



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021
Αριθμός απόφασης: 4028

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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.

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

2. 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».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στο κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

-Της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, έτους **2014**,

-Της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, έτους **2014**,

-Της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, έτους **2014**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, έτους **2014**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ΕΥΡΩ 2.237.264,82 και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ΕΥΡΩ 1.118.632,41 ήτοι συνολικό ποσό ΕΥΡΩ **3.355.897,23**.

-Με την με αριθμό/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, έτους **2014**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίσθηκε πιστωτικό ποσό προς έκπτωση 166.010,87 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 163.803,95 ευρώ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό φόρου ΕΥΡΩ 65.687,15 και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ΕΥΡΩ 65.687,15, ήτοι συνολικό ποσό ΕΥΡΩ **197.061,47**.

-Με την με αριθμό/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, έτους **2014**, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό τέλους χαρτοσήμου ΕΥΡΩ 34.410,13 ευρώ και εισφοράς ΟΓΑ ΕΥΡΩ 6.882,03, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ΕΥΡΩ 17.566,97 , πλέον προστίμου ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού ΕΥΡΩ 3.313,39 ήτοι συνολικό ποσό ΕΥΡΩ **62.172,52**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και τελών χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 08/12/2020 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και τελών χαρτοσήμου της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.-.....

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκαν διαφορές εισοδήματος, ΦΠΑ και τελών χαρτοσήμου ως εξής:

Α)Διαφορές εισοδήματος

Κατά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος προσδιορίσθηκαν φορολογητέα κέρδη 8.604.864,68 ευρώ αντί της δηλωθείσας ζημιάς 397.300,22 ευρώ καθώς διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 9.002.164,90 ευρώ και συγκεκριμένα οι παρακάτω ανά λογαριασμό λογιστικές διαφορές:

Λογ/μός	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Ποσό βάσει βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάσει δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάσει ελέγχου	Διαφορά
---------	-----------	--------------------	--------------------------------	--------------------------------	---------

20-28	ΑΓΟΡΕΣ	57.326.181,77		918.349,05	918.349,05
60	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	3.257.835,54		287.318,94	287.318,94
61	ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	245.393,34		47.686,32	47.686,32
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	317.744,07		37.005,84	37.005,84
63	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ	25.166,26		6.205,00	6.205,00
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	4.271.040,82	52.935,19	971.211,08	918.275,89
68	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	123.795,74	0,00	123.795,74	123.795,74
71	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	1.565.927,19	0,00	93.124,39	93.124,39
81	ΠΡΟΣΤΙΜΑ	310.082,95	17.190,67	298.335,27	281.144,60
82	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	4.392.819,45	21.563,32	3.282.100,36	3.260.537,04
83	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	1.261.204,77	0,00	1.261.204,77	1.261.204,77
	ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	0,00	0,00	619.431,57	619.431,57
	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ			876.632,92	876.632,92
	ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ	73.097.191,90	91.689,18	8.822.401,25	8.730.712,07
84	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΧΡΗΣ. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	271.452,83	0,00	271.452,83	271.452,83
	ΣΥΝΟΛΑ	73.368.644,73	91.689,18	9.093.854,08	9.002.164,90

Β) Διαφορές ΦΠΑ

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	Σ. ΦΠΑ	ΦΠΑ	ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
Συναλλαγή που η ελεγχόμενη δεν την συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση	5.330,00	23%	1.225,90	σελ.54
Συναλλαγή που η ελεγχόμενη δεν την συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση	5132,4	13%	667,21	σελ.55
Συναλλαγή που η ελεγχόμενη την συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση αλλά η συναλλαγή αφορά την ελληνική συνδεδεμένη .....-ΑΦΜ	-6.422,50	13%	-834,93	σελ.55
Εκπτώσεις λόγω τζίρου που δεν αναγνωρίστηκαν	93.124,39	13%	12.106,17	σελ.55
Σύνολο διαφορών φόρου εκροών (1)	97.164,29		13.164,36	

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	Σ. ΦΠΑ	ΦΠΑ	ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
Συναλλαγή που η ελεγχόμενη δεν την συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση	-5.330,00	23%	-1.225,90	σελ.56
Συναλλαγή που η ελεγχόμενη δεν την συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση	-5.132,40	13%	-667,21	σελ.56
Συναλλαγή που η ελεγχόμενη την συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση αλλά η συναλλαγή αφορά την ελληνική συνδεδεμένη .....-ΑΦΜ	6.422,50	13%	834,93	σελ.56
Η ελεγχόμενη εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια και τα οποία συμπεριέλαβε στις φορολογητέες δαπάνες αξίας 252.212,39€ και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ συνολικής αξίας 32.787,61€ από τον φόρο εκροών.	252.212,39	13%	32.787,61	σελ.46
Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία	366.407,00	23%	84.273,61	σελ.41
Σύνολο διαφορών φόρου εισροών (2)	614.579,49		116.003,03	
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου (3)			2.206,92	

Συνολική διαφορά φόρου (1)+(2)+(3)			131.374,31
------------------------------------	--	--	------------

Γ) Διαφορές τελών χαρτοσήμου

Στους λογαριασμούς που τηρούσε η ελεγχόμενη επιχείρηση (33.11 ΒΡΑΧ ΑΠΑΙΤ. ΚΑΤΑ ΣΥΝΔ ΕΠΙΧ. , 53.12 ΒΡΑΧ ΥΠΟΧΡ.ΠΡΟΣ ΛΟΙΠΟΥ ΣΥΜΜ ΕΝΔΙΑΦ. ΕΠ., 50.00.01.00.001 και 30.00.01.00.000) που παρακολουθούσε τις συναλλαγές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις «.....» και «.....» ο έλεγχος διαπίστωσε ότι εμπεριέχουν κινήσεις χρηματικών διευκολύνσεων υπαγόμενες σε τέλη χαρτοσήμου 1,2% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ (άρθρο 43 Ν. 1041/80 ισχύς από 02.04.80) (Καταθέσεις -αναλήψεις χρημάτων)

ΜΗΝΑΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ&ΤΕΛΗ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ&ΤΕΛΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ&ΤΕΛΗ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	90.714,61	20.965,02	111.679,63	1.116,80	223,36	1.340,16
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	210.607,22	47.020,21	257.627,43	2.576,27	515,25	3.091,53
ΜΑΡΤΙΟΣ	95.598,03	365.151,59	460.749,62	4.607,50	921,50	5.529,00
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	256.325,91	296.613,89	552.939,80	5.529,40	1.105,88	6.635,28
ΜΑΙΟΣ	209.250,40	182.263,99	391.514,39	3.915,14	783,03	4.698,17
ΙΟΥΝΙΟΣ	53.935,84	18.518,30	72.454,14	724,54	144,91	869,45
ΙΟΥΛΙΟΣ	48.743,56	6.422,80	55.166,36	551,66	110,33	662,00
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	176.105,48	17.975,81	194.081,29	1.940,81	388,16	2.328,98
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	32.702,52	163.499,24	196.201,76	1.962,02	392,40	2.354,42
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	250.050,16	190.220,63	440.270,79	4.402,71	880,54	5.283,25
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	322.042,46	123.493,91	445.536,37	4.455,36	891,07	5.346,44
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	147.638,29	115.152,95	262.791,24	2.627,91	525,58	3.153,49
ΣΥΝΟΛΟ	1.893.714,48	1.547.298,34	3.441.012,82	34.410,13	6.882,03	41.292,15

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

1ος ΛΟΓΟΣ: Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και των ερμηνευτικών εγκυκλίων ως προς τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εν σχέσει με τη φορολογία εισοδήματος.

Ως προς τις αγορές εσωτερικού-εξωτερικού, ο έλεγχος κατέληξε σε αναιτιολόγητα συμπεράσματα ως προς την εξόφληση της αγοράς αγαθών χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής για αξίες άνω των 500 ευρώ. Στην προκειμένη περίπτωση οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες και ατομικές επιχειρήσεις, όπως

....., , , , ,
....., , , , ,
..... , , , , ,

....., , κ.α. είναι προμηθευτές αλλά ταυτόχρονα και πελάτες ορισμένοι από αυτούς. Υφίστανται ανοιχτοί λογαριασμοί, πολλές φορές δίνονταν αξιόγραφα και μάλιστα προκαταβολικά πριν την αγορά των αγαθών, είτε γίνονταν συμψηφισμοί (ΠΟΛ 1158/2016), δυνάμει συμβάσεων (σχετικά 1-16)

2ος ΛΟΓΟΣ : Ως προς τις ασφαλιστικές εισφορές «Σχετικά με τους λογ/σμούς δαπανών που αφορούν στο κόστος μισθοδοσίας που αντιστοιχεί στις εισφορές ΟΓΑ (μη καταβληθείσες εισφορές όλο το έτος) αλλά και εισφορές ΙΚΑ (Νοεμβρίου + Δεκεμβρίου +δ χριστ/νων ΜΟΝΟ), ο Έλεγχος υπολόγισε κατ' αρχάς εσφαλμένα το σχετικό ποσό βάσει των βιβλίων με αποτέλεσμα να υπάρχει απόκλιση 1.053.549,69 €. Στο ΣΔΕ αναφέρεται εσφαλμένα ως ποσό βάσει βιβλίων 3.255.956,33€ ενώ το αληθές είναι 2.202.406,64€- Προσκομίζεται σχετικά η απεικόνισή τους όπως προκύπτει από τα βιβλία της εταιρείας.

