



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 23/3/2021

Αριθμός απόφασης: 1009

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 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. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Το άρθρο έκτο, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 21/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.:, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ:

α. της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 30.5.2013-31.12.2014 (οικ. έτους 2015), με την οποία επεβλήθη σε

βάρος της κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 3.847,09 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 2.190,53 €, ήτοι σύνολο 6.037,62€.

β. της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 1.032,40 €.

γ. της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016 με την οποία επεβλήθη σε βάρος της κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 475,12€.

δ. της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. έτους 2015 με την οποία επεβλήθη σε βάρος της κύριος φόρος ποσού 112,39 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Α ποσού € 11,24, ήτοι σύνολο 123,63€.

ε. της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορ. έτους 2019, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της πρόστιμο 500,00€.

στ. της υπ' αριθ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 ΚΦΔ διαχειριστικής περιόδου 30.5.2013-31.12.2014 (οικ. έτους 2015), με την οποία επεβλήθη σε βάρος της πρόστιμο 20.000,00€ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκαν τα πιο κάτω:

-Ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών στη φορολογία εισοδήματος έγινε με λογιστικό τρόπο, με την προσθήκη στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη λογιστικών διαφορών, που ανά έτος ανέρχονται σε:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	30/05/2013- 31/12/2014	01/01/2015- 31/12/2015	01/01/2016- 31/12/2016
	(€)	(€)	(€)
61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	5.451,67	0,00	0,00
62. Παροχές τρίτων	0,00	0,00	0,00
63. Φόροι - τέλη	0,00	0,00	0,00
64. Διάφορα έξοδα	838,57	3.560,00	0,00
65. Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00	0,00	0,00
66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	0,00	0,00	1.638,33
Διαφορές στην τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών	8.506,28	0,00	0,00
Σύνολον λογιστικών διαφορών ελέγχου	14.796,52	3.560,00	1.638,33

-Στην προσφεύγουσα επεβλήθη πρόστιμο 20.000,00 ευρώ που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 56 παρ.3 του ΚΦΔ, για μη προσκόμιση στον έλεγχο του φακέλου τεκμηρίωσης συναλλαγών, μετά την αριθ. πρωτ...../2019 πρόσκληση.
-Επίσης για την ίδια παράβαση επεβλήθη πρόστιμο 500,00 ευρώ που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1δ και 2δ του ΚΦΔ.

Με την από 21/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος

Ως προς το επιβληθέν, με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 56/Ν.4174/2013, ύψους 20.000,00€.

<<Με βάση το πραγματικό της υπόθεσης, ουδείς λόγος για ενδοομιλικές συναλλαγές δύναται να γίνει, δεδομένου ότι ουδέποτε συνυπήρξαν ενεργά και ταυτόχρονα οι δύο αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου επιχειρήσεις, καθ' όσον η εταιρεία «.....» πώλησε εμπορεύματα στην εταιρεία μας στα τέλη του έτους 2013 και, αμέσως μετά την μεταβίβαση των εμπορευμάτων(27/12/2013), διέκοψε την δραστηριότητά της. Ουσιαστικά, πρόκειται περί εν τοις πράγμασι διαδοχής της μίας εταιρείας από την άλλη, άλλως για οιονεί μετατροπή/μετασχηματισμό της ομόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη.

Σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς, η προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης ανάγεται στο έτος 2013, όταν έλαβαν χώρα οι εν λόγω συναλλαγές, το δε σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου, παραγράφηκε την 31.12.2019, ενώ το γεγονός ότι υφίσταται εν προκειμένω υπερδωδεκάμηνη χρήση είναι νομικώς αδιάφορο και μη συσχετιζόμενο με την προθεσμία υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθ' όσον η υποχρέωση για την τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης ανάγεται σε παραγραμμένη χρήση, ήτοι την χρήση 2013>>.

2ος Λόγος

Ως προς τις Λογιστικές Διαφορές

A. χρήση 30/5/2013-31/12/2014

-Για τη λογιστική διαφορά, ποσού 8.506,28€, που αφορά τις φερόμενες ως ενδοομιλικές συναλλαγές μας, παραπέμπουμε στον πρώτο λόγο της παρούσης.

