



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 01/10/2019

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2755

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 213 1604 553

ΦΑΞ: 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Νόμιμου Ελεγκτή **Κ., ΑΦΜ**, που εδρεύει στην οδό, στην Αθήνα με ΤΚ 11257, κατά των α) υπ' αριθμ. /12-03-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και β) υπ' αριθμ. /12-03-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. /12-03-2019 και /12-03-2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 12/03/2019 οικεία έκθεση ελέγχου (ID).

6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ Υπόμνημα που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας την 24-06-2019.
7. Τις από 14/05/2019 απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **03/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του κ., **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:

Από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση με **ΑΦΜ**:για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2015 έως 31/12/2015 και 01/01/2016 έως 31/12/2016. Η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε και έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή «χωρίς επιφύλαξη» και για τις δύο φορολογικούς περιόδους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65^Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) και ΠΟΛ. 1124/2015 από την ελεγκτική εταιρεία με ΑΦΜκαι το Νόμιμο Ελεγκτήμε ΑΦΜ

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1124/2015, προέκυψαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή.

Πρόγραμμα ελέγχου του αντικειμένου Φορολογία Εισοδήματος:

Δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2015	2016
60.02.00	ΕΙΔΗ ΕΝΔΥΣΗΣ	4.764,68	0,00
60.02.09	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	392,00	0,00
61.03.1000	ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΕΣ (FACON) ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ	99.500,00	2.793,10
62.03.0023	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ ΜΕ 23%	10.575,66	10.535,97
63.98.00	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ	4.658,28	3.620,53
63.98.0110	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ Ν. 3986/11	17.900,00	0,00
64.01.00	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	22.786,14	30.207,02
64.01.01	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	34.746,14	36.037,09
64.03.00	ΕΞΟΔΑ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	4.435,60
64.98.99	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	3.433,87	8.868,51
81.00.9999	ΚΕΡΔΗ-ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΚΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	311.333,79	0,00
ΚΟΣ. ΠΩΛ.	ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	40.999,62	52.250,04
ΚΟΣ. ΠΩΛ.	ΔΩΡΕΑΝ ΔΙΑΘΕΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	5.511,41	14.147,21
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	556.601,59	162.895,08

Πρόγραμμα ελέγχου του αντικειμένου Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Φορολογική περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015

Α. Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου για τη χρήση 2014, το πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2014 τροποποιήθηκε ως εξής:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορές
Πιστωτικό υπόλοιπο 31/12/2014	2.859,91	1.959,80	900,11

Β. Για τη διάθεση δωρεάν εμπορευμάτων και προϊόντων συνολικής αξίας 5.511,41 € στη χρήση 2015 καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή ο αναλογούν ΦΠΑ στον 12/2015 και ο οποίος ανήλθε σε:

$$5.511,41 \times 23\% = 1.267,63\text{€}$$

Φορολογική περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016

Β. Για τη διάθεση δωρεάν εμπορευμάτων και προϊόντων συνολικής αξίας 14.147,21 € στη χρήση 2016 καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή ο αναλογούν ΦΠΑ στον 12/2016 και ο οποίος ανήλθε σε:

$$14.147,21 \times 24\% = 3.395,33\text{€}$$

Πρόγραμμα ελέγχου του αντικειμένου ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Στη χρήση 2015 έγιναν καταθέσεις στην εταιρεία από τη μέτοχο κ. ποσού €361.810,00. Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι το σύνολο των πιστώσεων αυτών προς την ελεγχόμενη εταιρεία συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις από τη μέτοχο και για το λόγο αυτό καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου 1% και ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου.

Κατόπιν των ανωτέρω, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντα Νόμιμου Ελεγκτή πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 4 Ν.2523/97, με την οριστική πράξη υπ. αριθμ./12-03-2019 για την φορολογική περίοδο 2016 ποσό € 10.000,00 και ομοίως για την φορολογική περίοδο 2017 με την οριστική πράξη υπ. αριθμ./12-03-2019 ποσό € 10.000,00.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ Υπόμνημα για υποβολή συμπληρωματικών στοιχείων, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου.

Ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. που εξέδωσε την εντολή ελέγχου στερείται της σχετικής καθ' ύλην αρμοδιότητας. Ειδικότερα, από τα άρθρα 29, 30, 32 και 35 της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, όπως ίσχυε, συνάγεται ότι δεν αποκλείεται ο ορισμός περισσότερων της μιας αρχής για την άσκηση εποπτείας των ορκωτών ελεγκτών. Η Ελλάδα, ωστόσο, επέλεξε να ορίσει μία μόνη αρχή για τον έλεγχο των ΟΕΛ τόσο με τον ν. 3693/2008, όσο και με τον ν. 4449/2017, κατά την ενσωμάτωση της οδηγίας 2014/56/ΕΕ, η οποία τροποποίησε την προγενέστερη 2006/43/ΕΚ. Ορισμός και άλλης αρχής δεν είναι πλέον δυνατός, δεδομένου ότι έχει ήδη παρέλθει η καταληκτική ημερομηνία προσαρμογής.

Έτσι, από την 24.01.2017, ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του νόμου 4449/ 2017 καθίσταται η ΕΛΤΕ μόνη αρμόδια για την επιβολή οποιασδήποτε κύρωσης στους ελεγκτές - ελεγκτικές εταιρίες. Κατά τις παραπάνω διατάξεις τόσο ο Υπουργός των Οικονομικών, όσο

και οι φορολογικές Αρχές, αδυνατούν να επιβάλλουν τα πρόστιμα της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού.

2. Ανίσχυρη εντολή ελέγχου

Η εντολή ελέγχου υπ. αριθμ./27.11.2018 είναι νομικώς πλημμελής, ειδικότερα πάσχει κατά την αιτιολογία της, και για τούτο ανίσχυρη, διότι εξεδόθη για τον έλεγχο της εκπλήρωσης από το Νόμιμο Ελεγκτή, ως ελεύθερο επαγγελματία των υποτιθέμενων φορολογικών υποχρεώσεών του, που θα απέρρεαν από την ως άνω ιδιότητα, δηλαδή της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Παρέπεται ότι η εκδοθείσα εντολή στηρίζεται σε εσφαλμένη προϋπόθεση, είναι μη νόμιμη και ανίσχυρη, και για τούτο καθιστά ομοίως μη νόμιμη, ανίσχυρη και άκυρη κάθε περαιτέρω ενέργεια και πράξη της Διοίκησης που ενεργείται σε εκτέλεση και στο πλαίσιο της εντολής αυτής.

- 3. Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.** Για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ο Έλεγχος θα πρέπει να είναι σε θέση να στοιχειοθετήσει την εν λόγω παράβαση εκ μέρους του ελεγκτικού γραφείου, κατόπιν σχετικής κλήσης σε ακρόαση του νόμιμου εκπροσώπου της. Εντούτοις, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ουδέποτε και σε κανένα στάδιο της διαδικασίας καταλογισμού φόρου στην ελεγχόμενη κάλεσε τον προσφεύγοντα να εκφράσει τις απόψεις του, να τοποθετηθεί επί των ευρημάτων και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις διαφορές που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος, στερώντας του κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα ακρόασης.

