



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 26.03.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1114

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 2017/23.10.2020 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 από 30.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στην οδός αρ., κατά: **1)** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2014 – 30.06.2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2015 – 30.06.2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **3)** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2016 – 30.06.2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **4)** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **5)** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **6)** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις

Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., 7) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 30.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2014 – 30.06.2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 16.628,62 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 1.662,86 € ήτοι συνολικό ποσό **18.291,48 €**.

2) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2015 – 30.06.2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 7.521,88 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 3.760,94 € ήτοι συνολικό ποσό **11.282,82 €**.

3) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2016 – 30.06.2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 6.346,47 € και συνολικό ποσό **6.346,47 €**.

4) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος αμοιβών αλλοδαπών επιχειρήσεων & οργανισμών ποσού 34.190,33 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 17.095,17 € ήτοι συνολικό ποσό **51.285,50 €**.

5) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος αμοιβών αλλοδαπών επιχειρήσεων & οργανισμών ποσού 76.113,60 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 38.056,80 € ήτοι συνολικό ποσό **114.170,40 €**.

6) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος αμοιβών αλλοδαπών επιχειρήσεων & οργανισμών ποσού 2.968,06 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 1.484,03 € ήτοι συνολικό ποσό **4.452,09 €**.

7) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος αμοιβών αλλοδαπών επιχειρήσεων & οργανισμών ποσού 118.289,73 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 59.144,87€ ήτοι συνολικό ποσό **177.434,60 €**.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων, που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατόπιν της υπ' αρ.

...../2019 εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των άρθρων 23 έως 25 και 72 Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015
Η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν 3842/2010, 26 Ν 4174/2013 με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“Α. ΧΡΟΝΙΚΗ ΑΝΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ

1. Κατά χρόνο αναρμοδιότητα των ελεγκτικών οργάνων για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παρόδου τικ αποκλειστικής εκ του νόμου, προθεσμίας ενός (1) μηνός.

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των κανόνων περί εκπαισμοτήτας δαπανών - Λογιστικές διαφορές

- Επί των δήθεν λογιστικών διαφορών για έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας καθώς και για έξοδα προβολής και διαφήμισης
- Επί των δήθεν λογιστικών διαφορών για δωρεές χρηματικών ποσών
- Επί των δήθεν λογιστικών διαφορών για αγορά βιβλίων
- Επί των δήθεν λογιστικών διαφορών για φόρο που καταβλήθηκε από την στην Κίνα
- Επί των δήθεν λογιστικών διαφορών για αμοιβές εξωτερικού

3. Εσφαλμένος υπολογισμός των προστίμων

Γ. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΓΙΑ ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

4. Πλάνη περί τα πράγματα και εσφαλμένη κρίση αναφορικά με τη φορολογική κατοικία της (επικουρικώς)

5. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου ως προς την κρίση ότι οι καταβαλλόμενες αμοιβές εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων λόγω δήθεν μεταφοράς τεχνογνωσίας

6. Εσφαλμένος επαναχαρακτηρισμός των υπό κρίση συμβάσεων και συναλλαγών

7. Εσφαλμένος συντελεστής παρακράτησης φόρου”.

Η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε τα κάτωθι έγγραφα:

1. Αλληλογραφία με την σχετικά με την «μικτοποίηση» της αμοιβής της καθώς και τα σχετικά τιμολόγια.
2. Αλληλογραφία με την καθώς και τα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια.
3. Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας της για το φορολογικό έτος 2014.
4. Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας της για το φορολογικό έτος 2015.
5. Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας της για το φορολογικό έτος 2016.
6. Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας της για το φορολογικό έτος 2017.
7. Πιστοποιητικό των Ολλανδικών Φορολογικών Αρχών.
8. Την από 19 Μαρτίου 2004 Σύμβαση Μέλους (Membership Agreement) μεταξύ της Εταιρείας μας και της
9. Τις από 30 Απριλίου 2004 και από 19 Μαρτίου 2007 Συμβάσεις Παροχής Υπηρεσιών (Service Agreements) μεταξύ της ελεγχόμενης και της
10. Στοιχεία και έγγραφα που είχε προσκομίσει σε ηλεκτρονική μορφή κατά τη διάρκεια του ελέγχου σχετικά με τα εξής: διαχείριση κινδύνων και επιτροπή αξιολόγησης κινδύνων, εσωτερικός έλεγχος, θέματα ελεγκτικής και λογιστικής φύσης ενημέρωσης πελατών, θέματα προσωπικού και εκπαίδευσης (λόγω του εξαιρετικά μεγάλου όγκου, τα αρχεία προσκομίζονται σε ηλεκτρονική μορφή).
11. Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) Ελλάδας - Ελβετικής Ομοσπονδίας.

12. Σχόλια του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης.
13. Γενικοί Όροι Συναλλαγής (General Terms of Business) που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος όλων των συμβάσεων παροχής υπηρεσιών που συνάπτουμε.

Επειδή, στις 15.02.2021 στείλαμε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/15.02.2021 έγγραφό μας, για «Αίτημα παροχής στοιχείων – Κλήση σε ακρόαση», σχετικά για διευκρινήσεις ως προς τους προηγούμενους ελέγχους, και προσκόμιση πιστοποιητικών φορολογικής κατοικίας σχετικά με την επιχείρηση

Επί της ως άνω κλήσης προς ακρόαση, και σύμφωνα με το αρ. /2021 “ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΑΚΡΟΑΣΗΣ”, ο αντίκλητος-αντιπρόσωπος κ., ανέπτυξε προφορικά τα επιχειρήματα της προσφεύγουσας, και ταυτόχρονα με την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/25.02.2021 αίτησή της υπέβαλε τα αιτηθέντα δικαιολογητικά.

“Α. ΧΡΟΝΙΚΗ ΑΝΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ

1. Κατά χρόνο αναρμοδιότητα των ελεγκτικών οργάνων για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παρόδου τικ αποκλειστικής εκ του νόμου, προθεσμίας ενός (1) μηνός.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: “..... στις 30/06/2020 υποβάλαμε τις αντίθετες απόψεις μας επί των διαπιστώσεων του Ελέγχου με το υπ’ αριθμ. /2020 υπόμνημά μας. Ωστόσο, άπασες οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι δυσμενείς καταλογιστικές πράξεις και εκδόθηκαν από τα ελεγκτικά όργανα στις **18/08/2020** (όπως ρητώς αναγράφεται στο σώμα αυτών), ήτοι μετά το πέρας της αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από την υποβολή των απόψεών μας και κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 Ν.2690/1999. Συνεπώς, όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, καθόσον τα ελεγκτικά όργανα που τις εξέδωσαν **είχαν απωλέσει το δικαίωμα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογισμού, άλλως την κατά χρόνο αρμοδιότητά τους**”.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος από την προθεσμία του ενός μηνός που ορίζει η παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013. Περαιτέρω, εφόσον στο προαναφερόμενο άρθρο δεν υπάρχει ποινή ακυρότητας, ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους των προσβαλλόμενων πράξεων. Άλλωστε, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ότι προξενήθηκε σε εκείνον βλάβη καθ’ οιονδήποτε τρόπο λόγω της καθυστέρησης αυτής. Συνεπώς, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά τις πράξεις ακυρωτές και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των κανόνων περί εκπαισιμότητας δαπανών - Λογιστικές διαφορές

Οι διαφορές φόρου των υπό κρίση φορολογικών ετών 01.07.2014-30.06.2015, 01.07.2015-30.06.2016 και 01.07.2016-30.06.2017 προέκυψαν διότι, μετά τον γενόμενο έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος	01/07/2014 - 30/06/2015	01/07/2015 – 30/06/2016	01/07/2016 – 30/06/2017
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	120,00	0	0
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)	0	0	950,00
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	0	0	0
Φόροι – Τέλη (Λ. 63)	7.672,16	943,00	0
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	18.164,07	24.936,16	17.734,42
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	0	58,33	0
Προβλέψεις εκμετάλλευσης (Λ. 68)	0	0	2.860,98
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81)	0	0	338,74
Λοιπές Λογιστικές Διαφορές (Λ. 73.05)	38.000,00	0	0
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	63.956,23	25.937,49	21.884,14

οι οποίες αναλύονται ως κάτωθι:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	01.07.14- 30.06.15	01.07.15- 30.06.16	01.07.16- 30.06.17
1	60.02.0003	έξοδα εορταστικών εκδηλώσεων	120,00		
2	61.00.0099	αμοιβές & έξοδα ελεύθερων επαγγ			950,00
3	63.98.0099	φόροι τέλη	7.672,16	943,00	
4	64.00.0000.02	εξ. Κιν. MM ιδ (άνω 1600cc)			285,00
5	64.01.0001	έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	2.885,62	2.347,00	2.342,50
6	64.02.0005	έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων	10.339,62	3.180,17	6.012,15
7	64.02.0005.00	έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων εσ			527,00
8	64.02.0005.01	έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων εξ		11.906,97	1.989,00
9	64.02.0006	έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας	3.917,83	342,7	3.308,99
10	64.02.0099	έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων εξ			3.269,78
11	64.02.0099	διάφορα έξοδα προβολής & διφ	1.021,00	2.000,00	
12	64.06.0098	λοιπές δωρεές		2.800,83	
13	64.07.0090	βιβλία		2.358,49	
14	66	αποσβέσεις		58,33	
15	68	προβλέψεις			2.860,98
16	81.00.0004-01	συναλ/κές διαφορές			318,74
17	81.00.0099	πρόστιμα			20
18		λοιπές	38.000,00		
		ΣΥΝΟΛΟ	63.956,23	25.937,49	21.884,14

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

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

“1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών,κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης”.

Άρθρο 22.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”.

Άρθρο 23.Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές 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 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 ή λήψη 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. εισορών,

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2.6.2015, με Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

“Γενικά

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

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

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

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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

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

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

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

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

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αυθροιστικά 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”.

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

“1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους,

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.....

δ) Οι κάθε είδους προβλέψεις, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου, αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Για το άρθρο αυτό έχουν δοθεί από την υπηρεσία μας διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1056/2.3.2015 εγκύκλιό μας.

ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές

στ) Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):.....

η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση

θ) Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών, ενώ περιλαμβάνονται τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.....

ι) Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων και οι δαπάνες σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων περιλαμβάνονται και τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων....

ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκτέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το [άρθρο 13](#) του ν. [4172/2013](#) ([ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ([άρθρο 22](#) περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του [άρθρου 22](#). Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#), παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της [παρ. 2](#) του [άρθρου 13](#) δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του [άρθρου 22](#). Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της [παρ.1](#) του [άρθρου 14](#) του ν. [4172/2013](#), αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#).

ιγ) Ως προς την περίπτωση ιγ' του [άρθρου 23](#)....

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

ι) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις”.