Ο Έλεγχος έχει λάβει υπόψη του για τις εισφορές του ΙΚΑ ως δαπάνη το κόστος μισθοδοσίας όλου του έτους κι όχι 11-12 & Δ.Χ ενώ έπρεπε να ληφθεί υπόψη μόνο των ημερομίσθιων 1.869.103,57€ όπως ΜΟΝΟ μηνός Νοεμβρίου για ΙΚΑ 108.510,65 δηλαδή = 1.977.614,22 € καθώς οι εισφορές ΙΚΑ Δεκεμβρίου + δώρου Χριστουγέννων καταβλήθηκαν το 2015 βάσει νομοθεσίας.» (ΣΧΕΤΙΚΑ 17^Α & 17Β)

3ος ΛΟΓΟΣ: Ως προς τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού «Η εταιρεία προέβη μεν σε προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού ποσού 123.795,74 ευρώ, ωστόσο προχώρησε στον αντιλογισμό της πρόβλεψης προηγούμενης χρήσης ποσού 271.452,83 ευρώ εμφανίζοντας έσοδα στο λογ. 84.00.01.00.000, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο αναλυτικό καθολικό (ΣΧΕΤ 18).» –(ΣΧΕΤΙΚΑ 18)

4ος ΛΟΓΟΣ: Δ. Ως προς τις λογιστικές διαφορές ποσού 2.094.148 Πρόστιμο Επιτροπής Ανταγωνισμού Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι προέβη σε αντιλογισμό της εγγραφής του εν λόγω Προστίμου την 31-12-2016 (ΣΧΕΤΙΚΑ 19^Α & 19Β)

5ος ΛΟΓΟΣ : Ως προς τα διάφορα έξοδα ποσού 3.600€ (Λογαριασμός 64.98.05.00.099 «Προσκομίζεται το από 25.06.2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης της με τον του, το οποίο εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη ο έλεγχος. (ΣΧΕΤΙΚΟ 20)

6ος ΛΟΓΟΣ: Ως προς τις δαπάνες ποσού καυσίμων και μεταφορικών μέσων σε ότι αφορά τον προμηθευτή «ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη τα σχετικά παραστατικά εξόφλησης (ΣΧΕΤΙΚΟ 21)

7ος ΛΟΓΟΣ : Ως προς το ποσό των 35.000 ευρώ που αφορά στην «Προσκομίζεται η από 04.11.2013 σύμβαση έργου –παροχής υπηρεσιών της με την-ΑΦΜ και τα σχετικά παραστατικά» (ΣΧΕΤΙΚΟ 22^Α & 22Β).

8ος ΛΟΓΟΣ: Ως προς τα έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων και τα έξοδα προβολής και διαφήμισης και τις εκπώσεις πωλήσεων (Λογαριασμός 64.02.08.00.007 «Προσκομίζεται το από 30.07.2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Προωθητικών και Διαφημιστικών Ενεργειών της με την») από τα οποία αποδεικνύεται ότι η δαπάνη πραγματοποιήθηκε προς όφελος της επιχείρησης (ΣΧΕΤΙΚΟ 23)

9ος ΛΟΓΟΣ: Ως προς τις δαπάνες που δεν εκπίπτουν με βάση διατάξεις άλλων νόμων , πλην του Ν.4172/2013 «Ο έλεγχος απέρριψε την έκπτωση δαπανών προβολής και διαφήμισης (λογ 64.02.08.00.0007 , 64.02.09.00.0007, 64.02.09.00.099) χαρακτηρίζοντας ως διαφήμιση, τις παροχές της εμπορικής συμφωνίας της με την....., την» ωστόσο πρόκειται για απλές εμπορικές συμφωνίες της οποίας το αντάλλαγμα συνίσταται σε ποσοστό επί των πωλήσεων.

10ος ΛΟΓΟΣ : α) «Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων του άρθρου 26 του Ν.4172/2013, ύψους 1.261.204,77€ και τη διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων προμηθευτών ύψους 1.102.183,29€

Προσκομίζονται όσα στοιχεία κατέστη δυνατό να συγκεντρωθούν λόγω της δυσκολίας που επέφερε η πανδημία (ΣΧΕΤΙΚΑ 24^Α, 25^Β, 26, 27, 28, 29, 30).

Θ. β) «Για τη διαγραφή 285.000€ μέρους χρεωστικού υπολοίπου της

«Προσκομίζονται σχετικά: το από 19.03.2014 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάμεσα στη, την εταιρεία και την εταιρεία, η καρτέλα πελάτη και οι πωλήσεις ανά είδος (ΣΧΕΤ 31Α, 31Β, 31Γ)».

11^{ος} ΛΟΓΟΣ: Ως προς τον έλεγχο της επαλήθευσης ενδοομιλικών η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους (.....), ο υπολογισμός του κόστους της συναλλαγής και η επιλογή της διαμέσου ως σημείο αναμόρφωσης των κερδών του ελεγχόμενου μέρους (.....) είναι εσφαλμένα. Τέλος αναφέρει ότι το σύνολο των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας είναι με ημεδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις ,συνεπώς δεν τίθεται θέμα διάβρωσης της φορολογητέας βάσης ή απώλειας φορολογικών εσόδων.

12^{ος} ΛΟΓΟΣ: Η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014, επικαλείται «Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων εν σχέσει με τη φορολογία ΦΠΑ. Ο Έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το προσκομισθέν από 19.03.2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό ανάμεσα στη, την εταιρεία και την εταιρεία, την καρτέλα πελάτη και οι πωλήσεις ανά είδος (ΣΧΕΤ 31^α, 31^β, 31^γ) και εσφαλμένα απέρριψε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ΑΕ σε ότι αφορά στα πιστωτικά τιμολόγια- υπό στοιχείο Δ- τούτα αφορούν στο προσκομιζόμενο ιδιωτικό συμφωνητικό με την για τη διαγραφή χρεωστικού υπολοίπου 285.000 ευρώ, όπως εκεί ορίζεται.» (ΣΧΕΤΙΚΑ 31Α, 31Β & 31Γ)

13^{ος} ΛΟΓΟΣ: Η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014, επικαλείται: «Μη νόμιμος προσδιορισμός του τέλους χαρτοσήμου επί των κινήσεων που έχουν μεγαλύτερο άθροισμα χρεωστικό είτε πιστωτικό ανά χρήση εφόσον πρόκειται για καταθέσεις – αναλήψεις - Εσφαλμένος υπολογισμός της αξίας υποκείμενης σε χαρτόσημο».

14^{ος} ΛΟΓΟΣ: Η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014, επικαλείται «Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου για τη χρήση 2014 καθώς τούτο παραγράφηκε την 31.12.2019.»

15^{ος} ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ: Η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014, επικαλείται «Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 για την επιβολή των σχετικών προστίμων ως προς τα τέλη χαρτοσήμου».

Α) Ως προς τις διαφορές τελών χαρτοσήμου

Επειδή στο άρθρο 36 παρ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2147/2020 με ΘΕΜΑ: Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.» αναφέρεται το εξής:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β) σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

....

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019).».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2049/2021 με ΘΕΜΑ: Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή αναλογικών τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται» διευκρινίζονται τα εξής:

“Με την απόφαση ΣτΕ 433/2020 κρίθηκε ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και εκδόθηκε η Ε.2147/2020 διευκρινιστική εγκύκλιος για το θέμα αυτό. Με την ίδια απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι για χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ έχει εφαρμογή το άρθρο 36 του κώδικα αυτού.

Με την παρούσα διευκρινίζονται θέματα παραγραφής για την περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ..

1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

2. Εξαιρετικά και μόνο για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, ήτοι (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής

Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν...

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

α. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 06/02/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ), ήτοι έως 11/02/2014. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου άρχεται την 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019.

β. Για έγγραφο που είχε συνταχθεί στις 28/12/2014 η προθεσμία για την καταβολή τελών χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες, ήτοι έως 2/1/2015. Κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου αρχίζει στις 31/12/2015 και λήγει 31/12/2020.

ε. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/11/2015 η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης καταβολής χαρτοσήμου είναι μέχρι την 15η του επόμενου της εγγραφής (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ) δηλαδή 15/12/2015. Συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2020.

στ. Δάνειο που συνήφθη χωρίς σύμβαση αλλά αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας στις 20/12/2015, η καταληκτική ημερομηνία καταβολής χαρτοσήμου είναι η 15/01/2016. Συνεπώς ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2021.

ζ. Δάνειο που συνήφθη στις 28/12/2018, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ. 2 της παρούσας, και για το οποίο καταρτίστηκε σύμβαση, η υποχρέωση για καταβολή χαρτοσήμου είναι πέντε ημέρες (παρ. 1, άρθρο 3 ΚΝΤΧ) δηλαδή έως στις 02/1/2019, και η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2024. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν απέδωσε τα τέλη χαρτοσήμου ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2029.

η. Επί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών (προθεσμίες όπως ορίζονται στην ΠΟΛ.1035/2017), το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται για κάθε διαχειριστική περίοδο επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτού υπολοίπου κατά περίπτωση:

Ι. ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 31/12/2017, ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι την 30/06/2018. Η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης απόδοσης των τελών χαρτοσήμου είναι η 15/07/2018, κατά συνέπεια ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι η 31/12/2023...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: "1.α) Πάσα σύμβασις, οιουδήποτε αντικειμένου, συναππομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης

φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 περίπτωση γ του ΚΝΧΤ (π.δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1931, ΦΕΚ Α' 239) ορίζεται ότι: «[...] Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου **εν επί της εκατόν (1%)**. Εις ήν περιπτώσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος [...]». Με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν **αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:**

α) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

β) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.) περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983).