-Για τη λογιστική διαφορά, ποσού 5.451,67€, που αφορά στο υπ' αριθ...../2014 τιμολόγιο, μόνωση ταράτσας, επισημαίνουμε ότι εσφαλμένα ο έλεγχος υπέλαβε τις εν λόγω εργασίες, ως αναφερόμενες σε προσθήκες/βελτιώσεις του μισθωμένου κτιρίου και θεώρησε ότι θα έπρεπε να εκπέσουν αναλογικά με τα υπολειπόμενα έτη έως τη λήξη της μίσθωσης.

- Για τη λογιστική διαφορά, ποσού 838,57€, η οποία αναλύεται σε:
- Λογιστική Διαφορά 560,57€ (Λογ.64.02.06.0099)
- Λογιστική Διαφορά 278€ (Λογ.64.08.99.000)

Μη νόμιμα δεν έγινε δεκτή η έκπτωση δαπανών υποδοχής και φιλοξενίας και υλικών άμεσης ανάλωσης, και σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν έγιναν για τους σκοπούς της επιχείρησης.

B. Φορολογικό έτος 2015

Για τη Λογιστική Διαφορά 3.560,00 € - Χορηγία (Λογ. 64.06.08.0000)

Ως γνωστόν, η παροχή δωρεών και χορηγιών από τις επιχειρήσεις συμβάλλει στη βελτίωση του εταιρικού κοινωνικού προφίλ τους. Προσκομίσθηκαν τα δικαιολογητικά για τις εν λόγω δαπάνες (σχετ. φάκελος Σ7), δια των οποίων παρέχεται πλήρης απόδειξη για το γεγονός ότι η συγκεκριμένη δαπάνη πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης και στο πλαίσιο της επίδειξης της δέουσας κοινωνικής ευθύνης. Προσκομίζεται, μεταξύ άλλων, η βεβαίωση, στην οποία βεβαιώνεται η συγκεκριμένη συναλλαγή, προκειμένου να ενισχυθεί η παιδική και εφηβική ομάδα Η χορηγία αυτή αποτελεί πράξη πολιτισμού, σύμφωνη με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, ήτοι έκφανση της πολιτιστικής δραστηριότητας και της κοινωνικής μας ευθύνης, δια της οποίας ενισχύονται τα παιδικά και εφηβικά τμήματα και θεωρούμε ότι είναι επιβεβλημένη η διαγραφή της εν λόγω λογιστικής διαφοράς.

-Η προσφεύγουσα κατέθεσε το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/08-1-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκομίζοντας, α) αντίγραφο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών που υπέβαλλε στις 30/4/2015 στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και β) αντίγραφο αποδεικτικού υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών στο TaxisNet από το οποίο προκύπτει ότι η υποβολή δεν έγινε αποδεκτή διότι προέκυψε μη έγκυρος ΚΑΔ για την συνδεδεμένη εταιρεία με ΑΦΜ («.....») και υποστηρίζει ότι η κρίση του ελέγχου περί μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης συναλλαγών και της μη τήρησης των ίσων αποστάσεων τυγχάνουν αβάσιμες.

Επί της από 21/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.Ως προς το επιβληθέν, με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, άρθρου 56/Ν.4174/2013, ύψους 20.000,00€ & τη λογιστική διαφορά, ποσού 8.506,28€, που αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 ΚΦΔ:

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.

Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

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 ανά φορολογικό έτος 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 ανά φορολογικό έτος 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.

Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως επίσης απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 4308/2014 (Α' 251), καθώς επίσης και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 ΚΦΔ:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους "εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ΚΕΜΕΕΠ, η προσφεύγουσα κατά την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική/φορολογική περίοδο 30.05.2013/31.12.2014 και συγκεκριμένα την περίοδο

01.08.2013 έως 31.11.2013, διενήργησε συναλλαγές με συνδεδεμένη, κατά την παρ. 3 του άρθρου 39 του Ν.2238/1994 (λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δυο επιχειρήσεων), ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «.....». Οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν αγορές εμπορευμάτων-καπνικών προϊόντων από την ως άνω ΟΕ, καθαρής αξίας ποσού 322.485,06€ η οποία επιχείρηση στις 27/12/2013 έκανε διακοπή των εργασιών της.