➤ **Επί των λογιστικών διαφορών για έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας καθώς και για έξοδα προβολής και διαφήμισης**

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι: “ Η απόρριψη των δαπανών αυτών είναι όλως αόριστη και αντιφατική, στο μέτρο που από τη μία ο Έλεγχος δεν αμφισβητεί ότι οι εν λόγω δαπάνες καλύπτονται από τα προβλεπόμενα φορολογικά παραστατικά, ενώ από την άλλη καταλήγει στην απόρριψη των συγκεκριμένων ποσών με την αιτιολογία ότι δήθεν δεν αποδεικνύεται η παραγωγικότητά τους. Στην πραγματικότητα όμως, άπασες οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της Εταιρείας μας, αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές και εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία της Εταιρείας. Συγκεκριμένα, οι δαπάνες αυτές αφορούν γεύματα συνεργασίας υψηλόβαθμων στελεχών της Εταιρείας με πελάτες ή μέλη του δικτύου της , επαγγελματικά ταξίδια των στελεχών της Εταιρείας μας για τη συμμετοχή σε επαγγελματικά συνέδρια και εκδηλώσεις, εκδηλώσεις για την προώθηση της Εταιρείας και έξοδα για υπηρεσίες προς το προσωπικό μας που συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς του. Συνεπώς, όλες οι εν λόγω δαπάνες αποσκοπούν στην ανάπτυξη των εργασιών μας και τη βελτίωση της θέσης μας στην αγορά..... οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την ανάπτυξη των εργασιών μας, ενώ άπαντες οι συμμετέχοντες είχαν σχέση με την επιχειρηματική δραστηριότητα της Εταιρείας μας. Συνεπώς, είναι αβάσιμη και αυθαίρετη η κρίση του Ελέγχου διότι, κατ’ ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των περί εκπεσιμότητας δαπανών κανόνων (α. 22 ΚΦΕ), οι εν λόγω δαπάνες έγιναν προς το συμφέρον της Εταιρείας και πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Εταιρείας μας”.

1.Φορολογικό έτος 01.07.2014-30.06.2015

Επειδή, για τις ακόλουθες δαπάνες γευμάτων,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
60-02-0003		31/12/2014	.....	ΕΞΟΔΑ ΕΟΡΤΑΣΤΙΚΩΝ ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ	.....	120,00
64-02-0006		11/11/2014	.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	.....	650,00
64-02-0006		27/12/2014	.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 11/2014	466,00
64-02-0006		30/8/2014	.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 8/2014	1.608,10
64-02-0006		30/5/2015	.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 5/2015	808,68
ΣΥΝΟΛΟ						3.652,78

εκτός των παραστατικών {τιμολογίων} που αντιστοιχούν στις εν λόγω δαπάνες, η προσφεύγουσα ούτε κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου εάν και της ζητήθηκε, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε οιονδήποτε επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει τόσο οι συμμετέχοντες στα εν λόγω γεύματα όσο και η σχέση που έχουν με την εταιρεία.

Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκή πληροφόρηση από την οποία να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και για το συμφέρον της επιχείρησης, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της

καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η εν λόγω δαπάνη,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-01-0001		27/9/2014	.....	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 9/2014	2.885,62

αφορά έξοδα (μετακίνηση, διαμονή, δώρο) για τη συμμετοχή του κ. (μετόχου και νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας κατά την υπό κρίση περίοδο) σε γάμο συνεργάτη, η οποία δεν αποτελεί δαπάνη που πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης, αλλά αποτελεί δαπάνη ψυχαγωγίας και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας σύμφωνα με την περίπτωση ια' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, οι ακόλουθες δαπάνες,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-02-0005-00		24/8/2014	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ-ΕΣΩΤΕΡ	.....	-769,77
64-02-0005-00		21/8/2014	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ-ΕΣΩΤΕΡ	.....	1.226,48
ΣΥΝΟΛΟ						456,71

αφορούν έξοδα (αγοράς ποτών) για μια κοινωνική εκδήλωση (πάρτυ) που διοργάνωσε ο κ. (μέτοχος και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας κατά την υπό κρίση περίοδο) στο σπίτι του στη, για το οποίο δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, αναφορικά με τους συμμετέχοντες και τη σχέση τους με την προσφεύγουσα εταιρία, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος θεώρησε ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Επειδή, η εν λόγω δαπάνη,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-02-0006		9/12/2014	.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	.....	385,05

αφορά μια εκδήλωση που διενέργησε η προσφεύγουσα εταιρεία, συνολικής αξίας 945,12 €, στην οποία συμμετείχαν 27 άτομα εκ των οποίων τα 16 είναι μέλη του ανθρωπίνου δυναμικού της εταιρείας και 11 άτομα τα οποία δεν μετέχουν στην εταιρεία. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκή πληροφόρηση, αν τα άτομα αυτά έχουν οιονδήποτε επαγγελματική σχέση με την προσφεύγουσα, καθόσον δεν προσκομίστηκαν επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία, ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος θεώρησε ότι το μέρος της εν λόγω δαπάνης 385,05 € που αντιστοιχεί στα 11 αυτά άτομα, δεν αποτελεί δαπάνη που πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η εν λόγω δαπάνη,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-02-0005-01		5/3/2015	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡ	.....	3.077,74

αφορά πράγματι επαγγελματικό ταξίδι του κ. για τη συμμετοχή του σε συνέδριο που διοργανώθηκε από την, συνολικής αξίας € 12.129,38. Από τον έλεγχο των παραστατικών/δικαιολογητικών διαπιστώθηκε ότι ποσό 3.077,74 € αφορά δαπάνες (Μετακίνηση- διαμονή) που πραγματοποιήθηκαν από την κα, σύζυγο του κ., η οποία ούτε μετέχει στην εταιρεία ούτε έχει επαγγελματική σχέση με αυτήν. Επομένως, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος θεώρησε ότι η εν λόγω δαπάνη αποτελεί προσωπική καταναλωτική δαπάνη και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας σύμφωνα με την περίπτωση ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

2. Φορολογικό έτος 01.07.2015-30.06.2016

Επειδή, οι ακόλουθες δαπάνες,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-01-0001		11/12/2015	.....	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	2.347,00
64-02-0005-00		09/06/2016	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ-ΕΣΩΤΕΡ	.....	1.136,67
64-02-0005-00		28/01/2016	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ-ΕΣΩΤΕΡ	.....	1.230,00
64-02-0005-01		25/06/2016	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 6/2016	5.112,99
64-02-0005-01		26/03/2016	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 03/2016	2.207,98
64-02-0005-01		24/10/2015	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 10/2015	4.586,00
ΣΥΝΟΛΟ						16.620,64

αφορούν πράγματι επαγγελματικά ταξίδια του κ. για τη συμμετοχή του σε συνέδρια που διοργανώθηκαν από την, την και την, συνολικής αξίας 37.954,95 €. Από τον έλεγχο των παραστατικών και λοιπών δικαιολογητικών διαπιστώθηκε ότι ποσό 16.620,64 € αφορά δαπάνες (μετακίνηση - διαμονή) που πραγματοποιήθηκαν από την κα, σύζυγο του κ., η οποία ούτε μετέχει στην εταιρεία ούτε έχει επαγγελματική σχέση με αυτήν. Επομένως, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος θεώρησε ότι οι εν λόγω δαπάνες αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας σύμφωνα με την περίπτωση ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, για τις ακόλουθες δαπάνες γευμάτων,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-02-0005-00		12/12/2015	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ-ΕΣΩΤΕΡ	.....	813,50
64-02-0006		26/12/2015	.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 12/2015	342,70
ΣΥΝΟΛΟ						1.156,20

εκτός των παραστατικών {τιμολογίων} που αντιστοιχούν στις εν λόγω δαπάνες, η προσφεύγουσα ούτε κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου εάν και της ζητήθηκε, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε οιονδήποτε επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει τόσο οι συμμετέχοντες στα εν λόγω γεύματα όσο και η σχέση που έχουν με την εταιρεία.

Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκή πληροφόρηση από την οποία να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και για το συμφέρον της επιχείρησης, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι

προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

3. Φορολογικό έτος 01.07.2016-30.06.2017

Επειδή, η εν λόγω δαπάνη,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
61-00-0099		30/11/2016	.....	ΑΜΟΙΒ & ΕΞ ΛΟΙΠ ΕΛΕΥΘ ΕΠΑΓΓ	.....	950,00

αφορά την αμοιβή του προπονητή κ. (προπονητής αθλημάτων – ποδηλασία, μαραθώνιος).

Εκτός του παραστατικού {τιμολόγιο} που αντιστοιχεί στην εν λόγω δαπάνη, η προσφεύγουσα ούτε κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου εάν και της ζητήθηκε, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε οιονδήποτε επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει οι μέρες των προπονήσεων και οι συμμετέχοντες σε αυτές, προκειμένου να εξακριβωθεί η σχέση των με την εταιρία.

Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκή πληροφόρηση από την οποία να προκύπτει ότι η εν λόγω δαπάνη πραγματοποιήθηκε για λογαριασμό και για το συμφέρον της επιχείρησης, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, για τις ακόλουθες δαπάνες γευμάτων,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-00-0000-02		24/12/2016	.....	ΕΞ.ΚΙΝ ΜΜ.ΙΔΙΟΚΤ(ΑΝΩ1600CC)	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 12/2016	285,00
64-02-0006		30/12/2016	.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	.....	164,80
64-02-0006		24/12/2016	.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 12/2016	650,00
64-02-0006		24/09/2016	.....	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 8/2016	2.494,19
64-02-0099		29/06/2017	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛ & ΔΙΑΦΗΜ	ΕΚΔΟΤ ΔΙΑΦ ΚΑΤΧ	1.240,00
64-02-0099		11/05/2017	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛ & ΔΙΑΦΗΜ	.....	1.450,80
ΣΥΝΟΛΟ						6.284,79

εκτός των παραστατικών {τιμολογίων} που αντιστοιχούν στις εν λόγω δαπάνες, η προσφεύγουσα ούτε κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου εάν και της ζητήθηκε, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε οιονδήποτε επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει τόσο οι συμμετέχοντες στα εν λόγω γεύματα όσο και η σχέση που έχουν με την εταιρία.

Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκή πληροφόρηση από την οποία να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και για το συμφέρον της επιχείρησης, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, από τον έλεγχο των δικαιολογητικών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου για την παρακάτω δαπάνη εξόδων ταξιδίων,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-01-0001		24/04/2017	.....	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	2.342,50

δεν διαπιστώθηκε η συμμετοχή της κας σε κάποιο συνέδριο ή άλλη επαγγελματική δραστηριότητα. Επομένως, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος θεώρησε ότι η εν λόγω δαπάνη αποτελεί προσωπική καταναλωτική δαπάνη και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας σύμφωνα με την περίπτωση ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, οι ακόλουθες δαπάνες,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-01-0001		24/10/2016	.....	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	1.430,00
64-02-0005-01		27/08/2016	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡ	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 7/2016	559,00
64-02-0005-01		29/09/2016	.....	ΕΞ ΣΥΝΕΔΡ-ΔΕΞΙΩΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡ	.....	5.015,20
ΣΥΝΟΛΟ						7.004,20

αφορούν πράγματι επαγγελματικά ταξίδια του κ. για τη συμμετοχή του σε συνέδρια στο εξωτερικό, συνολικής αξίας 17.367,37 €. Από τον έλεγχο των παραστατικών και λοιπών δικαιολογητικών διαπιστώθηκε ότι ποσό 7.004,20 € αφορά δαπάνες (μετακίνηση - διαμονή) που πραγματοποιήθηκαν από την κα, σύζυγο του κ., η οποία ούτε μετέχει στην εταιρεία ούτε έχει επαγγελματική σχέση με αυτήν. Επομένως, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι οι εν λόγω δαπάνες αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας σύμφωνα με την περίπτωση ιβ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η εν λόγω δαπάνη,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-02-0005-00		08/02/2017	.....	Έξοδα Συνεδρίων, Δεξιώσεων Εσωτ.	.....	996,95

αφορά την διεξαγωγή μιας ημερίδας, η οποία διοργανώθηκε από την ομάδα γυναικών της ΕΑΣΕ – Εταιρία Ανωτάτων Στελεχών Επιχειρήσεων στις 08.02.2017 και αφορούσε γυναίκες ανερχόμενα διοικητικά στελέχη. Αν και η διοργάνωση έγινε από την ΕΑΣΕ, εντούτοις χρεώθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία, χωρίς να προσκομίσει στοιχεία αν μεταξύ των συμμετεχόντων υπήρξαν και υπάλληλοι/στελέχη της προσφεύγουσας. Επομένως ορθά ο φορολογικός έλεγχος θεώρησε ότι η εν λόγω δαπάνη δεν πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της προσφεύγουσας και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, στην περ. ε' του άρθρου 17 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ορίζεται πως *“τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου”*. Επιπροσθέτως, η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, επιβάλλει την αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων αποκλειστικά στα αποτελέσματα της χρήσης, εντός της οποίας αυτά έγιναν δεδουλευμένα. Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual Concept)

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

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, η κάτωθι δαπάνη,

/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-02-0099		29/06/2017	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛ & ΔΙΑΦΗΜ	ΕΚΔΟΤ ΔΙΑΦ ΚΑΤΧ	1.240,00

πρέπει να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της, καθώς εκδόθηκε πιστωτικό τιμολόγιο την επόμενη χρήση (ΠΤ/2017).

Ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται αποδεκτός καθώς λόγω των προαναφερόμενων διατάξεων και της αυτοτέλειας των χρήσεων το πιστωτικό αυτό τιμολόγιο έχει επηρεάσει τα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης, η οποία δεν αποτελεί περίοδος ελέγχου βάσει της υπ' αριθ./2019 εντολής ελέγχου και ως εκ τούτου, ορθώς η εν λόγω δαπάνη δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

➤ **Επί των λογιστικών διαφορών για δωρεές χρηματικών ποσών**

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι: “..... οι εν λόγω δαπάνες αφορούν εορταστικά δώρα, χαμηλής αξίας σε σχέση με τον κύκλο εργασιών μας, που στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της Εταιρείας μας αποβλέπουν είτε άμεσα είτε διαχρονικά στη διατήρηση και στη διεύρυνση των εργασιών μας και στην αύξηση του εισοδήματος της Εταιρείας. Υπό την έννοια αυτή, οι δαπάνες των εορταστικών δώρων πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 Ν. 4172/2013 και εκπίπτουν φορολογικά, καθόσον πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της Εταιρείας....”

1.Φορολογικό έτος 01.07.2014-30.06.2015

Επειδή, για την εν λόγω δαπάνη,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-02-0099		31/12/2014	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛΗΣ & ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	.....	1.021,00

εκτός του παραστατικού {τιμολόγιο} που αντιστοιχεί στην εν λόγω δαπάνη, η προσφεύγουσα ούτε κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου εάν και της ζητήθηκε, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε οιονδήποτε επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει τόσο οι παραλήπτες των ανωτέρω δώρων όσο και η σχέση που έχουν με την εταιρεία {κατάσταση, μέσω σχετικών παραστατικών αποστολής}.

Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκή πληροφόρηση από την οποία να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και για το συμφέρον της επιχείρησης, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

2.Φορολογικό έτος 01.07.2015-30.06.2016

Επειδή, οι εν λόγω δαπάνες ,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-02-0099		29/02/2016	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛ & ΔΙΑΦΗΜ	.....	2.000,00
64-06-0098		20/07/2015	.....	ΛΟΙΠΕΣ ΔΩΡΕΕΣ	.....	615,00
64-06-0098		07/08/2015	.....	ΛΟΙΠΕΣ ΔΩΡΕΕΣ	.....	1.230,00
ΣΥΝΟΛΟ						3.845,00

αφορούν την χορηγία προς τον Ελληνικό Σύλλογο Αποφοίτων και την κατασκευή στον υπαίθριο χώρο πλησίον του Δημαρχείου Ούτε στον φορολογικό έλεγχο, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιαδήποτε πρόσφορα στοιχεία, βάσει των οποίων να αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Ως εκ τούτου, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος θεώρησε ότι οι δαπάνες αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της, σύμφωνα με την περίπτωση α του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, για την εν λόγω δαπάνη,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-06-0098		26/04/2016	.....	ΛΟΙΠΕΣ ΔΩΡΕΕΣ	.....	955,83

εκτός του παραστατικού {τιμολόγιο} που αντιστοιχεί στην εν λόγω δαπάνη, η προσφεύγουσα ούτε κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου εάν και της ζητήθηκε, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε οιονδήποτε επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει τόσο οι παραλήπτες των ανωτέρω δώρων όσο και η σχέση που έχουν με την εταιρεία {κατάσταση, μέσω σχετικών παραστατικών αποστολής}.

Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκή πληροφόρηση από την οποία να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και για το συμφέρον της επιχείρησης, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

3.Φορολογικό έτος 01.07.2016 - 30.06.2017

Επειδή, για τις κάτωθι δαπάνες,

Α/Α	Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση
1	64-02-0099	.....	21/01/2017	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛ & ΔΙΑΦΗΜ	.....	78,50
2	64-02-0099	.....	31/10/2016	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛ & ΔΙΑΦΗΜ	.....	100,00
3	64-02-0099	.....	03/11/2016	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛ & ΔΙΑΦΗΜ	.....	100,08
4	64-02-0099	.....	08/02/2017	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛ & ΔΙΑΦΗΜ	.....	124,00
5	64-02-0099	.....	31/12/2016	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞ ΠΡΟΒΟΛ & ΔΙΑΦΗΜ	.....	176,40
ΣΥΝΟΛΟ							578,98

εκτός των παραστατικών {τιμολογίων} που αντιστοιχούν στις εν λόγω δαπάνες, η προσφεύγουσα ούτε κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου εάν και της ζητήθηκε, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε οιονδήποτε επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει τόσο οι παραλήπτες των ανωτέρω δώρων όσο και η σχέση που έχουν με την εταιρεία {κατάσταση, μέσω σχετικών παραστατικών αποστολής}.

Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συγκεκριμένη και επαρκή πληροφόρηση από την οποία να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και για το συμφέρον της επιχείρησης, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Σημειώνεται, ότι:

Στην περίπτωση Νο 1, ενώ η προσφεύγουσα αναφέρει (χωρίς την προσκόμιση στοιχείων) στην ενδικοφανή προσφυγή ότι το εν λόγω τιμολόγιο αφορούσε δώρα προς εκπροσώπους πελατών, εντούτοις στο τιμολόγιο αναφέρεται ως τόπος παράδοσης

Στην περίπτωση Νο 2, ενώ η προσφεύγουσα αναφέρει (χωρίς την προσκόμιση στοιχείων) στην ενδικοφανή προσφυγή ότι το εν λόγω τιμολόγιο αφορούσε δώρα προς εκπροσώπους πελατών, εντούτοις η παράδοση των ανθέων έγινε στη

➤ Επί των λογιστικών διαφορών για αγορά βιβλίων

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι: “..... η εν λόγω δαπάνη έγινε αποκλειστικά για την ανάπτυξη του αντικείμενου της εργασίας μας. Αντίθετα με όσα διαλαμβάνει ο Έλεγχος, η υπό κρίση δαπάνη αφορά στην αγορά βιβλίων συναφών με το αντικείμενο της εργασίας μας (αντίτυπα με τίτλο «Η Διπλή Κρίση Δημοσίου Χρέους- Τραπεζών», Τόμος Α' και Β'), τα οποία διανεμήθηκαν στα στελέχη της Εταιρείας μας (στους κ.κ.,), προκειμένου να τα χρησιμοποιούν κατά την παροχή των υπηρεσιών τους”.

1.Φορολογικό έτος 01.07.2015-30.06.2016

Επειδή, για την εν λόγω δαπάνη αγοράς βιβλίων,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
64-07-0090		04/12/2015	.....	ΒΙΒΛΙΑ	.....	2.358,49

κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα, πέραν του παραστατικού/τιμολογίου, επιπλέον στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν το είδος των βιβλίων που αγοράστηκαν, οι παραλήπτες αυτών, αλλά και η σχέση που έχουν με την εταιρεία, τα οποία δεν προσκομίστηκαν ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε και με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής. Βάσει των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, η εταιρεία προέβη στην αγορά του βιβλίου με τίτλο “Η Διπλή Κρίση Δημοσίου Χρέους-Τραπεζών”, Τόμος Α' και Β'), τα οποία διανεμήθηκαν στα στελέχη της εταιρείας {ως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται}, προκειμένου να τα χρησιμοποιούν καθημερινά κατά την παροχή των υπηρεσιών τους. Αναφορικά με το εν λόγω βιβλίο, διαπιστώνουμε ότι ο συγγραφέας κ. (Υποδιοικητής της Τράπεζας της Ελλάδος) αναλύει την πορεία

της κρίσης στο διεθνές σύστημα, επικεντρωμένη βέβαια στην Ευρωζώνη και στην κατάληξη της στην Ελλάδα, καθώς και την αναζήτηση λύσεων και διεξόδων.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων προσφέρει υπηρεσίες παροχής συμβουλών και προτάσεων σε θέματα επιχειρηματικής πολιτικής και διαχείρισης, διαπραγμάτευση των διεθνών πιστωτικών συμβάσεων και συμβολή στην απόκτηση των ευμενέστερων πιστωτικών όρων κλπ. ως αναλύεται παρακάτω στο κεφάλαιο Γ.

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

Ο συνδυασμός των παραπάνω οδηγεί στον προσδιορισμό των εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά ή όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται και στη ΠΟΛ.1113/2.6.2015, '...ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει...'

Επειδή, η υπό κρίση δαπάνη της προσφεύγουσας **α)** πραγματοποιήθηκε για το συμφέρον της, καθότι κρίθηκε απαραίτητη για τη επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού και της ανάπτυξης των εργασιών της, συνέβαλαν στην διεύρυνση των εργασιών της και στην δημιουργία εισοδήματος, **β)** αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, καθότι δεν κρίθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή εικονική ή μερικώς εικονική ή ανύπαρκτη, **γ)** έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτή έχει πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (τιμολόγια,) και **δ)** έχει εκπέσει με βάση την αρχή του δεδουλευμένου στο έτος που αφορά.

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

Κρίνουμε ότι η δαπάνη του ως άνω λογαριασμού 64.07.0090 “βιβλία” αξίας 2.358,49 € για το φορολογικό έτος 01.07.2015-30.06.2016, δύναται να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα στο έτος αυτό, καθόσον δεν κρίθηκε από τον φορολογικό έλεγχο εικονική ή μερικώς εικονική ή ανύπαρκτη, καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία της και έγινε προς το συμφέρον της για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού.

Ως εκ τούτου **εξ όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι η υπό κρίση επιχειρηματική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον πληρεί αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκει στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.**

➤ **Επί των λογιστικών διαφορών για φόρο που καταβλήθηκε από την στην Κίνα**

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι: “..... κατά την έκδοση των τιμολογίων που αφορούσαν στην παροχή των υπηρεσιών μας στην με έδρα την Κίνα, η αμοιβή μας «μικτοποιήθηκε» προκειμένου να συμπεριληφθεί σε αυτήν το αναλογούν ποσό που παρακρατείται στην Κίνα ως φόρος παρόμοιος στη φύση του με τον ελληνικό ΦΠΑ. Συνακόλουθα, το αναλογούν ποσό που αντιστοιχούσε στον φόρο αυτό (τύπου ΦΠΑ) ορθώς δηλώθηκε ως εκπιπτόμενη δαπάνη, καθόσον πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 Ν. 4172/2013 και δεν συμπεριλαμβάνεται στις περιοριστικά αναφερόμενες μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.....”.