- 4. Έλλειψη αιτιολογίας.** Νόμιμη προϋπόθεση για την εκκίνηση της διαδικασίας έκδοσης της πράξης επιβολής των διοικητικών κυρώσεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 εις βάρος ΟΕΛ αποτελεί η οριζόμενη στην προαναφερθείσα διάταξη του εδαφίου β' της παρ. 6 του άρθρου 8 της ΠΟΑ 1124/2015, και η οποία, ως διαδικαστική, τυγχάνει άμεσης (και αναδρομικής, χωρίς τους περιορισμούς του άρθρ. 78 παρ. 2 Σ) εφαρμογής και καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς υποθέσεις (ΔΦΝ 70, σ. 255), κατά το μέρος που ορίζει ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ...». Ωστόσο, εν προκειμένω, ουδεμία αναφορά γίνεται από την φορολογική αρχή στο ζήτημα της ενδεχόμενης άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής από την ελεγχόμενη εταιρεία, ώστε να προκύπτει εάν συντρέχει η ως άνω νόμιμη προϋπόθεση για την εκκίνηση της διαδικασίας επιβολής προστίμου εις βάρος του ΟΕΛ. Υπενθυμίζεται ότι «ούτε στις διατάξεις του άρθρου 82 του Ν 2238/1994 ούτε στην ΠΟΛ 1159/2011 προβλέπεται διαδικασία κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου, που διενεργείται από τη φορολογική διοίκηση σε επιχειρήσεις που ελέγχονται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, στους ορκωτούς ελεγκτές που χορήγησαν το φορολογικό πιστοποιητικό.» (ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 952/12.4.2017).

Ομοίως, έλλειψη νόμιμης προϋπόθεσης συντρέχει και όταν εντοπίζεται το πρώτον από τον φορολογικό έλεγχο παράβαση που φέρεται να διέλαθε την προσοχή του ΟΕΛ, ενώ στην πραγματικότητα η παράβαση αφορά ύλη που κείται πέραν/εκτός του δείγματος που, κατά τις κείμενες διατάξεις, όφειλε αυτός να εξετάσει.

Περαιτέρω, εσφαλμένη προϋπόθεση για την επιβολή προστίμου εις βάρος ΟΕΛ από την φορολογική αρχή αποτελεί ο φερόμενος εν γένει εντοπισμός από αυτήν παράβασης που διέλαθε την προσοχή του ΟΕΛ. Ωστόσο, στην παρ. 6 του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1124/2015 ορίζεται: «Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογητέα αντικείμενα του προγράμματος φορολογικής συμμόρφωσης του παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή πρόστιμο από 10.000€ έως 100.000€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 παράγραφος 4, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26 παράγραφος 3 του Ν.3943/2011, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη εταιρία». Η έννοια της «πρόσθετης επιβάρυνσης», σε συνδυασμό με την έννοια της «καταβολής» παραπέμπει ευθέως σε θετικό ποσό φόρου, τέλους, προστίμου ή άλλου αντίστοιχου οικονομικού βάρους προς καταβολή. Παρέπεται ότι ελλείψει τέτοιου θετικού ποσού προς καταβολή δεν μπορεί να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 παράγραφος 4, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26 παράγραφος 3 του Ν.3943/2011.

Εξάλλου, οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής, όταν δεν παρίστανται παντελώς αόριστες, βασίζονται σε υποκειμενικές κρίσεις και συμπεράσματα ανεπίδεκτα (δικαστικής) εκτίμησης [πρβλ. ΣτΕ 1542/2016: «Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013)»].

Τέλος, στο παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ 1124/2015, παράγραφος «Α. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ», ορίζονται τα κατωτέρω:

i. Ο ελεγκτής οφείλει να ελέγξει τις δαπάνες που υπερβαίνουν το εκάστοτε όριο που προβλέπεται ανάλογα με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης (π.χ. 15.000, € 35.000 κλπ) εκάστη και με ελάχιστο όριο να καλύπτεται το 10% της κατηγορίας δαπάνης, (βλ. όρια δαπανών με βάση το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων).

ii. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού και τα έξοδα που αφορούν τις πάσης φύσεως δαπάνες επιβατηγών αυτοκινήτων, συνεδρίων και δεξιώσεων, τους Φόρους και Τέλη καθώς και τις Προβλέψεις.

iii. Κατά την κρίση του ελεγκτή μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου η Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Ο έλεγχος εν προκειμένω παραβλέπει την έννοια της «σημαντικότητας» και του «ουσιώδους μεγέθους», παραβιάζοντας με τον τρόπο αυτόν την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος).

5. Ουσιαστικοί λόγοι αντίκρουσης

Ως προς τις πρόσθετες επιβαρύνσεις στην «.....»