γ) Τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣΤΕ 2493/1994).

δ) Η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά.

ε) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (ΣΤΕ 1767/1992, 1039/1996). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983).

Το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του Κ.Ν.Χ.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό **1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία**, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω

επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/ 1981).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι «η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προβάλλει αρχικά τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό τελών χαρτοσήμου στο φορολογικό έτος 2014.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

Εν προκειμένω όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς τα τέλη χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές :

	*****	*****	ΕΛΕΓΧΟΥ				
ΜΗΝΑΣ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΤΕΛΗ	ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΤΕΛΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ&ΤΕΛΗ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	90.714,61	20.965,02	111.679,63	1.116,80	223,36	1.340,16	15/02/2014
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	210.607,22	47.020,21	257.627,43	2.576,27	515,25	3.091,53	15/03/2014
ΜΑΡΤΙΟΣ	95.598,03	365.151,59	460.749,62	4.607,50	921,50	5.529,00	15/04/2014
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	256.325,91	296.613,89	552.939,80	5.529,40	1.105,88	6.635,28	15/05/2014
ΜΑΙΟΣ	209.250,40	182.263,99	391.514,39	3.915,14	783,03	4.698,17	15/06/2014
ΙΟΥΝΙΟΣ	53.935,84	18.518,30	72.454,14	724,54	144,91	869,45	15/07/2014
ΙΟΥΛΙΟΣ	48.743,56	6.422,80	55.166,36	551,66	110,33	662,00	15/08/2014
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	176.105,48	17.975,81	194.081,29	1.940,81	388,16	2.328,98	15/09/2014
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	32.702,52	163.499,24	196.201,76	1.962,02	392,40	2.354,42	15/10/2014
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	250.050,16	190.220,63	440.270,79	4.402,71	880,54	5.283,25	15/11/2014
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	322.042,46	123.493,91	445.536,37	4.455,36	891,07	5.346,44	15/12/2014
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	147.638,29	115.152,95	262.791,24	2.627,91	525,58	3.153,49	15/01/2015
ΣΥΝΟΛΟ	1.893.714,48	1.547.298,34	3.441.012,82	34.410,13	6.882,03	41.292,15	

Από τον ανωτέρω πίνακα διαπιστώνεται ότι η προθεσμία καταβολής για τα τέλη χαρτοσήμου που αφορούσαν τους μήνες Ιανουάριο-Νοέμβριο έληγε σε κάθε περίπτωση εντός του έτους **2014**. Δεδομένου ότι ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, είναι πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους, το δικαίωμα για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου που αφορά τους μήνες Ιανουάριο-Δεκέμβριο του 2014 έχει παραγραφεί καθώς η έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2020. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής για τους ανωτέρω μήνες βασίμως προβάλλεται.

Για τις λοιπές διαφορές που αφορούν στο μήνα Δεκέμβριο, στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται αναλυτική τεκμηρίωση ως προς την υπαγωγή των ταμειακών διευκολύνσεων που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και των συνδεδεμένων εταιρειών σε τέλη χαρτοσήμου.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τις χρηματικές συναλλαγές πέραν των εμπορικών συναλλαγών και επί μεγαλύτερης αξίας (μεταξύ υποχρεώσεων και απαιτήσεων) επιβλήθηκε το τέλος χαρτοσήμου. Σχετικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για εσφαλμένο υπολογισμό της αξίας υποκείμενης σε χαρτόσημο συναλλαγών σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Χαρτοσήμου, το τέλος χαρτοσήμου 1% υπολογίζεται επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναγράφεται στην σχετική εγγραφή στα βιβλία και καταβάλλεται στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω εταιριών ή επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ.6107/385/ ΠΟΛ185/1980, Εγκ.11/1981) και όχι επί της διαφοράς όπως επικαλείται η προσφεύγουσα.

Ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς την εσφαλμένη επιβολή προστίμου του άρθρου 58 απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς από τις διατάξεις του άρθρου 1 Ν. 4755/1930 περί επιβολής τελών χαρτοσήμου επί ...εγγράφων, σε συνδυασμό με το άρθρο 18 Ν. 4174/2013, η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη σε υποβολή φορολογικής δήλωσης τελών χαρτοσήμου. Εν προκειμένω διαπιστώθηκε η μη υποβολή δήλωσης από την πλευρά της, ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 58 παρ.2 του ΚΦΔ περί επιβολής προστίμου.

Β)Ως προς τις διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ

Επειδή στα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 22

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 συνήθεις 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

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

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,...

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 εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

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,.... »

Άρθρο 26

1. 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:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

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:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
>12	50
>18	75
>24	100

3. Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

α) καταστεί εισπραξιμή ή

β) διαγραφεί.

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

- α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
- γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.».

Επειδή στην Απόφαση της ΓΔΕ ΠΟΛ 1056/2015 «Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κεφαλαίου Γ του Μέρους Δεύτερου του Ν.4172/2013, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του ίδιου άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

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:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
>12	50
>18	75
>24	100

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

2. Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία, καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, καθόσον πλέον, δεν σχηματίζονται προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις, όπως συνέβαινε με τις διατάξεις της περ. θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.), αλλά αντίθετα, σε κάθε περίπτωση, ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν

ανείσπρακτες οι υπόψη απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαίτησης (οφειλόμενο υπόλοιπο απαίτησης).

Δεδομένου ότι τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και τα οποία επίσης τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν τηρούν στα λογιστικά βιβλία τους υπόλοιπα λογαριασμών πελατών, θα παρακολουθούν τις επισφαλείς απαιτήσεις τους εξωλογιστικά, τηρώντας καταστάσεις ανά πελάτη ή χρεώστη και ανά συναλλαγή. Οι καταστάσεις αυτές θα ενημερώνονται κάθε φορά που λαμβάνει χώρα μεταβολή στο υπόλοιπο του επισφαλούς πελάτη και θα είναι διαθέσιμες στη Φορολογική Διοίκηση, όταν αυτές ζητηθούν, συνοδευόμενες από όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη λήψη των κατάλληλων ενεργειών και τον τρόπο υπολογισμού των προβλέψεων. Σημειώνεται ότι οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις των υπόχρεων με απλογραφικά βιβλία ν υπολογίζονται με τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις που εφαρμόζονται και στους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία....

Επίσης, με βάση τις νέες ρυθμίσεις, για τον υπολογισμό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται υπόψη και οι απαιτήσεις από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων. Επιπλέον, τονίζεται ότι με τις νεότερες αυτές διατάξεις δεν περιορίζεται η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε εκείνες που έχουν προέλθει μόνο από πελάτες αλλά καταλαμβάνει κάθε απαίτηση που δεν εισπράχθηκε ή δεν συμψηφίστηκε. Για παράδειγμα, επιχείρηση, προκειμένου να κατασκευάσει αποθήκες, έχει συνάψει σύμβαση με κατασκευαστική εταιρεία, στην οποία κατέβαλε προκαταβολή 10.000 ευρώ. Η κατασκευαστική εταιρεία όμως περιήλθε σε παύση πληρωμών και δεν κατασκεύασε τις αποθήκες. Η επιχείρηση αυτή μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της προκαταβολής.

Στην αξία της απαίτησης, προκειμένου για τον υπολογισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες, καθόσον δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης. Αντίθετα, λαμβάνονται υπόψη τυχόν επιστροφές ή εκπτώσεις επί των διενεργηθεισών πωλήσεων ή παρασχεθεισών υπηρεσιών. Επίσης, λαμβάνονται υπόψη απαιτήσεις έναντι πελατών τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού.

3. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και ειδικότερα για την εξεύρεση του ποσού της ληξιπρόθεσμης απαίτησης, αυτό που λαμβάνεται υπόψη δεν είναι το συνολικό ανεξόφλητο υπόλοιπο του εκάστοτε πελάτη ή άλλου χρεώστη αλλά το ανεξόφλητο ποσό της κάθε μίας συναλλαγής με τον πελάτη αυτόν. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση πελατών επιχείρησης των οποίων οι οφειλές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες και με τους οποίους υφίστανται πέραν της μίας συναλλαγής, οι προβλέψεις θα σχηματίζονται με διαφορετικά ποσοστά επί των οφειλομένων ποσών ανά συναλλαγή και επί τη βάση του χρόνου που αυτά παραμένουν ανείσπρακτα. Σημειώνεται ότι για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται και εκείνες οι επισφαλείς απαιτήσεις που προέκυψαν πριν την 1.1.2014 και δεν έχουν διαγραφεί μέχρι τις 31. 12.2013.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα: Έστω ότι η επιχείρηση «ΑΛΦΑ ΑΕ», με φορολογικό έτος 1.1.2014 - 31.12.2014, εμφανίζει στο τέλος του φορολογικού της έτους ανεξόφλητο υπόλοιπο απαίτησης του πελάτη της «ΒΗΤΑ ΑΕ», με τον οποίο έχει παραπάνω της μίας συναλλαγής, συνολικού ύψους 15.000 ευρώ. Το ανεξόφλητο αυτό υπόλοιπο αντιστοιχεί σε τρία (3)

τιμολόγια το πρώτο εκ των οποίων φέρει ημερομηνία έκδοσης 01.02.2013, είναι αξίας 10.000 ευρώ και για το οποίο παραμένει ανεξόφλητο υπόλοιπο 4.000 ευρώ. Το δεύτερο τιμολόγιο φέρει ημερομηνία 15.07.2013, είναι αξίας 12.000 ευρώ και για το οποίο παραμένει ανεξόφλητο υπόλοιπο 7.000 ευρώ. Το τρίτο τιμολόγιο φέρει ημερομηνία 30.06.2014, είναι αξίας 4.000 ευρώ και είναι ανεξόφλητο στο σύνολό του. Η επιχείρηση αυτή έχει προβεί σε όλες τις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων.