Επειδή, οι κάτωθι δαπάνες, για τα φορολογικά έτη 01.07.2014-30.06.2015 και 01.07.2015-30.06.2016,

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
63-98-0099		20/04/2015	.....	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	.....	2.074,99
63-98-0099		04/05/2015	.....	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	5.597,17
ΣΥΝΟΛΟ						7.672,16

Λ/ΣΜΟΣ	Αρ.Εγγ	Ημ/νία	Παραστατικό	Περιγραφή	Αιτιολογία	Ποσό
63-98-0099		16/06/2016	.....	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	.....	471,50
63-98-0099		16/06/2016	.....	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	.....	471,50
ΣΥΝΟΛΟ						943,00

κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, αφορούν ποσά που παρακρατήθηκαν στην Κίνα επί των τιμολογίων που εξέδωσε στην εκάστοτε χρήση η προσφεύγουσα προς την αλλοδαπή εταιρεία και αφορούν φόρο παρόμοιο στη φύση του με τον ελληνικό Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τη περίπτωση ζ' του άρθρου 23 ν. 4172/2013, οι φόροι και τέλη που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, είναι, "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 εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών". Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 "οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.)".

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εκπεσιμότητας της εν λόγω δαπάνης πρέπει να απορριφθεί διότι όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου, στο σώμα των εκδοθέντων τιμολογίων αναφέρεται ότι «Not subject to VAT according to art 14, par 2 (A) of the Greek VAT Law», ήτοι ότι οι αμοιβές που εισπράττει η προσφεύγουσα βάσει των εν λόγω τιμολογίων εξαιρούνται του Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 του Ν. 2859/2000, ενώ δεν γίνεται καμία αναφορά για φόρο που πρέπει να καταβληθεί στην Κίνα από την προσφεύγουσα. Επιπλέον από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη, δεν προκύπτει ότι τα εν λόγω ποσά που καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 63.98.0099 αφορούν ποσά φόρου που έπρεπε να καταβληθούν στην Κίνα σύμφωνα με την νομοθεσία της χώρας αυτής και επομένως ορθώς ο φορολογικός έλεγχος θεωρεί ότι οι δαπάνες αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

➤ **Επί των λογιστικών διαφορών για αμοιβές εξωτερικού**

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι: "..... Τα εν λόγω τιμολόγια εκδόθηκαν πιστωτικά προς ακύρωση των αντίστοιχων τιμολογίων που είχαν εκδοθεί κατά τη διαχειριστική χρήση 2012 (No. &/2012). Συγκεκριμένα, η Εταιρεία μας κατά το έτος 2012 είχε εκδώσει τα τιμολόγια αυτά για την παροχή των υπηρεσιών μας προς την, τα οποία ορθώς καταχώρησε στα βιβλία της Εταιρείας μας. Τα εν λόγω τιμολόγια είχαν συνυπολογιστεί στα ακαθάριστα έσοδα της Εταιρείας μας για τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής της Εταιρείας μας κατά το έτος 2012. Ωστόσο, δεδομένου ότι εκκρεμούσε η εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων, το έτος 2014 μετά από επικοινωνία με την μας ζητήθηκε να ακυρώσουμε τα τιμολόγια που είχαν εκδοθεί το έτος 2012 και να εκδώσουμε νέα τιμολόγια προκειμένου να μας καταβληθεί η αμοιβή μας. Συνεπώς, το έτος 2014 προβήκαμε στην έκδοση των υπό κρίση δύο

πιστωτικών τιμολογίων προς ακύρωση των αντίστοιχων τιμολογίων του έτους 2012 και στη συνέχεια εκδώσαμε δύο νέα τιμολόγια (No. &/2014) τα οποία καταχωρήθηκαν και συνυπολογίστηκαν στα ακαθάριστα έσοδά μας.....”

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας ως λογιστικές διαφορές ελέγχου, την αξία των κάτωθι πιστωτικών τιμολογίων,

Ημερομηνία	Λογαριασμός	Περιγραφή	Παραστατικό	Αιτιολογία	Πίστωση
18/07/2014	73-05-0000	Αμοιβές-εξωτερικού	.....	.....	-20.000,00
18/07/2014	73-05-0000	Αμοιβές-εξωτερικού	.....	.....	-18.000,00
Σύνολο					-38.000,00

που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την εταιρία προκειμένου να ακυρωθούν τα με No &/2012 τιμολόγια της χρήσης 2012.

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τα ως άνω αναφερόμενα τιμολόγια είχαν συνυπολογιστεί στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας για τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής της κατά το έτος 2012. Ακολούθως και δεδομένου ότι εκκρεμούσε η εξόφλησή τους, το έτος 2014 μετά από επικοινωνία με τον πελάτη (.....) της ζητήθηκε η ακύρωση των τιμολογίων που είχαν εκδοθεί το έτος 2012 και την έκδοση νέων προκειμένου να της καταβληθεί η αμοιβή. Βάσει των ισχυρισμών της εταιρείας τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια ορθά συνυπολογίστηκαν αφαιρετικά στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2014.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 14 ν. 4093/2012 (ΦΕΚ 222/Α/12-11-2012) “..... 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.....”

Επειδή, σύμφωνα με το **Αρ. Πρωτ.: Δ15 1019995 ΕΞ 2013/05.02.2013** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. – Δ/νη Βιβλίων & Στοιχείων (15η) – Τμήμα Β΄, με ΘΕΜΑ: Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου λόγω αλλαγής στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου”, το οποίο και επικαλείται η προσφεύγουσα, “Με το από 1.2.2013 έγγραφό σας μάς γνωρίζετε ότι με πρόσφατες Κοινές Υπουργικές Αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών, Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Υγείας έχουν ενοποιηθεί μονάδες υγείας (νοσοκομεία) και έχουν δημιουργηθεί ενιαία νομικά πρόσωπα με μία επωνυμία και ένα Α.Φ.Μ. και ότι συνεπεία αυτού του γεγονότος με εγκύκλιο του Υπουργείου Υγείας έχει ζητηθεί τυχόν παραστατικά προμηθευτών που έχουν εκδοθεί μετά τη δημοσίευση των οργανισμών των νέων φορέων (31.12.1012) να ακυρωθούν και να αντικατασταθούν με νέα επ’ ονόματι του νέου φορέα. Περαιτέρω μας γνωρίζετε ότι προμηθευτές πετρελαίου εσωτερικής καύσης (diesel) θέρμανσης αρνούνται να αντικαταστήσουν τα εκδοθέντα παραστατικά επικαλούμενοι το γεγονός ότι καταχωρούν τα στοιχεία αυτά στο πρόγραμμα ΗΦΑΙΣΤΟΣ και κατά τα συνέπεια κάτι τέτοιο είναι ανέφικτο «από πλευράς εφορίας». Επί του θέματος αυτού και κατά το λόγο της αρμοδιότητάς μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε1 του άρθρου πρώτου του **ν.4093/2012**) τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονται σε κάθε περίπτωση επ’ ονόματι των προσώπων που πράγματι συμβάλλονται.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., που ταυτίζονται με αυτές της παρ. 13 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ., οι οποίες ερμηνεύτηκαν με την εγκύκλιο 3/1992 του Κ.Β.Σ. (παρ. 12.11.2.), **το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις: α) για την παροχή**

έκπτωσης, όταν δεν αναγράφεται αυτή στο αρχικό τιμολόγιο, β) για διαφορές που επηρεάζουν την αξία του αρχικού τιμολογίου και γ) για τις επιστροφές πωληθέντων αγαθών. Περαιτέρω, με την παράγραφο 23.2.5. της ίδιας ως άνω ερμηνευτικής εγκυκλίου διευκρινίστηκε ότι, αν η λανθασμένη έκδοση του στοιχείου διαπιστωθεί μετά τη χρησιμοποίησή του, η διόρθωση των λανθασμένων εγγραφών γίνεται πλέον με την **έκδοση πιστωτικού τιμολογίου**. Τα ανωτέρω ισχύουν και κατά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ.

3. Με βάση τα προαναφερόμενα, για την διόρθωση των στοιχείων του αντισυμβαλλομένου (επωνυμία και Α.Φ.Μ.) επί εκδοθέντος δελτίου αποστολής- τιμολογίου πώλησης μπορεί να εκδοθεί αρχικά πιστωτικό τιμολόγιο με τρέχουσα ημερομηνία με την αναγραφή του α/α του στοιχείου που αφορά, και αναφορά, εκτός των άλλων, και του λόγου για τον οποίο εκδίδεται, και στη συνέχεια δελτίο αποστολής- τιμολόγιο με αναγραφή των ορθών δεδομένων (σχετ. έγγραφό μας 1049443/384/0015/5.10.2006).

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι η κάθε περίπτωση, ως εξαρτώμενη απόλυτα από πραγματικά περιστατικά και δεδομένα, κρίνεται τελικά από τα αρμόδια φοροελεγκτικά όργανα.....”.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/2013, ορίζουν, ότι: “Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

4.α. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- (i) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- (ii) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου, και
- (iii) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμον ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να κριθεί μη αποδεκτός καθώς όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για τη διόρθωση ή ακύρωση των αρχικών στοιχείων και των σχετικών εγγραφών είναι δυνατή εφόσον συντρέχουν πραγματικοί λόγοι που επηρεάζουν αρνητικά – μειωτικά την αξία των αρχικών στοιχείων, θέμα που διερευνάται κάθε φορά με την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών. Δηλαδή, στην περίπτωση που επιχείρηση εξέδωσε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών βάσει σύμβασης και στη συνέχεια αποδεδειγμένα δεν παρασχέθηκε η υπηρεσία ή μέρος αυτής, είτε για λόγους που άπτονται στην ίδια, είτε για λόγους που αφορούν τον αντισυμβαλλόμενο της (όπως υπαναχώρηση του αντισυμβαλλόμενου από τη σύμβαση πριν την έναρξη παροχής της υπηρεσίας), τότε δύναται να εκδώσει πιστωτικό για την ακύρωση του αρχικού τιμολογίου. Στην περίπτωση, ωστόσο, που έχει παρασχεθεί η υπηρεσία ή μέρος αυτής για συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο και έχει εκδοθεί τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και ο αντισυμβαλλόμενος είτε δεν αποδέχεται εκ των υστέρων την υπηρεσία, είτε για οποιοδήποτε λόγο αρνείται την καταβολή της σχετικής αμοιβής, δεν επιτρέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, αλλά οι ανωτέρω διαφορές ως αστικές κρίνονται από τα αρμόδια δικαστήρια δεδομένου ότι, η έκδοση του αρχικού τιμολογίου δεν συναρτάται με την είσπραξη ή όχι των σχετικών αμοιβών ή την αποδοχή ή όχι από τον αντισυμβαλλόμενο της υπηρεσίας που παρασχέθηκε αλλά αρκεί και μόνο το γεγονός ότι αυτή παρασχέθηκε. (Σχετ. Διατ. Άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. και ν. 4172/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέδωσε τα πιστωτικά τιμολόγια Νο,/2014, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. και τούτου διότι δεν συντρέχει καμία εκ των ως άνω περιπτώσεων, δεδομένου ότι στην περιγραφή των πιστωτικών τιμολογίων αναγράφεται “*cancellation of our invoice No and replacement with our invoice No*”, δηλαδή “*αλλάζουμε το Νο τιμολόγιο και το αντικαθιστούμε με το τιμολόγιο Νο.....*”. Από τα προσκομισθέντα τιμολόγια τόσο τα

αρχικά εκδοθέντα, όσο και τα μετέπειτα, δεν προκύπτει καμία διαφορά ούτε στην επωνυμία της επιχείρησης της λήψης των υπηρεσιών, ούτε στη διεύθυνση ούτε στο Α.Φ.Μ., ούτε στο ποσό της αμοιβής, ούτε παρέχεται καμία έκπτωση επί του αρχικού εκδοθέντος τιμολογίου.