Γ. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Γ.1 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 ν.4172/2013)

Φορολογική περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015

Ενώ γίνεται επίκληση της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου προς την ελεγχόμενη εταιρεία και στην οποία αναφέρονται αναλυτικά στοιχεία, καταστάσεις με αναλύσεις, παρότι ζητήθηκε από το Νόμιμο Ελεγκτή εγγράφως, η φορολογική αρχή αρνήθηκε να την θέσει υπόψιν του επικαλούμενη λόγους διασφάλισης του απορρήτου.

Εισόδημα - Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 ν.4172/2013) Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

i. ΛΟΓ. 60.02.00 ΕΙΔΗ ΕΝΔΥΣΗΣ 4.764,68€

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, ελήφθη δείγμα ποσού ευρώ 2.440,50, δηλαδή ποσοστό 51% των δαπανών, και ελέχθησαν τα ληφθέντα τιμολόγια αγορών καθώς και σχετικά δελτία αποστολής με τα οποία διακινήθηκαν τα ανωτέρω ενδύματα από τα κεντρικά της εταιρείας στα καταστήματα λιανικής πώλησης. Οι διαδικασίες επιλογής του δείγματος βασίσθηκαν στις οδηγίες της ΠΟΛ. 1124/2015 αλλά και της εκτίμησης του Ελεγκτικού κινδύνου, όπως προβλέπεται από το ΔΠΕ 3000.

Οι σχετικές δαπάνες κρίνονται αντικειμενικά ότι, πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης (απολύτως παραγωγικές), διότι από την κοινή πείρα προκύπτει ότι, συμβάλουν ευθέως στην διαδικασία των λιανικών πωλήσεων και κατά συνέπεια εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

ii. ΛΟΓ. 60.02.09 ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 392,00€

Οι δαπάνες που ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνωρίζει για έκπτωση, πέραν ότι είναι αόριστες αφού δεν αναφέρονται συγκεκριμένα, βρίσκονται εκτός του δείγματος. Από τον έλεγχο, ο οποίος έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου δεν προέκυψαν, δαπάνες που να μην συγκεντρώνουν τις ανωτέρω προϋποθέσεις προκειμένου να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

iii. ΛΟΓ. 61.03.1000 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΕΣ (FACON) ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ 214.035,46€ από τα οποία ποσό 99.500,00 € δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης

Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος ειδικότερα. Επιπλέον δεν υπήρχαν δαπάνες στον εν λόγω λογαριασμό άνω των €15.000,00, ενώ οι διαδικασίες επιλογής του δείγματος βασίσθηκαν στις οδηγίες της ΠΟΛ. 1124/2015 αλλά και της εκτίμησης του Ελεγκτικού κινδύνου, όπως προβλέπεται από το ΔΠΕ 3000.

Από τον ανωτέρω λογαριασμό επιλέχθηκε δείγμα το πρώτο 3μηνο του 2015 (μεγαλύτερο τρίμηνο) ύψους €87.721,66 που αντιπροσωπεύει το 41% του συνολικού ποσού του λογαριασμού.

Από τα παραστατικά που ελέγχθηκαν, δεν προέκυψαν εξοφλήσεις με καταβολή μετρητών για τιμολόγια αξίας άνω των 500€.

Στην χρήση 2015, έλαβε χώρα η τραπεζική αργία στη χώρα μας και οδήγησε τις φορολογικές αρχές στην έκδοση της ΠΟΛ.1153/15.7.2015 Εξόφληση δαπανών κατά την παράταση της διάρκειας της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας

διάρκειας» με την οποία έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.

iv. ΛΟΓ. 62.03.0023 ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ ΜΕ 23% 56.077,90€

Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος. Ο διαχωρισμός της παροχής που εξυπηρετεί την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη από την παροχή που εξυπηρετεί προσωπικούς σκοπούς των ανωτέρω προσώπων είναι εφικτός διότι κατά την έκδοση του λογαριασμού από την εταιρεία κινητής τηλεφωνίας παρέχεται ανάλυση ανά αριθμό. Ο διαχωρισμός μπορεί να βασιστεί και σε βεβαίωση του εργοδότη, με την οποία βεβαιώνεται σε ετήσια βάση το ποσό που αφορά σε επαγγελματική χρήση ή άλλη χρήση της εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας. Το υπερβάλλον ποσό του κόστους των προγραμμάτων χρήσης, σύμφωνα με όσα αναφέρονται σε σχετική βεβαίωση της διοίκησης της εταιρείας (εργοδότη) που χορηγήθηκε, προκύπτει ότι αφορά την επαγγελματική χρήση και ως εκ τούτου οι δαπάνες της κινητής τηλεφωνίας που επικαλείται η φορολογική αρχή εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. Η εταιρεία στα πλαίσια των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει, έχει υιοθετήσει διαδικασία διασφάλισης, που επιβεβαιώνει ότι η χρήση των συνδέσεων γίνεται αποκλειστικά για επιχειρηματικούς σκοπούς.

v. ΛΟΓ. 63.98.0005-63.98.0065 ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ 4.658,28€

Οι ανωτέρω λογαριασμοί αφορούν κατά κύριο λόγο τον ΦΠΑ ,που αναλογεί σε δαπάνες αυτοκινήτων (διόδια, βενζίνες κλπ) καθώς και δαπάνες διαμονής εκτός έδρας και σίτισης των πωλητών κατά την μετακίνηση τους τα οποία θεωρούνται από τον έλεγχο εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς γίνονται από πωλητές για τις ανάγκες και τους σκοπούς της επιχείρησης.

Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος ειδικότερα. Οι διαδικασίες επιλογής του δείγματος βασίσθηκαν στις οδηγίες της ΠΟΛ. 1124/2015 αλλά και της εκτίμησης του Ελεγκτικού κινδύνου, όπως προβλέπεται από το ΔΠΕ 3000.

Από τον έλεγχο επί του δείγματος που επιλέχθηκε δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις μη εκπιπτόμενων δαπανών στα όσα αναφέρονται ανωτέρω .

Επισημαίνεται ότι, ο φορολογικός έλεγχος έχει απορρίψει ως δαπάνη εκπιπτόμενη των ακαθαρίστων εσόδων το σύνολο του μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ, δηλαδή απέρριψε ακόμη και αυτόν τον ΦΠΑ, που αντιστοιχεί σε δαπάνες για τις οποίες έχει αναγνωρίσει την έκπτωση τους.

Τεκμηριωμένα έγιναν αποδεκτές οι δαπάνες ως εκπιπτόμενες, και έχουμε αντικρούσει τις απόψεις του φορολογικού ελέγχου, κατά επέκταση ορθά έχουν εκπεστεί και τα ποσά του ΦΠΑ που έχει αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.»

vi. ΛΟΓ. 63.98.0110 ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ Ν. 3986/11 17.900,00€

Το τέλος επιτηδεύματος ποσού ευρώ 17.900,00 έχει, περιληφθεί, όπως προκύπτει από την αναλυτική κατάσταση, στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες από την εταιρεία στην κατάσταση αναμορφούμενων δαπανών εμφανίζεται εκ παραδρομής, στον κωδικό 2020 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που υποβλήθηκε με την δήλωση Ε3 της επιχείρησης. Το ανωτέρω ποσό μαζί με τις υπόλοιπες αναμορφώσεις της χρήσης 2015 έχει μειώσει τις φορολογικές ζημιές της χρήσης. Το θέμα της μη ορθής εμφάνισης στον κατάλληλο κωδικό της « Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης δεν ήταν σημαντικό και για αυτό δεν περιλήφθηκε σχετική παρατήρηση στην έκθεση ελέγχου.

vii. ΛΟΓ. 64.01.00 ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ 49.795,88€ & ΛΟΓ. 64.01.01 ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ 134.255,37€

Ο έλεγχος στους εν λόγω λογαριασμούς έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος. Τεκμαίρεται ότι οι δαπάνες ταξιδιών:

- έχουν πραγματοποιηθεί για σκοπούς της εταιρείας κατόπιν εντολής και έγκρισής της διοίκησης,
- πραγματοποιούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης
- πραγματοποιούνται για το συμφέρον της εταιρείας, (έξοδα μετακίνησης πωλητών, έξοδα μετακίνησης διευθυντών, σχεδιαστών κλπ)

κατά συνέπεια αποτελούν δαπάνες εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν ισχύει καμία από τις αιτιάσεις του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για αυτές τις δαπάνες του δείγματος που να δικαιολογεί την απόρριψη τους

viii. ΛΟΓ. 64.98.9923 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΕ ΦΠΑ 23% 74.165,05€

Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος

Οι διαδικασίες επιλογής του δείγματος βασίσθηκαν στις οδηγίες της ΠΟΛ. 1124/2015 αλλά και της εκτίμησης του Ελεγκτικού κινδύνου, όπως προβλέπεται από το ΔΠΕ 3000.

Από τον ανωτέρω λογαριασμό ελέγχθηκε ποσοστό περίπου 80% και διαπιστώθηκε ότι είχαν αναμορφωθεί από την εταιρεία οι δαπάνες του δείγματος που δεν αναγνωρίζονταν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, συνολικού ποσού ευρώ **11.894,40**.

Οι ανωτέρω δαπάνες στις οποίες αναφέρεται ο φορολογικός έλεγχος, όπως προκύπτει και από τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης, δεν συμπεριλαμβάνονταν στο δείγμα.

ix. ΛΟΓ.81.00.9999 ΚΕΡΔΗ - ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΚΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ 1.400.911,96€

Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από την πώληση των μετοχών λαμβάνονται υπόψη οι αξίες όπως αυτές προκύπτουν από βιβλία και τα παραστατικά της επιχείρησης που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Δεν λαμβάνονται υπόψη η καθαρή θέση της εταιρείας που έχει εκδώσει τις μετοχές. Αυτό προβλέπεται μόνο για την περίπτωση μεταβίβασης από φυσικά πρόσωπα. Η αμφισβήτηση του ύψους και της ουσίας της συναλλαγής δεν περιλαμβάνει καμία αναφορά στα στοιχεία που στηρίχθηκε ο έλεγχος. Επίσης για την εκτίμηση αν συντρέχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν4174/2013,θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη και τα εξής γεγονότα: ότι δεν υπάρχει σύνδεση μεταξύ του προσώπου που αγόρασε τις μετοχές και της

επιχείρησης, ότι το ποσοστό που πουλήθηκε ήταν μικρό και δεν έδινε κανένα μετοχικό πλεονέκτημα στον ήδη μεγαλομέτοχο της που το αγόρασε, ότι δεν έχει λάβει υπόψη ούτε την έλλειψη οικονομικής ρευστότητας της επιχείρησης που καθιστά σημαντικό ακόμη και το ποσό των € 50.000,00 που εισπράχθηκε από την πώληση, και ότι η εταιρεία παρουσιάζει συνεχόμενες φορολογικές ζημιές μεταφερόμενες και για τις οποίες κατά πάσα πιθανότητα θα απολέσει το δικαίωμα συμψηφισμού με κέρδη λόγω παρέλευση της πενταετίας.

x. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ 7.298.711,47€

1. Ελλείμματα εμπορευμάτων και προϊόντων και

2. Δωρεάν διάθεση εμπορευμάτων και προϊόντων

Τα σχετικά φυσιολογικά ελλείμματα αποτελούν μέρος του κόστους της λειτουργίας της εταιρείας και αυθαίρετα ο έλεγχος, χωρίς να τεκμηριώνει την άποψή του, δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση την εν λόγω δαπάνη.