Για να υπολογίσει τις εκπιπτόμενες προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων στις 31.12.2014, η επιχείρηση θα πρέπει να ελέγξει το χρόνο που παραμένουν ανείσπρακτα τα τιμολόγια. Για το τρίτο τιμολόγιο η επιχείρηση δεν μπορεί την ως άνω ημερομηνία να σχηματίσει πρόβλεψη, καθώς δεν έχει παρέλθει το απαιτούμενο 12μηνο. Για το δεύτερο τιμολόγιο η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει επί του οφειλόμενου υπολοίπου 7.000 ευρώ ποσοστό ίσο με 50%, άρα πρόβλεψη ίση με 3.500 ευρώ, καθόσον παρήλθε το 12μηνο αλλά όχι το 18μηνο. Τέλος, για το πρώτο τιμολόγιο η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει επί του οφειλόμενου υπολοίπου 4.000 ευρώ ποσοστό ίσο με 75%, άρα πρόβλεψη ίση με 3.000 ευρώ, καθόσον παρήλθε το 18μηνο αλλά όχι το 24μηνο. Κατά συνέπεια, για τον πελάτη «.....» η επιχείρηση δικαιούται να σχηματίσει προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων, αναγνωριζόμενες φορολογικά, συνολικού ύψους 6.500 ευρώ.

Στις 31.12.2015 υφίστανται τα ίδια ως άνω ανείσπρακτα υπόλοιπα, με αυτά της 31.12.2014. Η επιχείρηση θα σχηματίσει πρόβλεψη για το τρίτο τιμολόγιο ίση με το 50% του ανεξόφλητου υπολοίπου του, ήτοι $50\% \times 4.000 = 2.000$ ευρώ, για το δεύτερο τιμολόγιο 100% επί του ανεξόφλητου υπολοίπου του, αφαιρουμένου του ποσού πρόβλεψης που σχηματίστηκε στις 31.12.2014, ήτοι $100\% \times 7.000 - 3.500 = 3.500$ ευρώ και για το πρώτο τιμολόγιο θα σχηματίσει πρόβλεψη ίση με το ανεξόφλητο υπόλοιπό του επί το συντελεστή 100%, αφαιρουμένου του ποσού πρόβλεψης που σχηματίστηκε στις 31.12.2014, ήτοι $100\% \times 4.000 - 3.000 = 1.000$ ευρώ.

4. Στην έννοια της ληξιπρόθεσμης απαίτησης περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις των απαιτήσεων εκείνων που η ημερομηνία εξόφλησής τους έχει παρέλθει και ειδικότερα:

- α) σε περίπτωση που βάσει συμφωνητικού ή άλλου διακανονισμού παρέχεται στον πελάτη χρόνος πίστωσης για την αποπληρωμή της οφειλής, κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία υπολογισμού του χρόνου υπερημερίας για την απαίτηση αυτή, είναι η παρέλευση του χρόνου πίστωσης,
- β) σε περίπτωση που πέραν του τιμολογίου δεν υπάρχει σχετικό συμφωνητικό ή άλλος διακανονισμός, αφετηρία υπολογισμού του χρόνου είναι η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού,
- γ) σε περίπτωση εξόφλησης απαιτήσεων με γραμμάτια, η ημερομηνία λήξης τους και με επιταγή, η ημερομηνία της επιταγής.

Από τα ανωτέρω και με βάση την αιτιολογική έκθεση του ν.4172/2013 προκύπτει ότι η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται *ad hoc* με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες και εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής. Ωστόσο οι όποιες ενέργειες, που εξαρτώνται από το ύψος της απαίτησης και την φερεγγυότητα του πελάτη, θα πρέπει να διασφαλίζουν το

δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της. Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της δεν διασφαλίζεται από ενέργειες όπως η ανάθεση διεκδίκησης της απαίτησης σε τρίτους (εισπρακτικές εταιρείες) ή η φραγή/διακοπή της παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση εταιρειών κινητής τηλεφωνίας, κ.λπ.

Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την παρούσα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και οι συγκεκριμένες ενέργειες δεν απαιτείται να επαναληφθούν.

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν θα αναγνωρίζονται φορολογικά και η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει στη σχετική φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων.

5. Με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση: α) καταστεί εισπράξιμη ή β) διαγραφεί. Η απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο, β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Με τις ως άνω διατάξεις προβλέπονται οι περιπτώσεις ανάκτησης της πρόβλεψης με μεταφορά της στα κέρδη της επιχείρησης και ορίζονται σωρευτικά και περιοριστικά οι προϋποθέσεις για τη διαγραφή της απαίτησης.

Προκειμένου για τη διαγραφή απαιτήσεων απαιτείται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η σωρευτική πλήρωση των τριών (3) προϋποθέσεων που ορίζονται στις υπόψη διατάξεις. Ειδικότερα, όσον αφορά στην τρίτη προϋπόθεση με την οποία απαιτείται να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, διευκρινίζεται ότι με αυτές πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η αφερέγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται ενδεικτικά από τα ακόλουθα:

- α) τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση,
- β) πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους,
- γ) σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού, αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα,

δ) τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (Ν.3588/2007), με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (προπτωχευτική διαδικασία),

ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλότες της. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης.

στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικών εταιρειών.

Τα ανωτέρω είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης. Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει όταν της ζητηθεί να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχό της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης.

Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου την αφερεγγυότητα του οφειλέτη.

Όταν η απαίτηση απορρέει από την πώληση κινητών πραγμάτων με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας από τον πωλητή μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, δεν μπορεί να γίνει διαγραφή αυτής πριν από την περαίωση της διαδικασίας διεκδίκησης και επιστροφής στην πωλήτρια επιχείρηση του πωληθέντος και μη εξοφληθέντος από τον αγοραστή πράγματος ή πριν την περαίωση της διαδικασίας δικαστικής επιδίωξης για την αποπληρωμή του τιμήματος.

...

13.Με την παράγραφο 4 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.). Με τις προγενέστερες αυτές διατάξεις οριζόταν ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος εάν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα του επόμενου φορολογικού έτους, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994, όπως εμφανίζεται στις 31.12.2014 πρέπει να μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις. Κατά συνέπεια, το πιο πάνω υπόλοιπο θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 συναθροιζόμενο με τα λοιπά

φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που αφορούν χρήσεις πριν την 31.12.2013 και έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους 2014.

Είναι προφανές ότι οι υπερβάλλουσες του 1% ή 0,5% προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που είχαν σχηματισθεί με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) κατά τα προηγούμενα έτη (2013 και πριν) και οι οποίες δεν είχαν εκπέσει κατά το χρόνο σχηματισμού τους, δεν θα πρέπει να φορολογηθούν εκ νέου.».

Επειδή στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1158/2016 διευκρινίζονται τα εξής:

«Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β).

2. Όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιό μας, αναφορικά με τους λογιστικούς συμψηφισμούς σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, ισχύουν και για κάθε περίπτωση συμψηφισμού υποχρεώσεων από αγορές αγαθών ή υπηρεσιών με απαιτήσεις έναντι των ίδιων προσώπων που έχουν γεννηθεί από άλλη αιτία (π.χ. απαιτήσεις των αγροτικών συνεταιρισμών έναντι των μελών τους για την κάλυψη της συνεταιριστικής τους μερίδας, απαίτηση για απόδοση των ποσών που εισέπραξε εταιρεία ταχυμεταφορέων - courier - «εισπράκτορα για λογαριασμό τρίτων» κατ' εντολή της επιχείρησης από πελάτες της, κ.λπ.). Επομένως, σε περίπτωση που οι σχετικές υποχρεώσεις εξοφλούνται δια συμψηφισμού τους με απαιτήσεις έναντι των ίδιων προσώπων, οι αντίστοιχες δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, κατά το μέρος που διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων κάθε φορολογικού έτους, αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, ανεξάρτητα από την αιτία προέλευσης των απαιτήσεων αυτών. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι σε περίπτωση που, μετά τον συμψηφισμό, η εναπομένουσα υποχρέωση από την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών υπερβαίνει τα

500 ευρώ, η εξόφλησή της θα πρέπει να γίνει με τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου να αναγνωρισθεί προς έκπτωση το σύνολο του κόστους πωληθέντων που αναλογεί στις σχετικές αγορές.».

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.5 του Ν.2859/2000 ορίζεται:

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

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται:

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

Επειδή ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και τα σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία, από τα στοιχεία του φακέλου και από την αξιολόγηση των στοιχείων στην εισήγηση της ελεγκτικής αρχής διαπιστώνονται τα εξής:

«Α. Ως προς τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες κατ' άρθρο 23. παρ. β –(ΣΧΕΤΙΚΑ 1 Έως 16 και σελ. 3 έως 6 της 7287/2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

Ο έλεγχος αιτιολογημένα απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες καθώς από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων και των εγγραφών στα βιβλία (πίστωση του λογαριασμού ταμείου), προκύπτει σε όλες τις περιπτώσεις μερική εξόφληση με μετρητά. Η προσφεύγουσα στην Ενδικοφανή Προσφυγή αναφέρει, σε όλες τις περιπτώσεις μόνο το μέρος που εξοφλήθηκε με επιταγή ή με τη χρήση τραπεζικού μέσου και δεν κάνει καμία αναφορά στο μέρος που εξοφλήθηκε με μετρητά. Εν συνεχεία προσκόμισε ως σχετικά στοιχεία

μόνο τα παραστατικά που αφορούν επιταγές και καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς και δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό για τις καταβολές με μετρητά.