Από τον έλεγχο, προσδιορίστηκε λογιστική διαφορά για υπεριμολόγηση, που προέκυψε από την σύγκριση των τιμών αγοράς των ιδίων εμπορευμάτων που αγοράστηκαν από τρίτες μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σε σύγκριση με τις τιμές αγοράς από τη συνδεδεμένη εταιρεία «.....», ποσού 8.506,28€.

Η εν λόγω συναλλαγές, αποτελούν και τις μοναδικές αγορές εμπορευμάτων της περιόδου 30/5/2013 έως 31/12/2014 που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39Α ν.2238/94 και του άρθρου 21 ΚΦΔ.

Για το ίδιο χρονικό διάστημα το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων(καπνοβιομηχανικών προϊόντων)της προσφεύγουσας ανέρχεται σε 102.325.918,00 ευρώ, το δε ποσοστό των αγορών από την ΟΕ είναι 0,32% επί του συνόλου.

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε εμπρόθεσμα στις 30/4/2015 ιδιοχέρως στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ αντίγραφο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, λόγω του ότι η υποβολή του πίνακα αυτού στο TaxisNet δεν έγινε αποδεκτή, διότι προέκυψε μη έγκυρος ΚΑΔ για την συνδεδεμένη εταιρεία με ΑΦΜ (.....), προφανώς λόγω της διακοπής εργασιών της.

Στον εν λόγω πίνακα, αναφέρονται οι συνδεδεμένες στην Ελλάδα, στην Ε.Ε/Ε.Ο.Χ , σε χώρες εκτός Ε.Ε/Ε.Ο.Χ με τις οποίες υπάρχει ή δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ και προκύπτει η ύπαρξη μιας (1) μόνο συνδεδεμένης επιχείρησης της «.....».

Από τον ίδιο πίνακα προκύπτει ο κατάλογος των ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση, που στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι, η αγορά εμπορευμάτων αξίας 322.485,06 ευρώ και παγίων στοιχείων αξίας 5.090,00 ευρώ από την ως άνω ΟΕ. Στο κεφάλαιο γνωστοποιήσεις του πίνακα, αναφέρεται, α) ότι έχει καταρτιστεί φάκελος τεκμηρίωσης σύμφωνα με το άρθρο 39Α του ν.2238/94, για τις συναλλαγές που αναφέρονται πιο πάνω, β) ότι δεν υπάρχει απόφαση προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (ΑΡΑ) για κάποιες από αυτές και γ) ότι υπάρχει τεκμηριωμένο υλικό ως προς τα συμπληρωμένα πεδία του πίνακα.

Επειδή, ο έλεγχος, διαπίστωσε τη λογιστική διαφορά ποσού 8.506,28€ από τις ενδοομιλικές συναλλαγές, συγκρίνοντας τιμές αγοράς εμπορευμάτων καπνοβιομηχανικών προϊόντων από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις με αυτές από την ΟΕ, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι ορισμένα είδη, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην έκθεση φορ. εισοδήματος, αγοράστηκαν από την ΟΕ σε υψηλότερες τιμές, δηλ. διαπιστώθηκε υπεριμολόγηση, χωρίς να ενεργήσει άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπουν οι σχετικές ΠΟΛ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και άρα, δεν θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως τεκμηρίωση η χρήση μιας από τις καθιερωμένες παραδοσιακές ή μη παραδοσιακές μεθόδους που προτείνουν οι οδηγίες του ΟΟΣΑ, καθόσον η μοναδική ενδοομιλική συναλλαγή ήταν αυτή με την συγγενή ΟΕ με έδρα το εσωτερικό της χώρας, η οποία διενεργήθηκε λόγω επικείμενης διακοπής των εργασιών της ΟΕ και κατά συνέπεια πώλησης των αποθεμάτων της στην προσφεύγουσα ΑΕ.

Επειδή, για την ίδια παράλειψη της μη προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης συναλλαγών επεβλήθη με την αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 πρόστιμο 500,00 ευρώ.