Εξάλλου, η προσφεύγουσα, για τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια, είχε τη δυνατότητα, διαγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις του προαναφερθέντος άρθρου 26 του ν. 4172/2013, και όχι έκπτωσης αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος προσθέτει στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας την αξία των εν λόγω πιστωτικών τιμολογίων, και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή, δεν προσκόμισε κανένα νέο αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της, πέραν αυτών είχε προσκομίσει στον φορολογικό έλεγχο, ορθώς καταλογίσθηκαν οι υπό κρίση λογιστικές διαφορές, και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Οι δε τελικές λογιστικές διαφορές ανέρχονται:

1. Φορολογικό έτος 01.07.2014 – 30.06.2015 ποσό 63.956,23 €
2. Φορολογικό έτος 01.07.2015 – 30.06.2016 ποσό 23.579,00 €
3. Φορολογικό έτος 01.07.2016 – 30.06.2017 ποσό 21.884,14 €

3.Εσφαλμένος υπολογισμός των προστίμων

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι: “....., εσφαλμένος είναι ο τρόπος στον οποίο προέβησαν τα ελεγκτικά όργανα για τον υπολογισμό του ύψους των προστίμων ανακριβούς δήλωσης κατ’ άρθρο 58 παρ. 1 Ν. 4172/2013 και για τον επιπρόσθετο αυτό λόγο οι προσβαλλόμενες υπ’ αριθμ./2020 και/2020 Πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου είναι νόμω αβάσιμες και ακυρωτές...”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ορίζεται, ότι:

Άρθρο 58.Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

“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 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”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1198 06.12.2017 (ΦΕΚ Β' 4385/13-12-2017 & 4726/29-12-2017) με Θέμα: Τύπος Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου (για νομικά πρόσωπα νομικές οντότητες) που αφορούν φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

“1. Ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου, για νομικά πρόσωπα-νομικές οντότητες που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα θα έχει τη μορφή του συνημμένου υποδείγματος το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας”.

Επειδή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ο φορολογικός έλεγχος ορθώς υπολόγισε το ύψος του σχετικού προστίμου για το εκάστοτε φορολογικό έτος καθώς για τον υπολογισμό αυτών λήφθηκε υπόψη η διαφορά που προέκυψε προς καταβολή και ως βάση υπολογισμού λήφθηκε υπόψη ο φόρος που προέκυψε μετά την αφαίρεση της προκαταβολής φόρου και των λοιπών παρακρατηθέντων φόρων, οι οποίοι σαφώς προκύπτουν στο εκάστοτε φορολογικό έτος από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν), δηλαδή, λήφθηκαν υπόψη οι κωδικοί 011 και 012 του εντύπου Ν. Εξάλλου ο υπολογισμός των προστίμων εκάστοτε φορολογικού έτους είναι σύμνομος με όσα ορίζονται στην ΠΟΛ 1198/06-12-2017 (Φ.Ε.Κ. Β 4385/13-12-2017). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για τον υπολογισμό των προστίμων έπρεπε να ληφθεί υπόψη ο κωδικός 700, πρέπει να κριθεί μη αποδεκτός και να απορριφθεί, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Γ. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΓΙΑ ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με την από 18.08.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε, τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, αμοιβές δικαιωμάτων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 4172/2013, προς αλλοδαπές επιχειρήσεις ως ακολούθως:

Περιγραφή	2014 - 2015	2015 - 2016	2016 – 2017
Λ/64-98-0005 Έξοδα διαφόρων τρίτων	55.199,61	94.655,10	0,00
Λ/62-07-0098 Συντηρ λογισμ προγραμμ Η/Υ	225,55	0,00	1.037,50
Λ/64-98-0007	353.887,65	410.104,30	591.448,64
Σύνολα αποζημιώσεων	409.312,81	504.759,40	592.486,14
Δηλωθείσες αποζημιώσεις προς αλλοδαπούς	55.425,16	94.655,10	1.037,50

ο δε, φόρος επί των αμοιβών δικαιωμάτων που παρακράτησε και απέδωσε η προσφεύγουσα εταιρία έχει ως ακολούθως:

Περιγραφή	2014 - 2015	2015 - 2016	2016 – 2017
Λ/54-09-0099 Λοιποί φόροι & τέλη	389,33	971,16	207,50

Επειδή, μετά την κοινοποίηση του υπ' αρ./2020 Σ.Δ.Ε. και την με αρ. πρωτ./2020 απάντηση της προσφεύγουσας επ' αυτού, ο φορολογικός έλεγχος, κατέληξε, στις κάτωθι διαφορές ανά ημερολογιακό έτος επί αμοιβών δικαιωμάτων προς αλλοδαπές επιχειρήσεις για τις οποίες δεν αποδόθηκε ο αναλογούν φόρος επί δικαιωμάτων:

Φορολογική περίοδος	01.07 – 31.12.2014	01.01 – 31.12.2015	01.01 – 31.12.2016	01.01 – 30.06.2017
Αμοιβές δικαιωμάτων προς	170.951,65	380.568,00	14.840,30	591.448,64
Φόρος επί των αμοιβών	34.190,33	76.113,60	2.968,06	118.289,72

Επειδή, οι ως άνω διαφορές επί των αμοιβών δικαιωμάτων προς αλλοδαπές επιχειρήσεις αφορούν τις αμοιβές που η προσφεύγουσα κατέβαλε στην αλλοδαπή εταιρία

Πιο συγκεκριμένα:

Η χρησιμοποιεί το σήμα σύμφωνα με την από 19.03.2004 σύμβαση με την ελβετική εταιρία, στην οποία αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα θα βαρύνεται με τα κόστη που τυχόν δημιουργηθούν από την απόκτηση και χρήση του ανωτέρω σήματος. Επιπλέον τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδίδονται στη βάση της παραγράφου f του

άρθρου 5 της ανωτέρω σύμβασης, το οποίο ορίζει ότι η θα καταβάλλει μια αμοιβή – annual dues (σε ετήσια βάση ή σε τακτά χρονικά διαστήματα) η οποία θα εγκρίνεται από την

Α' Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών

Στις 30.04.2004, η προσφεύγουσα σύναψε με την, μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών, για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στους ακόλουθους τομείς:

❖ Διοίκηση

- Παροχή συμβουλών και προτάσεων σε θέματα επιχειρηματικής πολιτικής και διαχείρισης.
- Παροχή πληροφοριών για πιθανούς διεθνείς πελάτες και συμβουλών σχετικά με δραστηριότητες αύξησης των εργασιών.
- Παροχή συμβουλών σχετικά με το χειρισμό εξειδικευμένων υποθέσεων πελατών με στόχο τον κατάλληλο συντονισμό των υπηρεσιών, που παρέχονται σε πολυεθνικές εταιρείες.

❖ Προσωπικό

- Παροχή συμβουλών σε θέματα προσωπικού, που περιλαμβάνουν τη γενική καθοδήγηση στο σχεδιασμό και την πρόσληψη, την ενδοεταιρική μεταφορά προσωπικού, τα κίνητρα, την αξιολόγηση και την εξέλιξη, τη διοίκηση του προσωπικού, τη γενική διατήρηση των ικανοτήτων του προσωπικού.
- Παροχή συμβουλών σε θέματα μισθοδοσίας και προγραμμάτων προσθέτων παροχών.
- Παροχή συμβουλών και βοήθειας σε θέματα συντάξεων.
- Εισαγωγή και εκσυγχρονισμός των Ευρωπαϊκών εκπαιδευτικών προγραμμάτων.
- Επαγγελματική Πρακτική
- Παροχή συμβουλών σχετικά με τις εξελίξεις στα διεθνή λογιστικά θέματα.
- Παροχή συμβουλών σε θέματα ελέγχου ποιότητας της παρεχόμενης εργασίας.
- Προετοιμασία και διάδοση των επιχειρησιακών πρακτικών και διαδικασιών.

❖ Οικονομικά και Διοικητικά Θέματα

- Διαπραγμάτευση των διεθνών πιστωτικών συμβάσεων και συμβολή στην απόκτηση των ευμενέστερων πιστωτικών όρων.
- Παροχή συμβουλών στο σύστημα αναφορών της διοίκησης συμπεριλαμβανομένων των ενιαίων μηχανογραφημένων συστημάτων για τους πελάτες και του συστήματος, που χρησιμοποιείται από το προσωπικό.
- Παροχή συμβουλών στην προετοιμασία των παρουσιάσεων (εισηγήσεων) του προσωπικού, των οικονομικών σχεδίων και των οικονομικών προβλέψεων.
- Παροχή συμβουλών σχετικά με το σχεδιάσμά των περιουσιακών στοιχείων, των διευκολύνσεων και του εξοπλισμού καθώς και στις διαπραγματεύσεις των μισθωτικών και ασφαλιστικών συμβάσεων.
- Διαμόρφωση και αξιολόγηση της αποδοτικής εφαρμογής των διαχειριστικών πρακτικών.

Ως αμοιβή για τις ανωτέρω υπηρεσίες (Άρθρο 3 της από 30.04.2004 σύμβασης) η προσφεύγουσα καταβάλλει αμοιβή που ανέρχεται σε ποσοστό 5% επί των μικτών εσόδων όπως φαίνονται στους λογαριασμούς που τηρούνται σύμφωνα με το Ε. Γ.Λ.Σ..

Η ανωτέρω σύμβαση αναφέρεται στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των φορολογικών περιόδων 01.07.2014–30.06.2015 και 01.07.2015–30.06.2016.

Β' Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν την φορολογική περίοδο 01.07.2016-30.06.2017 αναφέρεται η από 19.03.2007 Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών με την οποία η θα προσφέρει τις κάτωθι υπηρεσίες στην προσφεύγουσα:

- Υπηρεσίες Pass-Through. Υπηρεσίες που παρέχονται από μια Τρίτη εταιρία με την οποία η είναι ο μοναδικός αντισυμβαλλόμενος και η ελεγχόμενη δεν έχει άμεση συμβατική σχέση με τρίτο.
- Υπηρεσίες Tailored. Η παρέχει υπηρεσίες σχετικά με τους όρους και τις προϋποθέσεις που τροποποιούν τους όρους της παρούσας σύμβασης, ως εξής:

- (i) τροποποιήσεις που καθορίζουν συγκεκριμένα επίπεδα υπηρεσιών που πρέπει να εφαρμόζονται σε σχέση με την αρχική υπηρεσία
- (ii) τροποποιήσεις που εισάγουν συγκεκριμένες χρεώσεις που επιβάλλονται σε σχέση με την αρχική υπηρεσία
- (iii) τροποποιήσεις σχετικά με συγκεκριμένες περιόδους προειδοποίησης τερματισμού που θα ισχύουν όταν οποιοδήποτε από τα μέρη ασκήσει το δικαίωμά του να διακόψει τις προσφερόμενες υπηρεσίες
- (iv) τροποποιήσεις που περιγράφουν συγκεκριμένες μεταβατικές υποχρεώσεις που πρέπει να εφαρμόζονται μετά την ολοκλήρωση της αρχικής υπηρεσίας και
- (v) τροποποιήσεις που ποικίλουν στο πεδίο εφαρμογής της αρχικής υπηρεσίας.