Επί των σχετικών που κατέθεσε η προσφεύγουσα, ο έλεγχος σημείωσε επί του σώματος των σχετικών τις περιπτώσεις που αφορούν καταβολή μετρητών (μετά τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων και των εγγραφών στα βιβλία) από την προσφεύγουσα προς την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.

Σχετικό	Προμηθευτής	Στοιχεία Συναλλαγής	Παρατηρήσεις του ελέγχου
1			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
2			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
3A & 3B			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
4			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
5			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
6			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
7			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
8			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
9			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
10 A & 10 B			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα στην προσφυγή της αναφέρει ότι μέρος του εν λόγω τιμολογίου εξοφλήθηκε με μετρητά (σελ 5 προσφυγής).
11 A & 11 B			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
12	.		Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
13			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
14			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
15			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά.
16			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά. Επί του σώματος των αποδείξεων πληρωμής που προσκόμισε η προσφεύγουσα αναγράφεται «ΜΕΤΡΗΤΑ».
21			Από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη και από τις εγγραφές στα βιβλία της (πίστωση του λογαριασμού ταμείου) προκύπτει μερική εξόφληση με μετρητά. Συγκεκριμένα στις 24/10/2014 προσφεύγουσα καταβάλει στην ελεγχόμενη 14.000€ εκ των οποίων 3.500€ είναι μετρητά. Σύμφωνα με το προοδευτικό υπόλοιπο της καρτέλας η εν λόγω καταβολή μετρητών εξοφλεί μέρος του τιμολογίου με στοιχεία 06/10/2014- ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ 5.554,18€

Επιπλέον, ως προς τις επιχειρήσεις και την, η προσφεύγουσα επικαλείται (σελ 4 της/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής) ότι: «τα τιμολόγια αγορών

εξοφλήθηκαν με λογιστικές αποδείξεις εκχώρησης αξιογράφων, όπως προκύπτει από τις εγγραφές στα βιβλία και τα σχετικά παραστατικά των ΛΑΕΑ.»

Ως προς τα ανωτέρω, από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων και τις εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας, όπως αυτά αναλύονται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ 27 έως 44), διαπιστώθηκε η τμηματική ή ολική εξόφληση της δαπανών που αφορούν την και την δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. β του άρθρου 23 ν. 4172/2013 αλλά με μετρητά.

Η προσφεύγουσα κάνει απλή αναφορά και ότι δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. β του άρθρου 23 ν. 4172/2013.

...

Β. Ως προς τις ασφαλιστικές εισφορές –(ΣΧΕΤΙΚΑ 17^Α & 17^Β και σελ 7 της/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

...

Άποψη της φορολογικής αρχής

Από τον έλεγχο στο σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών που αναλογούν στην κρινόμενη φορολογική (διαχειριστική) περίοδο, προέκυψαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα απέδωσε εκπρόθεσμα στην επόμενη χρήση τις ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ των περιόδων 11/2014, 12/2014 & ΔΧ /2014 και δεν έχει αποδώσει τις ασφαλιστικές εισφορές στον ΟΓΑ για όλο το έτος 2014, όπως απεικονίζεται κατωτέρω:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΙΚΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΟΓΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ
Ιαν-14			3.397,39	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Φεβ-14			3.933,82	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Μαρ-14			3.933,82	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Απρ-14			3.933,82	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Μαϊ-14			4.291,44	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Ιουν-14			4.291,44	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Ιουλ-14			4.291,44	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Αυγ-14			4.112,63	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Σεπ-14			4.112,63	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Οκτ-14			3.933,82	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Νοε-14	76.044,82	4/2/2015	3.576,20	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
Δεκ-14	79.618,74	4/3/2015	3.576,20	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
ΔΧ/2014	82.391,52	3/4/2015	0,00	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
ΣΥΝΟΛΟ	238.055,08		47.384,65	ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΙΚΑ & ΟΓΑ		285.439,73		

Συγκεκριμένα, η εταιρία εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ & ΟΓΑ (εργαζομένων και εργοδότη) ποσού 285.439,73€ .Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ του άρθρου 23 Ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1113/2015 ορίζεται ότι «Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν

στα έτη 2014 και επόμενα , οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα , εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.»

Οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα (ΙΚΑ) και αυτές που δεν έχουν καταβληθεί (ΟΓΑ) αντιστοιχούν στους παρακάτω λογαριασμούς δαπανών (ασφαλιστικές εισφορές εργαζόμενου και εργοδότη) σύμφωνα με τα βιβλία της προσφεύγουσας.

Λογ/μός	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Ποσό βάσει βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάσει δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάσει ελέγχου	Διαφορά
60.00.01.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	164.154,02	0,00	4.288,44	4.288,44
60.00.01.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	21.995,96	0,00	2.390,73	2.390,73
60.00.02.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	56.155,41	0,00	1.862,02	1.862,02
60.00.02.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	7.775,01	0,00	970,66	970,66
60.00.02.00.007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	2.473,03	0,00	90,22	90,22
60.00.05.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	98.972,49	0,00	3.175,90	3.175,90
60.00.05.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	12.963,20	0,00	1.589,46	1.589,46
60.00.05.00.007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	4.189,72	0,00	13,24	13,24
60.00.06.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	22.317,17	0,00	850,96	850,96
60.00.06.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	3.120,05	0,00	420,99	420,99
60.00.06.00.007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	1.253,70	0,00	85,98	85,98
60.00.08.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	326.384,82	0,00	9.985,98	9.985,98
60.00.08.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	42.730,38	0,00	5.239,11	5.239,11
60.00.08.00.007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	15.191,60	0,00	480,31	480,31
60.00.09.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	256.325,69	0,00	8.458,46	8.458,46
60.00.09.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	35.351,21	0,00	4.540,24	4.540,24
60.00.09.00.007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	10.956,48	0,00	2,88	2,88
60.00.10.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	29.268,24	0,00	1.014,84	1.014,84
60.00.10.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	3.953,86	0,00	528,58	528,58
60.00.26.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	493,53	0,00	76,50	76,50
60.01.01.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	14.783,50	0,00	1.470,77	1.470,77
60.01.01.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	1.654,59	0,00	87,18	87,18
60.01.01.00.007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	637,05	0,00	21,65	21,65
60.01.02.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	261.248,12	0,00	27.780,62	27.780,62
60.01.02.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	31.543,14	0,00	1.380,12	1.380,12
60.01.05.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	15.254,99	0,00	461,65	461,65
60.01.05.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	1.968,32	0,00	243,54	243,54
60.01.05.00.007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	949,26	0,00	46,09	46,09
60.01.06.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	9.834,88	0,00	1.290,26	1.290,26
60.01.06.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	1.273,21	0,00	22,97	22,97
60.01.06.00.007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	462,97	0,00	13,73	13,73
60.01.08.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	460.845,34	0,00	14.209,01	14.209,01
60.01.08.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	65.904,69	0,00	8.078,61	8.078,61
60.01.08.00.007	ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ	26.458,31	0,00	422,72	422,72
60.01.09.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	476.301,30	0,00	14.447,03	14.447,03
60.01.09.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	63.586,90	0,00	7.474,89	7.474,89

60.01.10.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	14.167,96	0,00	208,58	208,58
60.01.10.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	1.789,38	0,00	186,28	186,28
60.01.26.00.003	ΔΩΡΑ ΕΟΡΤΩΝ	826,74	0,00	156,66	156,66
60.03.01.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	51.614,17	0,00	10.355,45	10.355,45
60.03.02.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	17.940,62	0,00	4.464,28	4.464,28
60.03.05.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	32.662,56	0,00	7.090,48	7.090,48
60.03.06.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	7.259,09	0,00	2.045,25	2.045,25
60.03.08.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	104.495,15	0,00	23.846,43	23.846,43
60.03.09.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	87.101,33	0,00	19.201,52	19.201,52
60.03.10.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	9.648,25	0,00	2.300,26	2.300,26
60.03.26.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	1.729,38	0,00	121,20	121,20
60.04.01.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	1.861,91	0,00	463,85	463,85
60.04.01.00.001	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦ.ΛΟΙΠ.ΤΑΜ.ΚΥΡ.ΑΣΦ/ΣΗΣ	895,20	0,00	895,20	895,20
60.04.02.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	29.163,94	0,00	5.812,47	5.812,47
60.04.02.00.001	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦ.ΛΟΙΠ.ΤΑΜ.ΚΥΡ.ΑΣΦ/ΣΗΣ	17.978,60	0,00	17.978,60	17.978,60
60.04.05.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	4.814,65	0,00	1.117,53	1.117,53
60.04.06.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	296,26	0,00	129,04	129,04
60.04.06.00.001	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦ.ΛΟΙΠ.ΤΑΜ.ΚΥΡ.ΑΣΦ/ΣΗΣ	895,20	0,00	895,20	895,20
60.04.08.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	157.107,57	0,00	32.549,68	32.549,68
60.04.09.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	158.082,41	0,00	31.268,82	31.268,82
60.04.10.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	4.563,56	0,00	615,81	615,81
60.04.26.00.000	ΕΡΓ/ΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΙΚΑ	2.330,26	0,00	220,80	220,80
	ΣΥΝΟΛΟ	3.255.956,33	0,00	285.439,73	285.439,73

Επί των ανωτέρω ισχυρισμών,

Ο έλεγχος προσδιόρισε ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη μόνο τις μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές και όχι το συνολικό κόστος μισθοδοσίας. Το ποσό των βιβλίων 3.255.956,33€ αφορά συγκεκριμένους λογαριασμούς μισθοδοσίας(όπως αναλύονται στην συγκεκριμένη ελεγκτική επαλήθευση (οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. [άρθρο 23 περ. (γ)]), τα ποσά που αναγράφονται αφορούν όλο το έτος 2014 και συμφωνούν με τα βιβλία της προσφεύγουσας. Οι ασφαλιστικές εισφορές των μηνών Δεκεμβρίου και Δώρο Χριστουγέννων καταβλήθηκαν εντός του έτους 2015 αλλά εκπρόθεσμα όπως προκύπτει και από το Σχετικό 17Β που προσκόμισε η προσφεύγουσα αλλά και από τον πίνακα του ελέγχου στην αντίστοιχη ελεγκτική επαλήθευση.