Επειδή, στις κρινόμενες συναλλαγές που αφορούν είδη γνωστής τιμής από την εγχώρια αγορά, σε μια μόνο περίπτωση από συνδεδεμένη επιχείρηση λόγω διακοπής λειτουργίας αυτής, ο έλεγχος της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι απόλυτα ευχερής, με την απλή σύγκριση των τιμών αγοράς των ιδίων ειδών από τρίτες επιχειρήσεις με αυτές που τιμολογήθηκαν από την συνδεδεμένη, χωρίς να απαιτείται καμιά άλλη ελεγκτική επαλήθευση (όπως ανάλυση λειτουργιών, έρευνα στη βάση δεδομένων, επιλογή συγκρίσιμου δείγματος επιχειρήσεων κλπ), κρίνουμε ότι οι ανάγκες τεκμηρίωσης τιμών της συγκεκριμένης συναλλαγής καλύπτεται πλήρως αν στα εκδοθέντα τιμολόγια αναγράφονται αναλυτικά τα πωληθέντα είδη κατά ποσότητα και αξία, κάτι που συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή, εκ των πραγματικών περιστατικών, όπως προαναφέρθηκαν πιο πάνω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επί του προστίμου του άρθρου 56 ΚΦΔ ποσού 20.000,00 ευρώ γίνονται αποδεκτοί και η οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4174/2013 με αριθ..... πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, ορθά από τον έλεγχο προσδιορίστηκε λογιστική διαφορά ποσού 8.506,28€, προερχόμενη από τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την συνδεδεμένη επιχείρηση «.....», οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που προβάλλονται για τη λογιστική αυτή διαφορά απορρίπτονται.

Επειδή, η διαχειριστική/φορολογική περίοδος της προσφεύγουσας είναι από 30/5/2013 έως 31/12/2014, η ημερομηνία υποβολής δήλωσης εισοδήματος είναι εντός του έτους 2015 (υποβλήθηκε η με αρ. /2015), ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται την 31.12.2020 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος για παραγραφή απορρίπτεται.

2.Επί της λογιστικής διαφοράς ποσού 5.451,67€

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 ν.4172/2013:

.....
4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

.....
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης) με συντελεστή 4%

.....
7.Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές τις λογιστικής όπως καταγράφονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ.1123/1980) στην παρ 2.2.101 ορίζεται ότι:

«3. Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιησεώς του».

«Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη».

Επειδή, η αξία του ΤΠΥ/2014, που αφορά Ελαστωμερές πέρασμα ταράτσας 800 τ.μ. και πέρασμα δυο γραφείων, θεωρείται βελτίωση παγίου και είναι μεγαλύτερη του ποσού 1.500 € που ορίζεται στην παρ. 7 του άρθρου 24 του Ν. 4172/13, το φορολογικό στοιχείο θα έπρεπε να καταχωρηθεί στα πάγια περιουσιακά στοιχεία και στο μητρώο παγίων της προσφεύγουσας και να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε το εν λόγω στοιχείο ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη.

3. Επί των λογιστικών διαφορών, α) ποσού 838,57€ (λογ.64.02.06.0099 ποσού 560,57 € και λογ.64.08.99.000 ποσού 278,00€), διαχειριστικής περιόδου 30/5/2013-31/12/2014 και β) ποσού 3.560,00 € Λογ. 64.06.08.0000 φορολογικού έτους 2015

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/13 <<Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες>>:

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/13 <<Μη εκπιπτόμενες δαπάνες>>:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

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

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- 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,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- 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,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων 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,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους μέλους.
- 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, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1113/2015, με ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), ορίστηκαν τα εξής:

Γενικά

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

- α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές

δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

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

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

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο

καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

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

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

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

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

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

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, 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, για τις δαπάνες υποδοχής, φιλοξενίας και υλικών άμεσης ανάλωσης ποσού 838,57€, διαχειριστικής περιόδου 30/5/2013-31/12/2014, η κρίση του ελέγχου ως μη παραγωγικές λόγω προσωπικής χρήσης με γενική και αόριστη αναφορά, όπως αναφέρεται και στην έκθεση απόψεων, <<δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί αν έγιναν για τους σκοπούς της επιχείρησης ή από ελευθεριότητα>>, δεν δύναται να αποτελέσει αιτιολογία επαρκή και ικανή ούτως ώστε να στοιχειοθετήσει την απόρριψη αυτών. Εξ άλλου, αφενός ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που προβλέπει η περ. ιβ του άρθρου 23 ν.4172/13 και αφετέρου με βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 ν.4172/13 αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά και ως εκ τούτου πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή, για τις δαπάνες ποσού 3.560,00 του λογ. 64.06.08.0000 φορολογικού έτους 2015 που αφορούν χορηγία στο ερασιτεχνικό τμήμα παιδικής και εφηβικής ομάδας, από τα προσκομισθέντα στοιχεία, κρίνουμε ότι αυτή επειδή πληροί αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22, της ΠΟΛ 1113/2015 και δεν ανήκει στον περιοριστικό κατάλογο μη εκπιπτόμενων του άρθρου 23, δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΈΣ ΔΙΑΦΟΡΈΣ ΠΟΥ ΔΙΑΓΡΑΦΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

1. Διαχειριστικό έτος 30/5/2013 - 31/12/2014: 838,57€
2. Φορολογικό έτος 2015: 3.560,00€

ΛΟΓΙΣΤΙΚΈΣ ΔΙΑΦΟΡΈΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΜΕΝΟΥΝ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

1. Διαχειριστικό έτος 30/5/2013 - 31/12/2014: 13.957,95€
2. Φορολογικό έτος 2015: 0,00€
3. Φορολογικό έτος 2016: 1.638,33€ (ως έλεγχος)

Επειδή, για τις διαφορές στη φορολογία ΦΠΑ δεν προβάλλεται κανένας λόγος με την ενδικοφανή προσφυγή

Αποφασίζουμε

Την **μερική** αποδοχή της από 21/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.:..... και συγκεκριμένα:

α. την ακύρωση της αριθ. /2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν.4174/2013

β. την τροποποίηση των αριθ. & /2020 οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και

γ. την επικύρωση των αριθ., & /2020 οριστικών πράξεων

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

Α.ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΟ ΕΤΟΣ 30.5.2013 - 31.12.2014

1.ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

			Π Ο Σ Α €		
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ			Δηλωθέντα	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1.	Ποσό φορολογητέου εισοδήματος ή ζημιάς		832.810,42	846.768,37	13.957,95
2.	Φόρος που αναλογεί προς	26%	216.530,71	220.159,78	3.629,07
3.	Συμπληρωματικός φόρος	3%	0,00	0,00	
	άθροισμα		216.530,71	220.159,78	
4.	Μείον: Προκαταβληθέντα ή προεισπραχθέντα			0,00	
α.	Φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε	- €		0,00	
β.	Φόρος εισοδ/τος που παρακρατήθηκε	145,62 €		145,62	
γ.	Φόρος αλλοδαπής			0,00	
	ΣΥΝΟΛΟ		145,62	145,62	
	Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ή	216.385,09	220.014,16	
		Πιστωτικό	0,00	0,00	
5.	Τέλη Χαρτ/μου ακινήτων		0,00	0,00	
6.	Πρόσθετο ποσοστό φόρου λόγω ανακρίβειας στη διαφορά			0,00	
7.	Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	
	Σύνολο		217.385,09	221.014,16	
8.	Προκαταβολή φόρου έναντι εισοδήματος		54.610,52	54.610,52	
9.	ΟΓΑ φόρου 15% επί του φόρου που αναλογεί			0,00	
10.	ΟΓΑ Χαρτ/μου 20 % επί χαρτ/μου φόρου που αναλογεί		0,00	0,00	
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		271.995,61	275.624,68	3.629,07

2. Πρόστιμο άρθρου 56 ν.4174/2013: ΜΗΔΕΝ**Β.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2015****1.ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:**

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1.032,40	0,00

2.ΦΠΑ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
123,63	123,63

Γ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2016

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
465,12	465,12

Δ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019:ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΚΦΔ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
500,00	500,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.