- Υπηρεσίες Ordinary, οι οποίες παρέχονται από την και δεν εμπίπτουν στις δύο παραπάνω κατηγορίες.

Η αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτές σύμφωνα με το άρθρο 11 της εν λόγω σύμβασης αποτελεί μέρος της ετήσιας αμοιβής - annual dues και τα εκδοθέντα τιμολόγια για την φορολογική περίοδο 01.07.2016-30.06.2017 είναι δύο: Στο πρώτο που αφορά το 5% του αρχικού ποσού, η περιγραφή αναφέρει “Για υπηρεσίες που προσφέρει η, σε συνέχεια της από 19.03.2007 Σύμβασης μεταξύ της και της” ενώ στο δεύτερο τιμολόγιο που αποτελεί και το 95% της αμοιβής αναγράφεται στην περιγραφή “Η συνδρομή σας, σύμφωνα με την από 19.03.2007 σύμβαση παροχής υπηρεσιών, με βάση την παράγραφο f του άρθρου 5 της από 19.03.2004 σύμβασης με την”.

Για τις ανωτέρω υπηρεσίες, η προσφεύγουσα έχει λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της τα κάτωθι τιμολόγια, ανά φορολογική περίοδο:

Φορολογική περίοδος 01/07/2014 – 30/06/2015			
Λ/σμός 64.98.0007 –			
A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1	INV-.....	1/7/2014	14.487,65
2	INV-.....	28/11/2014	81.451,00
3	INV-.....	30/12/2014	75.013,00
4	INV-.....	2/3/2015	91.468,00
5	INV-.....	5/3/2015	91.468,00
Σύνολο			353.887,65

Φορολογική περίοδος 01/07/2015 – 30/06/2016			
Λ/σμός 64.98.0007 –			
A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1	INV-.....	12/10/2015	98.001,00
2	INV-.....	1/12/2015	99.631,00
3	INV-.....	6/1/2016	14.840,30
4	INV-.....	15/3/2016	98.816,00
5	INV-.....	1/6/2016	98.816,00
Σύνολο			410.104,30

Φορολογική περίοδος 01/07/2016 – 30/06/2017			
Λ/σμός 64.98.0007 –			

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1	INV-.....	24/5/2017	94.676,06
2	INV-.....	24/5/2017	3.778,10
3	INV-.....	5/6/2017	94.781,52
4	INV-.....	5/6/2017	4.034,66
5	INV-.....	6/6/2017	94.462,89
6	INV-.....	6/6/2017	3.629,25
7	INV-.....	7/6/2017	94.874,60
8	INV-.....	7/6/2017	3.579,56
9	INV-.....	16/6/2017	94.783,83
10	INV-.....	16/6/2017	94.783,83
11	INV-.....	16/6/2017	4.032,17
12	INV-.....	16/6/2017	4.032,17
Σύνολο			591.448,64

Επειδή, περαιτέρω, από την επισκόπηση τόσο των συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ της προσφεύγουσας αλλά και της, όσο και των προσκομισθέντων στοιχείων, διαπιστώθηκε, ότι:

Υπάρχουν σχέδια και υποδείγματα τα οποία υποχρεωτικά θα χρησιμοποιεί η κατά την διάρκεια των ελέγχων που διενεργεί. Περιλαμβάνεται πέραν της ανάλυσης των προτύπων IFRS και πληροφορίες οι οποίες ανάγονται στο πλαίσιο της επιστημονικής πείρας που διαθέτει η

1.Ο οδηγός ελέγχου (.....) αποτελεί στην ουσία μεταφορά τεχνογνωσίας και επιστημονικής πείρας στην προσφεύγουσα, ήτοι:

- ❖ Τα θέματα του οδηγού περιλαμβάνουν τις απαιτήσεις αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την καθοδήγηση, που αναπτύχθηκε από την
- ❖ Τα θέματα του οδηγού έχουν καταρτιστεί προκειμένου να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο ενός ελέγχου ενός πλήρους συνόλου οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζεται σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικών σκοπών (δηλ. ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που έχει σχεδιαστεί για να ικανοποιεί τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών ενός ευρέος φάσματος χρηστών) χρησιμοποιώντας ένα σωστό πλαίσιο παρουσίασης.
- ❖ Τα θέματα του οδηγού είναι εμπιστευτικά, είναι αποκλειστικά για χρήση από τις εταιρίες μέλη της και δεν πρέπει να μοιράζονται σε ομάδες εργασίας με κανέναν εκτός από τις εταιρίες μέλη της

2. Ο Οδηγός συμμόρφωσης όλων των σε θέματα πνευματικής ιδιοκτησίας και αποποίησης ευθύνης για διακεκριμένα έγγραφα οδηγός ελέγχου (.....) δίνει λεπτομερής πληροφορίες όχι μόνο για τον τρόπο που η προσφεύγουσα θα κάνει χρήση του σήματος, αλλά για πολλούς τομείς της λειτουργίας της, από τον τρόπο έκδοσης ενός φυλλαδίου, τον τρόπο συμμετοχής της σε συνέδρια, την έκδοση εταιρικών καρτών και εν γένει του τρόπου λειτουργίας της σε σχέση με τους πελάτες της.

3. Η στο φορολογικό έτος 01.0.2016-30.06.2017, έχει προβεί σε διόρθωση των εκδοθέντων τιμολογίων και τα έχει προσαρμόσει στην από 19.03.2007 σύμβαση παροχής υπηρεσιών, στα οποία το μεγαλύτερο μέρος της αμοιβής αναφέρεται στην από 19.03.2004 σύμβαση μέλους (Membership agreement) με την οποία παραχωρείται η χρήση του σήματος.

Πέραν των ανωτέρω προσκομισθέντων, υπάρχουν στοιχεία που διακρίνονται στους εξής τομείς:

- Διαχείριση κινδύνων και επιτροπή αξιολόγησης κινδύνων.

- Εσωτερικός έλεγχος.
- Θέματα Ελεγκτικής και Λογιστικής φύσης ενημέρωσης πελατών.
- Θέματα προσωπικού και εκπαίδευσης.

Τα παραπάνω στοιχεία περιλαμβάνουν e-mail και οδηγούς (manual) στα οποία περιλαμβάνονται κανόνες και διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν ή συνίστανται να ακολουθηθούν, προκειμένου να εκτελεστούν οι διάφορες λειτουργίες που αναφέρονται στους ανωτέρω τομείς.

Ενδεικτικά ανά τομέα:

A) Διαχείριση κινδύνων και επιτροπή αξιολόγησης κινδύνων

Οδηγός DPP (Ιούλιος 2016), ήτοι:

1. Οι δραστηριότητες που αναλαμβάνει η DPP ποικίλλουν σε κάθε εταιρεία μέλος της Ωστόσο, οι βασικοί στόχοι του DPP είναι γενικά οι ίδιοι και περιλαμβάνουν:

- υποστήριξη ομάδων στην εκτέλεση ποιοτικών δεσμεύσεων
- συμβολή στην ποιοτική οικονομική αναφορά από πελάτες της
- οδήγηση συνεπούς εφαρμογής προτύπων σε όλο το δίκτυο
- προστασία της φήμης της παρέχοντας υποστήριξη που μετριάξει τους κινδύνους που σχετίζονται με τεχνικά ζητήματα που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες μέλη και οι πελάτες της
- συμμετοχή σε περιφερειακά και παγκόσμια δίκτυα
- Συμβάλλοντας στον καθορισμό των προδιαγραφών και στις επαγγελματικές εξελίξεις
- Προσθέτοντας αξία αναπτύσσοντας και διατηρώντας τεχνικές γνώσεις αιχμής και μετατρέποντας αυτές τις γνώσεις σε αξία για τους πελάτες μας και άλλους ενδιαφερόμενους.

2. Σύμφωνα με την Ενότητα 4.2.4 Τμήμα Επαγγελματικής Πρακτικής της Παγκόσμιας Πολιτικής Εγχειριδίου Ποιότητας και Διαχείρισης Κινδύνων, οι DPP's υποχρεούνται να πραγματοποιούν διαβουλεύσεις, επανεξέταση πριν από την έκδοση και, σε συνδυασμό με τους επαγγελματίες της ποιότητας και διαχείρισης κινδύνων της εταιρείας-μέλους της, δραστηριότητες παρακολούθησης σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος οδηγού, οι οποίες αναπτύχθηκαν με αναφορά σε συμφωνημένα σημεία αναφοράς σε αυτούς τους τομείς.

Επιπλέον, αυτός ο οδηγός περιλαμβάνει την απαίτηση διαβούλευσης με την εταιρεία-μέλος της σχετικά με τις βελτιωμένες αναφορές ελεγκτών.

Ο οδηγός ισχύει για όλες τις εταιρείες μέλη της

GQ & RM Special Alert – 2016 – 15 Panama Papers – Updated, ήτοι:

Αυτή η ειδοποίηση, η οποία αντικαθιστά την Ειδική Ειδοποίηση 16-12, παρέχει στις εταιρείες μέλη σημαντικές πληροφορίες και απαιτούμενες καθοδηγήσεις σχετικά με τα «Panama Papers».

B) Εσωτερικός έλεγχος

Audit Quality Self-Assessment Guidelines for Heads of Audit Ιούνιος 2015, ήτοι:

- Αυτό το παράρτημα περιλαμβάνει επίσης προτεινόμενες ενέργειες και παραδείγματα ερωτήσεων στις οποίες μπορούν να χρησιμοποιήσουν οι εταιρείες μέλη ως αναφορά για τον προσδιορισμό δράσεων που στοχεύουν στην αλλαγή της αντίληψης του ρόλου του EQCR στις επιχειρήσεις τους και στη βελτίωση της ποιότητας των EQCR που πραγματικά εκτελέστηκαν.

2017 QPR Program Instructions, ήτοι:

1. Αυτά τα προγράμματα έχουν σχεδιαστεί συλλογικά για να επιτρέψουν στις εταιρείες-μέλη να ανταποκριθούν τόσο στις απαιτήσεις της όσο και στα ισχύοντα επαγγελματικά πρότυπα, όπως εκείνα του «Διεθνούς προτύπου για τον ποιοτικό έλεγχο 1 - Ποιοτικός έλεγχος για τις εταιρείες που διενεργούν ελέγχους και κριτικές οικονομικών καταστάσεων και άλλες διασφάλιση και συναφή Συμμετοχές υπηρεσιών» (ISQC1).

2. Κάθε λειτουργικό πρόγραμμα QPR έχει σχεδιαστεί από τους Παγκόσμιους Συνεργάτες Διαχείρισης Λειτουργικού Κινδύνου (G-F-RMPs) και την ομάδα GQ & RM-QP. Η εκτέλεση του προγράμματος QPR

είναι ευθύνη κάθε εταιρείας μέλους. Οι περιφερειακοί εταίροι διαχείρισης κινδύνου (R – RMPs) και οι λειτουργικοί περιφερειακοί συνεργάτες διασύνδεσης ποιοτικής ποιότητας (F-R-QPLP) παρέχουν παρακολούθηση και εποπτεία.