...

Γ. Ως προς τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού –(ΣΧΕΤΙΚΑ 18 και σελ. 7 της/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής) «Η εταιρεία προέβη μεν σε προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού ποσού 123.795,74 ευρώ, ωστόσο προχώρησε στον αντιλογισμό της πρόβλεψης προηγούμενης χρήσης ποσού 271.452,83 ευρώ εμφανίζοντας έσοδα στο λογ. 84.00.01.00.000, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο αναλυτικό καθολικό (ΣΧΕΤ 18).»

Άποψη της φορολογικής αρχής

Η επιχείρηση σχημάτισε νέα πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2014 ποσού 123.795,74 €, που καταχωρήθηκε στο λογαριασμό «68.00.01.00.000 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΖ/ΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ».

Λογ/σμός	Περιγραφή	Ποσό βάση βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάση δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάση ελέγχου	Διαφορά
68.00.01.00.000	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΖ/ΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	123.795,74	0,00	123.795,74	123.795,74
	Σύνολα	123.795,74	0,00	123.795,74	123.795,74

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 23 Ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1113/2015 ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν « δ) Οι κάθε είδους προβλέψεις, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου, αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων».

Ο αντιλογισμός που επικαλείται η προσφεύγουσα αφορά προβλέψεις προηγούμενης χρήσης ενώ το ποσό των 123.795,74 € αφορούν προβλέψεις της ελεγχόμενης χρήσης. Οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Σύμφωνα , με το Αρ.Πρωτ.1009074/157/Α0012/13-5-2008 έγγραφο ορίζεται μεταξύ άλλων:

«2.Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

3. Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.»

Επειδή «οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων, τα μεν έσοδα της επιχείρησης καταχωρούνται στη χρήση που προέκυψαν, ανεξάρτητα από τη χρήση κατά την οποία εισπράττονται, τα δε έξοδα βαρύνουν τη χρήση που γεννήθηκαν, ανεξάρτητα από τη χρήση στην οποία καταβάλλονται.»

...

Δ. Ως προς τις λογιστικές διαφορές ποσού 2.094.148 Πρόστιμο Επιτροπής Ανταγωνισμού –(ΣΧΕΤΙΚΑ 19^Α &19^Β και σελ 7 της /28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι προέβη σε αντιλογισμό της εγγραφής του εν λόγω Προστίμου την 31-12-2016 .

Άποψη της φορολογικής αρχής

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά πρόστιμο της Επιτροπής Ανταγωνισμού ποσού 2.094.148,00€ (Λογαριασμός 82.00.01.00.090 ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΠΙΤΡ.ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ 80%(ΑΝΑΣΤΟΛΗ)). Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 23 Ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1113/2015 ορίζεται ότι « ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμων».

Επειδή, τα πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων όπως ρητά ορίζεται με το άρθρο 23 περ. (ε) του Ν.4172/2013 δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, «οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων, τα μεν έσοδα της επιχείρησης καταχωρούνται στη χρήση που προέκυψαν, ανεξάρτητα από τη χρήση κατά την οποία εισπράττονται, τα δε έξοδα βαρύνουν τη χρήση που γεννήθηκαν, ανεξάρτητα από τη χρήση στην οποία καταβάλλονται.»

...

Ε. Ως προς τα διάφορα έξοδα ποσού 3.600€ (Λογαριασμός 64.98.05.00.099) –(ΣΧΕΤΙΚΟ 20 και σελ. 8 της/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

«Προσκομίζεται το από 25.06.2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης της με τον του, το οποίο εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη ο έλεγχος.»

Άποψη της φορολογικής αρχής

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της, την παρακάτω δαπάνη, που αφορά διάφορα έξοδα ποσού 3.600,00€ (64.98.05.00.099 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ). Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν. 4172/2013 ρητά ορίζεται ότι εκπίπτουν οι δαπάνες «οι οποίες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε την εν λόγω δαπάνη στα βιβλία της, με απόδειξη που εξέδωσε η ίδια.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 §3 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα δικαιολογητικά.»

Επομένως, δεν υπάρχουν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά και επιπροσθέτως το εν λόγω παραστατικό κρίνεται με ανεπαρκές περιεχόμενο, δεν αναφέρει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση της συναλλαγής. Από το Ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν προκύπτει η εν λόγω δαπάνη.

...

ΣΤ. Ως προς τις δαπάνες ποσού καυσίμων και μεταφορικών μέσων –(ΣΧΕΤΙΚΟ 21 και σελ. 8 της/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

Απαντήθηκε στην περίπτωση «Α. Ως προς τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες κατ' άρθρο 23. παρ. β» της παρούσας έκθεσης απόψεων.

Ζ. Ως προς το ποσό των 35.000 ευρώ που αφορά στην –(ΣΧΕΤΙΚΟ 22^Α & 22^Β και σελ. 8 της 7287/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

«Προσκομίζεται η από 04.11.2013 σύμβαση έργου –παροχής υπηρεσιών της με την και τα σχετικά παραστατικά»

Άποψη της φορολογικής αρχής

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνη, που αφορά δαπάνες επεξεργασίας ποσού 35.000,00€ .Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν.4172/2013 ρητά ορίζεται ότι εκπίπτουν οι δαπάνες

«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.»

Σύμφωνα με το άρθρο 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής.»

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στον εν λόγω λογαριασμό το Τ.Π.Υ./14 εκδόσεως της επιχείρησης, στο οποίο αναγράφεται ως παροχή «συμπληρωματική χρέωση δαπανών» και στις παρατηρήσεις «συμφωνία με 02/1/2014». Από τον έλεγχο ζητήθηκαν πρόσθετα στοιχεία σχετικά με την εν λόγω δαπάνη, όπως συμφωνητικό, για ποιο λόγο υφίστανται συμπληρωματική χρέωση, για ποιες δαπάνες και για ποιο χρονικό διάστημα.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 04-11-2013 σύμβαση έργου παροχής υπηρεσιών της με την και τα Τ.Π.Υ./2014 , Τ.Π.Υ./2014. Από την εν λόγω σύμβαση και τα Τ.Π.Υ. δεν προκύπτει για ποιο λόγο υφίστανται συμπληρωματική χρέωση δαπανών στο συγκεκριμένο Τ.Π.Υ./2014 αξίας 35.000€.

...

Η. Ως προς τα έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων και τα έξοδα προβολής και διαφήμισης και τις εκπτώσεις πωλήσεων (Λογαριασμός 64.02.08.00.007) –(ΣΧΕΤΙΚΟ 23 και σελ. 8 της 7287/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

«Προσκομίζεται το από 30.07.2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Προωθητικών και Διαφημιστικών Ενεργειών της με την»

Άποψη της φορολογικής αρχής

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνη, που αφορά αμοιβή για διευκόλυνση διανομής, ποσού 20.000,00€. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν.4172/2013 ρητά ορίζεται ότι εκπίπτουν οι δαπάνες

«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.»

Σύμφωνα με το άρθρο 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής.»

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στον εν λόγω λογαριασμό τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης , στο οποίο αναγράφεται ως παροχή «προβολή & προώθηση προϊόν». Επειδή τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία φέρουν ανεπαρκές περιεχόμενο ως προς την περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας εκ μέρους της εκδότριας επιχείρησης, ζητήθηκαν πρόσθετα στοιχεία σχετικά με τις εν λόγω δαπάνες, όπως συμφωνητικό, τρόπος προβολής και προώθησης, για ποια είδη, για ποιες ποσότητες, ο τρόπος χρέωσης και για ποιο χρονικό διάστημα.

Η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθμ/2020 Υπόμνημα Απόψεων ως απάντηση επί του υπ' αριθμό/2020 Σημειώματος διαπιστώσεων προσκόμισε το από 03/07/2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Προωθητικών και Διαφημιστικών ενεργειών μεταξύ της με της ΑΦΜ

Το συγκεκριμένο συμφωνητικό είναι αόριστο στο οποίο γίνεται αναφορά ότι ο (νόμιμος εκπρόσωπος της) είναι εντολοδόχος της και συμφωνούν από 23/08/2014 έως 31/05/2015 να προβάλλει τον πελάτη (.....) σε συγκεκριμένες και από κοινού συμφωνηθείσες πινακίδες στο χώρο του γηπέδου.