Η εταιρεία διέθεσε προϊόντα ιδιαίτερα μικρής αξίας ανά τεμάχιο σε κοινωφελείς οργανώσεις όπως,, κοινωνικό παράρτημα,, παιδικούς σταθμούς κλπ.. Η εταιρεία τα ανωτέρω προϊόντα εάν δεν τα είχε διαθέσει για αυτό τον σκοπό, θα είχε προβεί λόγω της απαξίωσής τους σε καταστροφή τους και η αντίστοιχη αξία θα αναγνωριζόταν μέσω τους κόστους πωληθέντων, ως αναγνωριζόμενη εκπιπτόμενη δαπάνη.

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016

xi. ΛΟΓ. 61.03.1000 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΕΣ (FACON) ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ 222.362,99€ από τα οποία ποσό 2.793,10 € δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης

Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος ειδικότερα. Οι διαδικασίες επιλογής του δείγματος βασίσθηκαν στις οδηγίες της ΠΟΛ. 1124/2015 αλλά και της εκτίμησης του Ελεγκτικού κινδύνου, όπως προβλέπεται από το ΔΠΕ 3000.

Από τον έλεγχο επί του δείγματος που επιλέχθηκε δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις μη εκπιπτόμενων δαπανών στα όσα αναφέρονται ανωτέρω . Δεν υπήρχαν δαπάνες άνω των € 15.000,00. Από τον ανωτέρω λογαριασμό επιλέχθηκε δείγμα το πρώτο 3μηνο του 2016 (μεγαλύτερο τρίμηνο) ύψους(81.634,04 το 37% του λογαριασμού. Από τα παραστατικά που ελέγχθηκαν δεν προέκυψαν εξοφλήσεις με καταβολή μετρητών για όλα τα τιμολόγια του έτους 2016 που ελέγχθηκαν άνω των 500€ .

Από τα στοιχεία του ταμείου και των αντίστοιχων αναλυτικών καθολικών των ανωτέρω προμηθευτών δεν προκύπτει το ποσό που έχει καταλογίσει ο έλεγχος. Από τον έλεγχο στα αναλυτικά καθολικά των προμηθευτών εμφανίζονται ποσά 500 € που έχουν δοθεί με μετρητά και αφορούν το υπόλοιπο από την προηγούμενη χρήση στον προμηθευτήαφορά υπόλοιπο 2.393,00 ευρώ και στον προμηθευτήαφορά υπόλοιπο 400,10 ευρώ ήτοι σύνολο 2.793,10 ευρώ προφανώς αυτό επικαλείται ως εύρημα ο φορολογικός έλεγχος, η εταιρεία αναμόρφωσε ποσό € 1.444,00 -αφορά καταβολές κάτω των € 500,00 όπως ορίζει ο νόμος, όπως προκύπτει από την αναλυτική κατάσταση των .αναμορφωμένων δαπανών. Η διαφορά των 1.349,10 ευρώ είναι από εξόφληση τιμολογίων της προηγούμενης χρήσης και ήταν εκτός του δείγματος.

xii. ΛΟΓ. 62.03.0023 ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ ΜΕ 23% 29.171,08€

Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος. Ο διαχωρισμός της παροχής που εξυπηρετεί την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη από την παροχή που εξυπηρετεί προσωπικούς σκοπούς των ανωτέρω προσώπων είναι εφικτός διότι κατά την έκδοση του λογαριασμού από την εταιρεία κινητής τηλεφωνίας παρέχεται ανάλυση ανά αριθμό. Ο διαχωρισμός μπορεί να βασιστεί και σε βεβαίωση του εργοδότη, με την οποία βεβαιώνεται σε ετήσια βάση το ποσό που αφορά σε επαγγελματική χρήση ή άλλη χρήση της εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας. Το υπερβάλλον ποσό του κόστους των προγραμμάτων χρήσης, σύμφωνα με όσα αναφέρονται σε σχετική βεβαίωση της διοίκησης της εταιρείας (εργοδότη) που χορηγήθηκε, προκύπτει ότι αφορά την επαγγελματική χρήση και ως εκ τούτου οι δαπάνες της κινητής τηλεφωνίας που επικαλείται η φορολογική αρχή εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα ακαθάριστα έξοδα της χρήσης. Η εταιρεία στα πλαίσια των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει, έχει υιοθετήσει διαδικασία διασφάλισης, που επιβεβαιώνει ότι η χρήση των συνδέσεων γίνεται αποκλειστικά για επιχειρηματικούς σκοπούς.