3. Το Πρόγραμμα QPR ισχύει για όλες τις εταιρείες-μέλη, τους δικαιοδόχους και τα ελεγχόμενα μέρη, συμπεριλαμβανομένων των αλλοδαπών υποκαταστημάτων (αναφέρονται ως εταιρείες στο υπόλοιπο αυτού του εγγράφου) και καλύπτει όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται από όλες τις λειτουργίες.

Θέματα Ελεγκτικής και Λογιστικής φύσης ενημέρωσης πελατών

..... **September 2014**, ήτοι:

1. Το είναι το συνοδευτικό εγχειρίδιο του Βασίζεται στις προδιαγραφές και οδηγίες που περιλαμβάνονται στο KAM (κυκλοφόρησε τον Μάρτιο του 2014) και στο (από 1 Φεβρουαρίου 2014) και βασίζεται σε ISA και ISRE που εκδόθηκαν από το IAASB.

2. Ο περιέχει επίσης προδιαγραφές και οδηγίες για τη διενέργεια εσωτερικών και διεπιχειρησιακών αναφορών σχετικά με χρηματοοικονομικές πληροφορίες, απαραίτητες για σκοπούς ενοποίησης.

3. Επιπλέον, ο ISRM περιέχει προδιαγραφές και οδηγίες για την υποβολή εκθέσεων σχετικά με ελέγχους συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή στοιχεία οικονομικής κατάστασης και δεσμεύσεις για αναφορά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων

Επιπλέον στη σελίδα 4 αναφέρεται ότι:

“Το είναι εμπιστευτικό και αποκλειστικό, και είναι αποκλειστικά για χρήση εντός εταιρειών μελών της και δεν θα κοινοποιούνται από ομάδες εμπλοκής με κανέναν εκτός εταιρειών μελών της, συμπεριλαμβανομένων των πελατών”.

2017, ήτοι:

Με αυτό το e-mail, δίνεται ένας οδηγός για την προετοιμασία ενοποιημένων ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Παραθέτουμε σε μετάφραση τα όσα αναφέρονται στη σελίδα 2 του οδηγού αυτού :

- Αυτός ο οδηγός έχει εκδοθεί από την (μέρος της IFRG Limited). Έχει σκοπό να βοηθήσει τις οντότητες να προετοιμάσουν και να παρουσιάσουν τις ενοποιημένες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεσες Χρηματοοικονομικές Αναφορές με την παράθεση ενός παραδείγματος μιας πλασματικής πολυεθνικής εταιρείας που συμμετέχει σε γενικές επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Παρατηρούμε ότι σε κάθε παράγραφο του ΔΛΠ 34, υπάρχει η ερμηνεία και η γνώση που έχει η, η οποία παρέχεται με τη μορφή σχολίων.

Θέματα προσωπικού και εκπαίδευσης

....., ήτοι:

Σκοπός του ανωτέρω οδηγού, όπως αναφέρεται στη σελίδα 2 είναι η περιγραφή με σαφήνεια του υποχρεωτικού συνόλου των πολιτικών, διαδικασιών και προγραμμάτων με τα οποία απαιτείται να συμμορφώνονται όλες οι εταιρείες μέλη της και οι οποίες περιγράφονται με αναφορά στην Παγκόσμια Στρατηγική της Ο οδηγός αυτός παραμένει ιδιοκτησία της, είναι για αποκλειστική χρήση των συνεργατών και του προσωπικού των εταιρειών-μελών και το περιεχόμενό του είναι αυστηρά εμπιστευτικό και δεν πρέπει να αντιγραφεί ή να διανεμηθεί σε τρίτους.

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

Άρθρο 38.Δικαιώματα (royalties)

“1. Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για

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

2. Εάν το εισόδημα από δικαιώματα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε..”

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1042/26.1.2015** με Θέμα: Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)

13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της **παραγρ. 1 του άρθρου 38** του ν.4172/2013, δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων.

Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:

I. Το εισόδημα που αποκτάται:

α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης,

i) των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση,

ii) διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας,

iii) εμπορικών σημάτων,

iv) προνομιών

v) σχεδίων ή υποδειγμάτων,

vi) σχεδιαγραμμάτων,

vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή

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

II. Οι πληρωμές:

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

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

III. Οι πληρωμές για:

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

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

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

V. Πληρωμές λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια του όρου «δικαιώματα» εμπίπτει κάθε εισόδημα, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των ανωτέρω δικαιωμάτων, ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν επίσημα καταχωρηθεί ως πιστοποιημένα δικαιώματα (πατέντες). Προκειμένου τα

εισοδήματα και οι πληρωμές του άρθρου αυτού να θεωρηθούν ότι ενέχουν τα χαρακτηριστικά του «δικαιώματος» θα πρέπει το υπόψη άυλο περιουσιακό στοιχείο να προϋπάρχει, και να υφίσταται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων ρήτρα εμπιστευτικότητας (παράγραφοι 8 και 8.5 των σχολίων του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ 2010).

Ειδικότερα, δικαίωμα αποτελούν και οι πληρωμές που καταβάλλονται με σκοπό την περαιτέρω παραχώρηση της αρχικής άδειας χρήσης του άυλου στοιχείου (δικαιώματος).

Στην περίπτωση αυτή άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζει τόσο ο αρχικός κάτοχός του όσο και εκείνος που διατηρεί το δικαίωμα παραχώρησης είτε του συνόλου είτε μέρους της άδειας χρήσης (rellicence/sublicence).

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

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την πίστωση ή καταβολή με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. [ΠΟΛ.1011/2.1.2014](#) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και με αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του ημεδαπού φυσικού προσώπου ή φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ([παραγραφ. 4 άρθρου 37](#) και [παρ. 3 άρθρου 64](#) [ν.4172/2013](#)). Στα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εμπίπτουν, με βάση τα αναφερόμενα και πιο πάνω, και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι, για τα εισοδήματα από δικαιώματα (royalties) φυσικών προσώπων δεν ισχύει η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις που ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιτίας των δικαιωμάτων που κατέχουν, δηλαδή ο φορολογούμενος - φυσικό πρόσωπο έχει κάνει έναρξη επιτηδεύματος, ως ελεύθερος επαγγελματίας ή εμπορική επιχείρηση, με δραστηριότητα σχετική με την είσπραξη δικαιωμάτων, όπως π.χ. συγγραφείς για τα συγγραφικά δικαιώματα, καλλιτέχνες για καλλιτεχνικά δικαιώματα, υπηρεσίες ηλεκτρονικής λήψης (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή που παρέχονται στα πλαίσια άσκησης ατομικής επιχείρησης κ.λπ. Για τα πρόσωπα αυτά τα παραπάνω εισοδήματα φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε είναι ημεδαπής είτε αλλοδαπής προέλευσης.

Όταν τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από ημεδαπό φυσικό πρόσωπο που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιτίας των δικαιωμάτων που κατέχει, ακόμη και αν έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών για άλλη δραστηριότητα, με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική του υποχρέωση, όπως αναφέρθηκε παραπάνω. Επίσης, όταν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από την αλλοδαπή, επιβάλλεται ο φόρος 20% με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου (Ε1).

Πλάνη περί τα πράγματα και εσφαλμένη κρίση αναφορικά με τη φορολογική κατοικία της

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι: “.... κατά πλάνη περί τα πράγματα και εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, θεώρησε ότι τάχα η *International* έχει έδρα για φορολογικούς σκοπούς στην Ολλανδία, ενώ στην πραγματικότητα, η φορολογική της έδρα βρίσκεται στην Ελβετία και, σε κάθε περίπτωση, εφαρμοστέα τυγχάνει η Διμερής Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και της Ελβετίας”.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί δήθεν σφαλμένης κρίσης του ελέγχου αναφορικά με τη φορολογική κατοικία της (εταιρία που εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια και έχει λάβει αριθμό ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ολλανδία), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Τα υπό κρίση τιμολόγια εκδίδονται από την με έδρα την Ολλανδία και VAT, για την οποία η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, αλλά ένα πιστοποιητικό ότι η ολλανδική εταιρία είναι υπόχρεη σε Φ.Π.Α., το οποίο αποδεικνύει ότι μπορεί να εκδίδει τιμολόγια και να υποβάλλει τις καταστάσεις στο VIES.

Πιο συγκεκριμένα, στο πιστοποιητικό των Ολλανδικών Φορολογικών Αρχών το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται και συμπεριλαμβάνει στα προσκομισθέντα έγγραφα της ενδικοφανούς προσφυγής {Σχετ. 16}, αναγράφεται ότι η εταιρία είναι υποκείμενη στον Φ.Π.Α. στην Ολλανδία υπό τον αριθμό, και το οποίο ουδέποτε αμφισβητήθηκε. Ωστόσο πρέπει να τονισθεί ότι το εν λόγω πιστοποιητικό πέρα του προαναφερθέντος, αναγράφει ότι η εν λόγω αλλοδαπή εταιρία **έχει διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης «address of the business location» στο του** Επίσης επί του εν λόγω πιστοποιητικού δεν αναγράφεται πουθενά ότι η εν λόγω αλλοδαπή εταιρία έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς Φ.Π.Α. και μόνο (και όχι για σκοπούς εισοδήματος) στην Ολλανδία, και ουδέν άλλο πιστοποιητικό Ολλανδικών φορολογικών αρχών δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου. Κατόπιν των προαναφερθέντων, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι σε καμία περίπτωση από το προσκομισθέν πιστοποιητικό των Ολλανδικών Φορολογικών Αρχών δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι η έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς Φ.Π.Α. (και όχι για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος) στην Ολλανδία, τα εισοδήματά της φορολογούνται στην Ελβετία και ως εκ τούτου τυγχάνει εφαρμογής η Διμερής Σύμβαση για την αποφυγή Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και της Ελβετίας.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο φόρος επί των υπό εξέταση αμοιβών που όφειλε η προσφεύγουσα να παρακρατήσει ανέρχεται σε συντελεστή 20%.

Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου ως προς την κρίση ότι οι καταβαλλόμενες αμοιβές εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων λόγω δήθεν μεταφοράς τεχνογνωσίας

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι: *“..... προκύπτει σαφώς ότι το αντικείμενο των υπό κρίση Συμβάσεων είναι αποκλειστικά και μόνο η παροχή υπηρεσιών, και όχι η μεταφορά τεχνογνωσίας όπως εξέλαβε ο Έλεγχος. Συνεπώς, επί των υπό κρίση αμοιβών που κατέβαλε η Εταιρεία μας δεν είναι σύνηθες η παρακράτηση 20% όπως εσφαλμένα μας καταλογίζει ο Έλεγχος”*.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω:

- Η προσφεύγουσα σύμφωνα με την από 19.03.2004 (Membership Agreement) με την έχει αποκτήσει το δικαίωμα χρήσης του σήματος, για το οποίο καταβάλλει αμοιβή (Annual Dues – Άρθρο 5 § f Membership Agreement), η οποία εμπίπτει ευθέως στην κατηγορία των δικαιωμάτων. Στα εκδοθέντα τιμολόγια η ανωτέρω αμοιβή αναφέρεται ως συνδρομή, προκειμένου να μην γίνεται μνεία στο δικαίωμα χρήσης του σήματος.
- Τα τιμολόγια στις φορολογικές περιόδους 01.07.2014-30.06.2015 και 01.07.2015-30.06.2016, εκδίδονται σύμφωνα με την από 30.04.2004 Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών στη βάση της παραγράφου f του άρθρου 5 της ανωτέρω Membership Agreement. Οι ανωτέρω προσφερόμενες υπηρεσίες εμπίπτουν στην κατηγορία των δικαιωμάτων, καθώς αποτελούν μεταφορά τεχνογνωσίας από την δικαιούχο προς την προσφεύγουσα ημεδαπή Α.Ε., η οποία συνίσταται στην μεταβίβαση όλων των γνώσεων, της εμπειρίας, των μεθόδων, των σχεδίων και υποδειγμάτων που απαιτούνται, προκειμένου η προσφεύγουσα να μπορεί να παρέχει τις

υπηρεσίες της.