Επειδή, από την εν λόγω σύμβαση προκύπτει ότι πρόκειται για διαφήμιση η οποία υπόκειται σε τέλος διαφήμισης τα οποία δεν έχουν αποδοθεί από την προσφεύγουσα, οπότε σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1113/2015 «Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της Κατηγορίας Δ της παρ.1 του άρθρου 15 του από 14.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2880/2001, 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». Επιπλέον, σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία

ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα εάν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού. (ΠΟΛ 1094/30-06-2016).

...

Θ. Ως προς τις δαπάνες που δεν εκπίπτουν με βάση διατάξεις άλλων νόμων, πλην του Ν.4172/2013 – (σελ. 8 & 9 της/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

«Ο έλεγχος απέρριψε την έκπτωση δαπανών προβολής και διαφήμισης (λογ 64.02.08.00.0007, 64.02.09.00.0007, 64.02.09.00.099) χαρακτηρίζοντας ως διαφήμιση τις παροχές της εμπορικής συμφωνίας της με την, την,»

Άποψη της φορολογικής αρχής

Από τα στοιχεία που έχουν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, όπως αυτά αναλύονται στην οικεία έκθεση ελέγχου και στην ελεγκτική επαλήθευση « xiii. Να ελεγχθεί εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν.4172/2013» (σελ 145 έως 147 της οικείας έκθεσης ελέγχου), πρόκειται για δαπάνες διαφήμισης. Οπότε σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1113/2015 «Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ της Κατηγορίας Δ της παρ.1 του άρθρου 15 του από 14.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2880/2001, 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»

....

Θ. Ως προς τις επισφαλείς απαιτήσεις –(ΣΧΕΤΙΚΑ 24^Α, 25B, 26, 27, 28, 29, 30, 31^Α, 31β, 31γ) σελ. 10 της/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

Θ. α) «Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων του άρθρου 26 του Ν.4172/2013, ύψους 1.261.204,77€ και τη διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων προμηθευτών ύψους 1.102.183,29€ (ΣΧΕΤΙΚΑ 24^Α, 25B, 26, 27, 28, 29, 30).

Άποψη της φορολογικής αρχής

Η προσφεύγουσα προσκόμισε τα ακόλουθα δικαιολογητικά,

Σχετικό 24Α	ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΕΛΑΤΩΝ
Σχετικό 25B	ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΕΛΑΤΩΝ
Σχετικό 26	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ 31/12/2013
Σχετικό 27	ΛΙΣΤΑ –ΕΠΙΤΑΓΕΣ 2014, 2013, 2012, 2011 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ 2010, ΕΠΙΤΑΓΕΣ 2010, ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ 2009, ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ 2009, ΕΠΙΤΑΓΕΣ 2009, ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ 2007- 2008
Σχετικό 28	ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ
Σχετικό 29	ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ (.....) ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΗΣ
Σχετικό 30	ΑΡΙΘΜΟΣ ...../2014 - ΑΠΟΦΑΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΜΟΝΟΜΕΛΕΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ

Από τα εν λόγω δικαιολογητικά που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν προκύπτουν τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ 1056/2015 σχετικά με τις επισφαλείς απαιτήσεις και τα οποία αναλύονται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.153 ως 157) και στην ελεγκτική επαλήθευση «3.8 επισφαλείς απαιτήσεις»

...

Θ. β) «Για τη διαγραφή 285.000€ μέρους χρεωστικού υπολοίπου της

«Προσκομίζονται σχετικά: το από 19.03.2014 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάμεσα στη, την εταιρεία και την εταιρεία, η καρτέλα πελάτη και οι πωλήσεις ανά είδος (ΣΧΕΤ 31Α, 31Β, 31Γ)».

Αποψη της φορολογικής αρχής

Από το ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκομίστηκε στον έλεγχο προκύπτει ότι τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν αφορούν περιορισμό μέρους της απαίτησης της προσφεύγουσας από την Η συνολική απαίτηση ανέρχονταν σε 581.660,00€ και η προσφεύγουσα παραιτήθηκε σε ποσό 285.000,00€ και η τελική απαίτηση διαμορφώνεται πλέον σε ποσό 296.660,00€.

Από τον καρτέλα του πελάτη της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επέστρεψε στον οφειλέτη της (.....), τις επιταγές που αναφέρονται στον ακόλουθο πίνακα και δεν αναλήφθηκαν όλες κατά το νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, όπως αναλύονται στην ΠΟΛ 1056/2015.

Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤ.....	90.000,00
.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤ.....	60.000,00
.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤ.....	60.000,00
.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤ.....	60.000,00
.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤ.....	40.000,00
.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤ.....	75.000,00
.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤ.....	25.000,00
.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΕΠΙΤ.....	80.000,00

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην ΠΟΛ 1056/2015, καθώς αφενός δεν έχει εγγραφεί προηγουμένως καμία πρόβλεψη και έσοδο για το συγκεκριμένο χρεωστικό υπόλοιπο του πελάτη και αφετέρου όχι μόνο δεν έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης αλλά η προσφεύγουσα αποδέχτηκε την διαγραφή σύμφωνα με το από 19/03/2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό. Ανάλυση στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ 157 έως 158) .

ΙΑ. Ως προς τον έλεγχο της επαλήθευσης ενδοομιλικών συναλλαγών (σελ. 11, 12 & 13 της/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής)

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους (.....) , ο υπολογισμός του κόστους της συναλλαγής και η επιλογή της διαμέσου ως σημείο αναμόρφωσης των κερδών του ελεγχόμενου μέρους (.....) είναι εσφαλμένα. Τέλος αναφέρει ότι το σύνολο των

ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας είναι με ημεδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις, συνεπώς δεν τίθεται θέμα διάβρωσης της φορολογητέας βάσης ή απώλειας φορολογικών εσόδων.

Από τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της Ελληνικής συνδεδεμένης επιχείρησης προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές που αφορούν αγορές της προσφεύγουσας από την (Ανάλυση στην σελ. 196 έως 197 στην οικεία έκθεση ελέγχου)

Άποψη της φορολογικής αρχής

Α) Για την άποψη της προσφεύγουσας πως η επιλογή της ΖΟΥΡΑΣ ΦΑΡΜ ΑΕ, ως ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι εσφαλμένη, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους είναι ορθή.

Αυτό διότι, η ενεργεί ως πωλητής στη συναλλαγή και μπορούν να υπολογιστούν με ακρίβεια και αξιοπιστία τα κοστολογικά της αποτελέσματα. Επιπλέον, η έχει τη λιγότερο σύνθετη λειτουργική ανάλυση, καθώς οι πωλήσεις της είναι εξασφαλισμένες στην προσφεύγουσα και δεν αναλαμβάνει κίνδυνο αγοράς και πιστωτικό κίνδυνο.

Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους, προτείνεται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 3.18, προβλέπουν πως: «...Η επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση».

Β) Για την άποψη της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος παραγνωρίζει το γεγονός ότι το σύνολο των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας είναι με ημεδαπές συνδεδεμένες επιχειρήσεις, και συνεπώς δεν τίθεται θέμα διάβρωσης της φορολογητέας βάσης ή απώλειας φορολογικών εσόδων, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας έγινε με βάση το άρθρο 50 του Ν4172/13, οι διατάξεις του οποίου έχουν εφαρμογή για όλα τα νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά είναι ημεδαπά ή αλλοδαπά.

Σημειώνεται δε ότι η προσφεύγουσα σε συνδυασμό με την εξαιτίας της ενδοομιλικής τους τιμολόγησης μείωσαν το ποσό του καταβλητέου φόρου και για τις δύο (2), καθώς με βάση το πόρισμα του ελέγχου η ζημιολόγησης υπερτιμολόγησε την κερδοφόρα προσφεύγουσα, γεγονός που οδήγησε στην αποφυγή καταβολής φόρου, λόγω της τιμολόγησης μεταξύ αμφοτέρων των επιχειρήσεων.

Γ) Για την άποψη της προσφεύγουσας πως ο έλεγχος δεν αιτιολογεί πλήρως την επιλογή της διαμέσου ως σημείο αναμόρφωσης των κερδών του ελεγχόμενου μέρους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η επιλογή του σημείου της αναμόρφωσης είναι πλήρως αιτιολογημένη, με βάση τη λειτουργική ανάλυση του ελεγχόμενου μέρους

Εξάλλου, τα όρια ίσων αποστάσεων (ενδοτεταρτημοριακό εύρος) δείχνουν το επίπεδο κερδοφορίας που είναι σύμφωνο με την ελεύθερη αγορά ανάλογα με το επίπεδο των κινδύνων που αναλαμβάνονται. Ο έλεγχος εξέτασε τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής, κατά την οποία οι πωλήσεις της

..... είναι εξασφαλισμένες στην προσφεύγουσα (δεν υπάρχει κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος), λαμβάνοντας υπόψη πως υπάρχει θετική σχέση μεταξύ των κινδύνων που αναλαμβάνονται και της κερδοφορίας που επιτυγχάνεται, διότι μία ανεξάρτητη επιχείρηση δε θα δεχόταν να αναλάβει πρόσθετους κινδύνους εάν δεν λάμβανε και επιπρόσθετη αποζημίωση (κερδοφορία) για τους κινδύνους που αναλήφθηκαν. Οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται κατά τις ενδοομιλικές πωλήσεις της είναι περιορισμένοι με αποτέλεσμα να μην δικαιολογείται μια πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο του τρίτου τεταρτημορίου των κερδοφοριών των επιχειρήσεων του συγκρίσιμου δείγματος.

