που απασχολούνταν ευκαιριακά με το

αντικείμενο την φορτοεκφόρτωση των αγορασθέντων εμπορευμάτων της ελεγχόμενης στο λιμάνι της Κέρκυρας.

Επί των αποδείξεων αναγράφεται α) στην αιτιολογία «εκφορτωτικά» β) το ονοματεπώνυμο των φυσικών προσώπων, ενώ δεν φέρουν κανένα άλλο στοιχείο ταυτοποίησής τους (ΑΦΜ, ΑΔΤ, διεύθυνση κατοικίας κτλ). Επίσης οι εν λόγω αποδείξεις δεν φέρουν υπογραφή είσπραξης, στα αντίστοιχα πεδία για τον ωφελούμενο.

Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των στοιχείων που αναφέρονται στις αποδείξεις δαπανών και την αντιπαραβολή αυτών με την μισθοδοτική κατάσταση της εταιρείας για τη Χρήση 2014, δεν διαπιστώθηκε ταυτοπροσωπία με εργαζόμενους της επιχείρησης.

Επίσης, διαπιστώθηκε ότι κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, οι εν λόγω δαπάνες αναμορφώθηκαν πλήρως από την ελεγχόμενη και δεν εξέπεσαν των ακαθαρίστων εσόδων κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη έχει εκδόσει και καταχωρήσει αποδείξεις δαπανών, σύμφωνα με το αναλυτικό Ημερολόγιο κινήσεων Γενικής Λογιστικής ως εξής:

A/A	K.K	ΚΩΔ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΑΡΑΣΤ/ΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ
1197	ΠΠ	64.98.99.06	Διάφορα μικροέξοδα (Μη Φ	MM 268		270

.....

.....

					ΣΥΝΟΛΟ	€40.420,00
					ΠΛΗΘΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	168

Από την αναλυτική, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, παράθεση των πραγματικών δεδομένων διαπιστώνεται ότι οι ως άνω αμοιβές αφορούν σε εισοδήματα που αποκτούν περιστασιακά απασχολούμενοι γεγονός το οποίο δεν αμφισβητεί και η προσφεύγουσα (η ίδια αναφέρει στις απόψεις της ότι πρόκειται για συνήθεις περιστασιακές δαπάνες που αφορούν έκτακτες μικρο-εργασίες που παρέχονται από όποιον βρεθεί την δεδομένη στιγμή (καθαρισμοί, μικρο-μεταφορές, φορτο-εκφορτώσεις κλπ), η έλλειψη προγραμματισμού λόγω της φύσης των εργασιών αυτών, σε συνδυασμό με την αναγκαστική εύρεση του κάθε εύκαιρου τυχόντα ...) συνεπώς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και τις οδηγίες της Διοίκησης εμπίπτουν σαφώς στην περίπτωση β' παρ.2 άρθρου 12 του Ν.4172/2013, και επ' αυτών διενεργείται παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 60 του Ν.4172/2013 και καταβάλλονται τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 3,6%, ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τις καταλογισθείσες παραβάσεις ΚΦΑΣ, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται ανακριβής έκδοση καθώς δεν διαπιστώθηκε απόκρυψη συναλλαγής, και επικουρικώς αναφέρει ότι και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι η παράβαση που διέπραξε η επιχείρηση είναι η ελλιπής έκδοση

στοιχείων το εν λόγω προβλέπεται ως διαδικαστική παράβαση του εδαφίου η της παρ.1 του άρθρου 54 που επισείει το πρόστιμο του εδαφίου ε της παρ.2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ ήτοι 2.500,00 ευρώ.

Δεδομένου ότι :

α) η μη αναγραφή στοιχείων αντισυμβαλλομένου και κυρίως του ΑΦΜ αποτελεί βασικό στοιχείο ταυτότητας με τον οποίο επιτυγχάνεται η μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση των δεδομένων στην φορολογική διοίκηση, και η λανθασμένη αναγραφή ή μη αναγραφή αυτού αποτελεί φορολογική παράβαση με επιβολή προστίμου με σκοπό τον πειθαναγκασμό των παραβατών προκειμένου να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τον ισχύοντα Κώδικα Απεικόνισης συναλλαγών,