- Στη φορολογική περίοδο 01.07.2016-30.06.2017 και κατ' εφαρμογή των δύο συμβάσεων (19.03.2004 – Σύμβαση Μέλους και 19.03.2007 – Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών), ποσοστό άνω του 90% αφορά αμοιβή που δίνεται για τη χρήση του σήματος και περιγράφεται ως συνδρομή, η οποία εμπίπτει ευθέως στην κατηγορία των δικαιωμάτων.

Εν κατακλείδι, με την από 19.03.2004 – Σύμβαση Μέλους (Membership Agreement) παραχωρήθηκε στην προσφεύγουσα η χρήση του σήματος (Άρθρο 4), για το οποίο καταβάλλεται αμοιβή (Annual Dues - Άρθρο 5). Με την από 30.04.2004 σύμβαση, η προσφεύγουσα απολαμβάνει υπηρεσίες (οι οποίες εμπίπτουν στην κατηγορία των δικαιωμάτων), για τις οποίες καταβάλλει αμοιβή σε συνάρτηση με το άρθρο 5 της Σύμβασης Μέλους (Annual Dues), με αποτέλεσμα τα annual dues που δίνονται να αφορούν και τις προσφερόμενες υπηρεσίες. Στη συνέχεια με την από 19.3.2007 Σύμβαση Υπηρεσιών, δεν υπάρχει αμοιβή για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εφόσον χαρακτηρίζονται δικαιώματα, αλλά η αμοιβή αφορά την κατανομή του κόστους σε όλες της με κριτήριο τα ακαθάριστα έσοδα και αποτελεί μέρος των annual dues. Στην τελευταία περίπτωση εκδίδονται δύο τιμολόγια, εκ των οποίων το ένα αφορά την συνδρομή – αμοιβή χρήσης σήματος και το άλλο την αμοιβή για τις προσφερόμενες υπηρεσίες. Επομένως, οι αμοιβές που καταβάλλει η προσφεύγουσα γίνονται αποκλειστικά για τη χρήση του σήματος, το οποίο εμπίπτει στην κατηγορία των δικαιωμάτων σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 38 του Ν. 4172/2013 και η προσφεύγουσα όφειλε να παρακρατήσει φόρο επί των αμοιβών αυτών.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας, ότι, η ως άνω αμοιβή συνιστά πληρωμή συνδρομής μέλους, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, διότι, αφενός μεν **στην σύμβαση δεν γίνεται αναφορά για υποχρέωση καταβολής συνδρομής μέλους (subscription)**, αφετέρου **επί του πραγματικού οι αμοιβές αυτές καταβλήθηκαν ως αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών** όπως αυτές αναφέρονται στην εν λόγω σύμβαση.

Επειδή, περαιτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι με τις από 30.04.2004 και 19.03.2007 Συμβάσεις Παροχής Υπηρεσιών παρασχέθηκαν συμβουλευτικές υπηρεσίες οι οποίες δεν δύνανται να θεωρηθούν ως μεταφορά τεχνογνωσίας και άρα δεν εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία, σχετικά με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, διαπιστώθηκε ότι **οι υπό εξέταση υπηρεσίες ανάγονται στο πλαίσιο της επιστημονικής πείρας που διαθέτει η και απορρέει από προηγούμενη εμπειρία**. Οι δε υπηρεσίες αυτές λαμβάνονται και δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο οικονομικής εκμετάλλευσης που αποβλέπει στην αποκόμιση οικονομικού οφέλους εκ μέρους της προσφεύγουσας. Επίσης κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι μέσω των σχεδίων, υποδειγμάτων, οδηγιών και εγχειριδίων και την κατά διαστήματα αναθεώρηση αυτών **παρέχεται στην προσφεύγουσα εταιρία τεχνογνωσία που δεν θα λάμβανε εάν δεν ήταν εταιρία μέλος της και δεν λειτουργούσε υπό το σήμα της** Το περιεχόμενο των εν λόγω στοιχείων δε, σε πολλές περιπτώσεις, είναι **εμπιστευτικό και αποκλειστικό, και είναι προς αποκλειστική χρήση των εταιριών μελών της** βάσει των όσων αναγράφονται επί των εκάστοτε εγχειριδίων, οδηγιών και υποδειγμάτων.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί δήθεν εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου ως προς την κρίση ότι οι καταβαλλόμενες αμοιβές εκπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Εσφαλμένος επαναχαρακτηρισμός των υπό κρίση συμβάσεων και συναλλαγών

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι: “..... Οι υπό κρίση συμβάσεις ισχύουν ως έχουν, χωρίς μεταβολή, από το έτος 2004 και 2007 αντιστοίχως, χωρίς δηλαδή να έχουν τροποποιηθεί από την υπογραφή τους. Οι υπό κρίση δε, συναλλαγές δυνάμει των ανωτέρω συμβάσεων έχουν εξεταστεί στο

παρελθόν στα πλαίσια προηγούμενων φορολογικών ελέγχων, κατά τους οποίους τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, αφού εξέτασαν τις συμβάσεις και τις σχετικές συναλλαγές, έκριναν ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσιών, ενώ ουδέποτε τέθηκε θέμα χαρακτηρισμού τους ως τεχνογνωσία και ουδέποτε τέθηκε θέμα παρακράτησης επί δικαιωμάτων.....”

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 ορίζεται η έννοια των δικαιωμάτων, έτσι ώστε να συνάδει με το πρότυπο μοντέλο του ΟΟΣΑ και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Επιπλέον, εκτός των σκοπών του ΚΦΕ, η εισαγωγή του εν λόγω ορισμού διευκολύνει τον προσδιορισμό του τόπου φορολογίας για την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα. Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι η έννοια του εισοδήματος από δικαιώματα είναι ευρύτερη σε σχέση με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, καθώς λαμβάνει υπόψη τη σχετική επιφύλαξη που είχε εκφράσει η Ελλάδα και κατά τούτο καταλαμβάνει το αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, καθώς και τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι με την παρακράτηση του φόρου όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε. (με συντελεστή 20%) στα δικαιώματα εξαντλείται η φορολογική μεταχείριση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα, καθώς τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Επειδή, με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ορισμός του εισοδήματος από δικαιώματα παρέχεται στην [παραγράφο 1 του άρθρου 38](#) του Κ.Φ.Ε.

Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό διακρίνουμε τρεις υποκατηγορίες εισοδημάτων που θεωρούνται ως εισόδημα από δικαιώματα:

1. Εισόδημα από δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας (όπως π.χ. δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, επί κινηματογραφικών έργων, τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών εκπομπών, καθώς και επί λογισμικού)
2. Εισόδημα από δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας (όπως π.χ. δικαιώματα επί διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας κ.λπ.).
3. Εισόδημα από λοιπά δικαιώματα (αφορά πληρωμές που γίνονται σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση knowhow, αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, το downloading λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων).

Όπως διαπιστώνεται ο ως άνω ορισμός είναι ιδιαίτερα ευρύς και καλύπτει ένα μεγάλο πλήθος συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες υπηρεσίες που παρέχει η στην προσφεύγουσα, διαπιστώνεται, ότι, αυτές εμπίπτουν στις ευρύτερες διατάξεις περί δικαιωμάτων, όπως αυτές αποτυπώνονται ρητώς στο άρθρο 38 του ν. 4172/2013 και στην ΠΟΛ 1042/2015.

Επειδή, η προσφεύγουσα, σε σχετικό έγγραφό μας {αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/15.02.2021}, προσκόμισε πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας καθώς και εκθέσεις προηγούμενων ετών διαχειριστικών περιόδων 01.07.2001 έως και 30.06.2008 {αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/25.02.2021}.

Επειδή, οι προηγούμενες δαπάνες, κρίθηκαν υπό διαφορετικό νομικό καθεστώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ι' του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Εσφαλμένος συντελεστής παρακράτησης φόρου”

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι: “.... δεδομένου ότι η έχει έδρα για φορολογικούς σκοπούς εισοδήματος στην Ελβετία (και όχι στην Ολλανδία, όπως εξέλαβε ο Έλεγχος), εφαρμοστέα τυγχάνει η ΣΑΔΦ Ελλάδας - Ελβετικής Ομοσπονδίας, **στο άρθρο 12 της οποίας ρητώς ορίζεται ότι το εισόδημα από δικαιώματα υποβάλλεται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 5% επί του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων**”.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε στον 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, τα πιστοποιητικά που τέθηκαν υπόψη τόσο στον φορολογικό έλεγχο όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή {Σχετ.12, 13, 14, 15 και 16}, ήτοι τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας της εταιρίας φορολογικών ετών 2014 -2017 από τις Ελβετικές φορολογικές αρχές και το πιστοποιητικό για την εταιρία από τις Ολλανδικές φορολογικές αρχές, δεν είναι επαρκή στοιχεία για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η εταιρία η οποία εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια και είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ στην Ολλανδία, έχει έδρα για φορολογικούς σκοπούς εισοδήματος στην Ελβετία και όχι στην Ολλανδία. Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί δήθεν εφαρμογής εσφαλμένου συντελεστή παρακράτησης επί της αξίας των επίμαχων τιμολογίων απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./30.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) την **μερική αποδοχή** της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης ως προς το ύψος των λογιστικών διαφορών

της υπ’ αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2015 – 30.06.2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		2.752.744,08	2.778.681,57	2.776.323,08	23.579,00
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				6.837,91
	Χρεωστικό ποσό	798.295,78	805.817,66	805.133,69	
Συμπληρωματικός φόρος 3%					6.837,91
ΣΥΝΟΛΟ		798.295,78	805.817,66	805.133,69	
Φόρος προκαταβληθείς		796.242,15	796.242,15	796.242,15	6.837,91
Φόρος παρακρατηθείς		109,97	109,97	109,97	
ΣΥΝΟΛΟ		1.943,66	9.465,54	8.781,57	
Προκαταβολή φόρου		798.185,81	798.185,81	798.185,81	

Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		3.760,94	3.418,96	3.418,96
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	1.600,00	
ΣΥΝΟΛΟ	801.729,47	813.012,29	811.986,34	10.256,87
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	801.729,47	813.012,29	811.986,34
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

1) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2014 – 30.06.2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ: 18.291,48 €

2) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2016 – 30.06.2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ: 6.346,47 €

3) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ: 51.285,50 €

4) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ: 114.170,40 €

5) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ: 4.452,09 €

6) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές Αλλοδαπών Επιχειρήσεων & Οργανισμών, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ: 177.434,60 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.