1.1 Δεύτερος προβαλλόμενος λόγος

Η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014, επικαλείται τα ακόλουθα (σελ. 13 της/28-04-2021 Ενδικοφανούς Προσφυγής): «Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων εν σχέσει με τη φορολογία ΦΠΑ» (ΣΧΕΤΙΚΑ 31^Α, 31^Β & 31^Γ)

Αποψη της φορολογικής αρχής

Από τον έλεγχο των βιβλίων προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα εξέδωσε τα παρακάτω πιστωτικά τιμολόγια και τα οποία συμπεριέλαβε στις φορολογητέες δαπάνες αξίας 252.212,39€ και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ συνολικής αξίας 32.787,61€ από τον φόρο εκροών. (Εκθεση ελέγχου ΦΠΑ σελ.43 έως 46)

Ημ_νία	ΣΕΙ ΡΑ	ΑΙΤ ΙΑ	Α/Α	ΠΡΑ ΞΗ	Ε/θμιο	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
17/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 305	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-9.887,50	0,00
17/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 305	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.137,50	0,00
17/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 305	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-8.750,00
17/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 306	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-12.430,00	0,00
17/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 306	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.430,00	0,00
17/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 306	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-11.000,00
18/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 307	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-10.997,89	0,00
18/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 307	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.265,24	0,00
18/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 307	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-9.732,65
18/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 308	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-12.223,49	0,00
18/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 308	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.406,24	0,00
18/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 308	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-10.817,25
19/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 309	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-9.362,05	0,00
19/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 309	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.077,05	0,00
19/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 309	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-8.285,00
19/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 310	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-10.678,50	0,00
19/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 310	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.228,50	0,00
19/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 310	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-9.450,00

20/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 311	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-8.687,44	0,00
20/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 311	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	999,44	0,00
20/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 311	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-7.688,00
20/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 312	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.222,26	0,00
20/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 312	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-10.624,26	0,00
20/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 312	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-9.402,00
21/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 313	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-12.720,41	0,00
21/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 313	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.463,41	0,00
21/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 313	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-11.257,00
21/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 314	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.327,17	0,00
21/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 314	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-11.536,17	0,00
21/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 314	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-10.209,00
24/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 315	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-7.629,76	0,00
24/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 315	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	877,76	0,00
24/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 315	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-6.752,00
24/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 316	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.381,32	0,00
24/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 316	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-12.006,84	0,00
24/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 316	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-10.625,52
25/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 317	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-10.765,87	0,00
25/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 317	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.238,55	0,00
25/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 317	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-9.527,32
25/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 318	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.082,16	0,00
25/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 318	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-9.406,44	0,00
25/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 318	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-8.324,28
26/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 319	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-12.012,41	0,00
26/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 319	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.381,96	0,00
26/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 319	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-10.630,45
26/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 320	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.278,24	0,00
26/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 320	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-11.110,89	0,00
26/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 320	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-9.832,65
27/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 321	..... .....	30.00.01. 00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	..... .....	-9.639,37	0,00
27/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 321	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.108,95	0,00
27/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 321	..... .....	81.02.01. 00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	..... .....	0,00	-8.530,42
27/2/2 014	ΕΒΓ	76 0	000 322	..... .....	54.00.01. 29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ- ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	..... .....	1.154,04	0,00

27/2/2014	ΕΒΓ	760	000322	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-10.031,27	0,00
27/2/2014	ΕΒΓ	760	000322	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-8.877,23
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000323	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-11.289,07	0,00
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000323	.....	54.00.01.29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ-ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.298,74	0,00
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000323	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-9.990,33
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000324	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-10.526,79	0,00
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000324	.....	54.00.01.29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ-ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.211,05	0,00
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000324	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-9.315,74
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000325	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-11.545,47	0,00
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000325	.....	54.00.01.29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ-ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.328,24	0,00
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000325	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-10.217,23
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000326	.....	54.00.01.29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ-ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.347,08	0,00
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000326	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-11.709,20	0,00
28/2/2014	ΕΒΓ	760	000326	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-10.362,12
3/3/2014	ΕΒΓ	760	000327	.....	54.00.01.29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ-ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.137,53	0,00
3/3/2014	ΕΒΓ	760	000327	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-9.887,77	0,00
3/3/2014	ΕΒΓ	760	000327	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-8.750,24
3/3/2014	ΕΒΓ	760	000328	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-10.902,48	0,00
3/3/2014	ΕΒΓ	760	000328	.....	54.00.01.29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ-ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.254,27	0,00
3/3/2014	ΕΒΓ	760	000328	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-9.648,21
4/3/2014	ΕΒΓ	760	000329	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-10.198,66	0,00
4/3/2014	ΕΒΓ	760	000329	.....	54.00.01.29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ-ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.173,30	0,00
4/3/2014	ΕΒΓ	760	000329	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-9.025,36
4/3/2014	ΕΒΓ	760	000330	.....	54.00.01.29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ-ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	1.197,61	0,00
4/3/2014	ΕΒΓ	760	000330	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-10.410,00	0,00
4/3/2014	ΕΒΓ	760	000330	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-9.212,39
5/3/2014	ΕΒΓ	760	000331	.....	30.00.01.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	.....	-6.780,00	0,00
5/3/2014	ΕΒΓ	760	000331	.....	54.00.01.29.008	ΦΠΑ ΕΙΣΡ/ΕΞ-ΔΑΠ.ΕΣΩΤ.13%	.....	780,00	0,00
5/3/2014	ΕΒΓ	760	000331	.....	81.02.01.00.006	ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΕΠΙΔ.ΕΙΣΠΡΑΞ.ΑΠΑΙΤ ΗΣΕΙΣ	.....	0,00	-6.000,00
						ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΗΣ		252.212,39	
						ΣΥΝΟΛΟ ΦΠΑ		32.787,61	
						ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		285.000,00	

Στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αναφέρεται ως αιτιολογία «λόγω ακαταλληλότητας» χωρίς να αναφέρει συγκεκριμένα τιμολόγια με τα οποία πούλησε τα ακατάλληλα προϊόντα, την ποσότητα, την τιμή μονάδος και σε ποια χρονική περίοδο έγιναν οι σχετικές πωλήσεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής.»

Κατόπιν, η προσφεύγουσα προσκόμισε το από 19-03-2014 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμφωνα με το οποίο τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν αφορούν περιορισμό μέρους της απαίτησης της προσφεύγουσας από την Η συνολική απαίτηση ανέρχονταν σε 581.660,00€ και η προσφεύγουσα παραιτήθηκε σε ποσό 285.000,00€ και η τελική απαίτηση διαμορφώνεται πλέον σε ποσό 296.660,00€.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ1113/2015 ορίζεται «νί) Αναφορικά με τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίζονται με την παρ.1 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 χωρίς τα υπόψη ποσά να έχουν εγγραφεί σε αποτελεσματικό λογαριασμό εσόδων (π.χ. προκαταβολές) και επομένως δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου αυτού προκειμένου για τη διαγραφή τους, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αν για τις υπόψη επισφάλειες αποδεικνύεται η αφερεγγυότητα του οφειλέτη με βάση τα όσα ορίζονται με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 και ενδεικτικά αναφέρονται στην ΠΟΛ.1056/2.3.2015 εγκύκλιο, τότε τα υπόψη ποσά εκπίπτουν φορολογικά κατά το φορολογικό αυτό έτος. Τα ανωτέρω ισχύουν και για το ανεξόφλητο ποσό Φ.Π.Α. επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο με βάση την ίδια ως άνω εγκύκλιό μας δεν μπορεί να συμπεριληφθεί στην πρόβλεψη της επισφαλούς απαίτησης που σχηματίζεται με βάση τις ως άνω διατάξεις. Το ποσό αυτό εκπίπτει στο έτος διαγραφής του, με την προϋπόθεση να υπάρχει υποχρέωση απόδοσής του στο Δημόσιο και να έχει ήδη συμπεριληφθεί στη δήλωση Φ.Π.Α. (αρχική ή τροποποιητική) της οικείας περιόδου.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην φορολογία εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην ΠΟΛ 1056/2015, καθώς αφενός δεν έχει εγγραφεί προηγουμένως καμία πρόβλεψη και έσοδο για το συγκεκριμένο χρεωστικό υπόλοιπο του πελάτη και αφετέρου όχι μόνο δεν έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης αλλά η προσφεύγουσα αποδέχτηκε την διαγραφή σύμφωνα με το από 19/03/2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό (Ανάλυση στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ 157 - 158 & 206)».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/12/2020 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, όπως και οι απόψεις της ελεγκτικής αρχής κατόπιν αξιολόγησης των προσκομισθέντων με την υπό κρίση ενδικοφανή στοιχείων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, ως εξής:

α) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, για τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

-Της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, έτους 2014,

-Της με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, έτους 2014,

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

Φορολογικό έτος 2014

Εισόδημα

Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.237.264,82
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	1.118.632,41
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	3.355.897,23

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

ΦΠΑ

Διαφορά ΦΠΑ	131.374,32
Πρόστιμο του άρθρου 58 Α του ν.4174/2013	65.687,15
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	197.061,47

(ως η με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ)

Τέλη χαρτοσήμου

ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ	1	2	3	(3)-(1)
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ		3.441.012,82	262.791,24	262.791,24
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ 1%		34.410,13	2.627,91	2.627,91
ΕΙΣΦΟΡΑ 20% ΥΠΕΡ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ		6.882,03	525,58	525,58
ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ		41.292,15	3.153,49	3.153,49
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 ΤΟΥ Ν.4174/2013		20.880,36	1.576,75	1.576,75
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		62.172,51	4.730,24	4.730,24

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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