β) από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει προβεί σε καταβολή αμοιβών με μετρητά ανευ ΦΠΑ, σε φυσικά πρόσωπα τα οποία απασχολούνταν ευκαιριακά με το αντικείμενο την φορτοεκφόρτωση στο λιμάνι της Κέρκυρας των αγορασθέντων εμπορευμάτων της, μέσω έκδοσης 168 χειρόγραφων αποδείξεων δαπάνης συνολικού ποσού **40.420,00 ευρώ**, και σε κάθε μία από τις οποίες αναγράφεται : α) στην αιτιολογία «εκφορτωτικά» β) το ονοματεπώνυμο των φυσικών προσώπων ενώ δεν αναφέρεται κανένα άλλο στοιχείο ταυτοποίησης (ΑΦΜ, ΑΔΤ, διεύθυνση κατοικίας) και επίσης οι αποδείξεις δεν φέρουν υπογραφή είσπραξης στα αντίστοιχα πεδία,

γ) οι εν λόγω δαπάνες ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου αναμορφώθηκαν πλήρως από την προσφεύγουσα εταιρεία και δεν εξέπεσαν των ακαθαρίστων εσόδων κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών,

δ) ενώ για τις αμοιβές αυτές, οι οποίες δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο ως προς την καταβολή τους καταλογίσθηκε από τον έλεγχο ο αναλογών παρακρατηθείς φόρος μισθωτών υπηρεσιών και τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου,

ε) Από τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι για τις εν λόγω συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα ανωτέρω ελλιπή ως προς τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου φορολογικά παραστατικά έχουν καταλογισθεί οι φορολογικές συνέπειες και υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές (ΠΟΛ 1252/2015 ΠΑΡ.η παραδείγμα 4),

στ) η μη αναγραφή ΑΦΜ στα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο διαδικαστικών παραβάσεων και κυρώσεων μπορεί να αποτελέσει διαδικαστική παράβαση διότι :

-μπορεί να επιφέρει ανακρίβεια κατά την υποβολή δήλωσης καταστάσεων πελατών προμηθευτών (εσόδων-εξόδων)

-μπορεί να συνεπάγεται την μη τήρηση των λογιστικών στοιχείων και αρχείων σύμφωνα με το Κ.Φ.Α.Σ. καθώς δεν αναγράφονται τα απαιτούμενα στοιχεία κάθε συναλλαγής,

-μπορεί να συνεπάγεται την ανακριβή έκδοση επαγγελματικού στοιχείου

Οι πρώτες δύο παραβάσεις στο ισχύον νομοθετικό πλαίσιο αντιμετωπίζονται ως γενικές παραβάσεις πλην της τελευταίας στην οποία επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε μία περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικού στοιχείου με ανώτερο ποσό τις 30.000,00 ευρώ. Επισημαίνεται ότι με μεταγενέστερη τροποποίηση του νομοθετικού πλαισίου (ΠΟΛ 1026/2018) σε κάθε περίπτωση εντοπισμού παραβάσεων που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., αντιμετωπίζεται ως γενική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο 500 ευρώ εάν τηρούνται απλογραφικά βιβλία ή 1.000 ευρώ εάν τηρούνται διπλογραφικά βιβλία και το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων,

Η μη αναγραφή του ΑΦΜ και λοιπών στοιχείων προσώπων τα οποία εν προκειμένω ως αναφέρθηκε απασχολούνταν ευκαιριακά αποτελεί σε κάθε περίπτωση παράβαση των σχετικών διατάξεων του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.. Ωστόσο λόγω του γεγονότος ότι αφενός δεν υφίσταται από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας απόκρυψη συναλλαγής και θέμα φοροδιαφυγής και αφετέρου η μη αναγραφή και τα ελλιπή στοιχεία των συγκεκριμένων παραστατικών έχουν επιφέρει ως αναφέρθηκε επίσης τις σχετικές φορολογικές συνέπειες στην προσφεύγουσα εταιρεία (ως προς την φορολογία εισοδήματος, τον Φ.Μ.Υ. και τα τέλη χαρτοσήμου), δεν μπορεί βάσει των συγκεκριμένων πραγματικών δεδομένων της υπόθεσης να κριθεί αυτοτελής παράβαση ανακριβούς έκδοσης με την επιβολή του ανώτερου προστίμου της διαδικαστικής παράβασης του άρθρου 54 παρ.2δ του Κ.Φ.Δ. συνολικού ποσού **30.000 ευρώ**. Με βάση το ισχύον στην περίπτωση πλαίσιο κυρώσεων και λόγω ύπαρξης σημαντικού αριθμού περιπτώσεων έκδοσης παραστατικών με ελλιπή στοιχεία αντισυμβαλλομένου, κρίνεται με την παρούσα Απόφαση ότι υφίσταται μια γενική διαδικαστική παράβαση λόγω μη τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα και κρίνεται ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1^η του Κ.Φ.Δ. που επισύρουν το πρόστιμο της παρ.2 περ.ε του ιδίου άρθρου .

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 58 του ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με την παρ.2 του άρθρου 35 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) και σύμφωνα με την παρ.30 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου ισχύει για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος, ορίζεται το εξής:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Ως τούτου οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί διαφορετικού τρόπου υπολογισμού της διαφοράς του φόρου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/11/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «....., και διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ**ως εξής :

α) την μερική αποδοχή της προσφυγής και την τροποποίηση της υπ'αριθμ...../22.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της **υπ'αριθμ...../22.09.2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

β) την απόρριψη της προσφυγής και την επικύρωση της υπ'αριθμ...../22.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα φορολογικού έτους 2014, και της **υπ'αριθμ...../22.09.2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Φορολογία εισοδήματος

Φορολογική αναμόρφωση Λογαριασμού "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
	(1)	(2)	(3)	(3)-(1)
Φορολογικά κέρδη χρήσης	824.248,51	824.248,51	824.248,51	0,00
Φορολογική ζημιά χρήσης				
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται				

1. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνεις	149.570,23	210.608,83	210.608,83	61.038,60
2. Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ.12 και 13 άρθρου 72 του ν.4172/2013)	0	385.528,14	71.571,49	71.571,49
Σύνολο κερδών	973.818,74	1.420.385,48	1.106.428,83	132.610,09
Κέρδη φορολογικού έτους	973.818,74	1.420.385,48	1.106.428,83	132.610,09
Ζημιά φορολογικού έτους				
Κέρδη	973.818,74	1.420.385,48	1.106.428,83	132.610,09
Ζημιά				
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων				
Κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση	973.818,74	1.420.385,48	1.106.428,83	132.610,09
Ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση				
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΤΕΛΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικά κέρδη	973.818,74	1.420.385,48	1.106.428,83	132.610,09
α. Φόρος που αναλογεί 26%	253.192,87	369.300,22	287.671,50	34.478,62
ζ. Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	253.192,87	369.300,22	287.671,50	34.478,62
η. Μείον φόρος προκαταβλήθηκε	335.470,60	335.470,60	335.470,60	0,00
θ. Μείον φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	10.304,60	10.304,60	10.304,60	0,00
ιζ. Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	-92.582,33		-58.103,70	34.478,62
ιη. Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		23.525,02		0,00
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ				0,00
ιθ. Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	242.888,27	242.888,27	242.888,27	0,00
(κ) Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	5.612,21	5.612,21	5.612,21	0,00
(κα) Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.122,44	1.122,44	1.122,44	0,00
(κγ) Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 του ν.3986/2011	12.050,00	12.050,00	12.050,00	0,00
(κδ) άθροισμα	261.672,92	261.672,92	261.672,92	0,00
(κε) Χρεωστικό ποσό	169.090,59	285.197,94	203.569,22	34.478,62
(κστ) Πιστωτικό ποσό				
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	169.090,59	285.197,94	203.569,22	34.478,62
Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ				
(κη) Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης 25%		34.832,21	8.619,66	8.619,66
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	169.090,59	320.030,15	212.188,87	43.098,28

(Κατόπιν τροποποίησης της υπ' αριθμ. /22.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014)

Παρακρατούμενοι φόροι

Διαφορά Φ.Μ.Υ.	8.084,00
Πρόστιμο του άρθρου 59 του ν.4174/2013	4.042,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	12.126,00

(ως υπ'αριθμ.//22.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα φορολογικού έτους 2014) και της υπ'αριθμ.//22.09.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014.

Τέλη χαρτοσήμου

Διαφορά Τελών Χαρτοσήμου	1.212,60
Διαφορά ΟΓΑ Χαρτοσήμου	242,52
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 τελών χαρτοσήμου	606,30
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ΟΓΑ χαρτοσήμου	121,26
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	2.182,68

(ως η υπ'αριθμ.//22.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2014.

Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 54 ΠΑΡ.2ετου ΚΦΔ λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1η του ΚΦΔ και του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. **2.500,00 ευρώ**
(Κατόπιν τροποποίησης της υπ'αριθμ.//22.09.2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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