xiii. ΛΟΓ. 63.98.0013-63.98.0023 ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ 3.620,53€

Οι ανωτέρω λογαριασμοί αφορούν κατά κύριο λόγο τον ΦΠΑ ,που αναλογεί σε δαπάνες αυτοκινήτων (διόδια, βενζίνες κλπ) καθώς και δαπάνες διαμονής εκτός έδρας και σίτισης των πωλητών κατά την μετακίνηση τους τα οποία θεωρούνται από τον έλεγχο εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς γίνονται από πωλητές για τις ανάγκες και τους σκοπούς της επιχείρησης.

Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος ειδικότερα Οι διαδικασίες επιλογής του δείγματος βασίσθηκαν στις οδηγίες της ΠΟΛ. 1124/2015 αλλά και της εκτίμησης του Ελεγκτικού κινδύνου, όπως προβλέπεται από το ΔΠΕ 3000.

Στο δείγμα ελέγχου, όπως προκύπτει και από τα δεδομένα του φακέλου τεκμηρίωσης, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες για τις οποίες αναφέρεται ο φορολογικός έλεγχος.

Από τον έλεγχο επί του δείγματος που επιλέχθηκε δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις μη εκπιπτόμενων δαπανών.

xiv. ΛΟΓ. 64.01.00 ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ 55.911,81€ & ΛΟΓ. 64.01.01 ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ 134.726,84€

Ο έλεγχος στους εν λόγω λογαριασμούς έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος. Τεκμαίρεται ότι οι δαπάνες ταξιδιών:

- έχουν πραγματοποιηθεί για σκοπούς της εταιρείας κατόπιν εντολής και έγκρισής της διοίκησης,
- πραγματοποιούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης
- πραγματοποιούνται για το συμφέρον της εταιρείας, (έξοδα μετακίνησης πωλητών, έξοδα μετακίνησης διευθυντών, σχεδιαστών κλπ)

Κατά συνέπεια αποτελούν δαπάνες εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν ισχύει καμία από τις αιτιάσεις του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για αυτές τις δαπάνες του δείγματος που να δικαιολογεί την απόρριψη τους.

xv. ΛΟΓ. 64.03.00 ΕΞΟΔΑ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ 5.986,06€

Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος ειδικότερα. Στην ανωτέρω κατηγορία δεν υπήρχαν δαπάνες άνω των € 15.000,00. Ελήφθη ως δείγμα παραστατικά συνολικού ποσού 1.504,03 το οποίο αποτελείτο 25,12% του λογαριασμού. Από τα παραστατικά που ελέγχθηκαν δεν προέκυψαν λογιστικές διαφορές, οι εξοφλήσεις έγιναν μέσω τραπέζης για όλα τα τιμολόγια που ελέγχθηκαν άνω των 500€ . Από το δείγμα ελέγχου δεν προκύπτει ότι έχουν ελεγχθεί τα παραστατικά αυτά στα οποία αναφέρεται η ελεγκτής.

xvi. ΛΟΓ. 64.98.99 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ 111.825,85€

Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015 και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος ειδικότερα: Στην ανωτέρω κατηγορία δεν υπήρχαν δαπάνες άνω των € 15.000,00 ελέγχθηκαν όλες οι δαπάνες άνω €1.250,00.

Ελέγχθηκε συνολικά το 20% του λογαριασμού και από το δείγμα ελέγχου δεν προέκυψαν μη εκπιπτόμενα έξοδα πέραν των όσα έχει δηλώσει η εταιρεία .

Από το δείγμα ελέγχου δεν προκύπτει ότι έχουν ελεγχθεί τα παραστατικά αυτά στα οποία αναφέρεται ελεγκτής.

xvii. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ 6.570.596,38€

i. Ελλείμματα εμπορευμάτων και προϊόντων

ii. Δωρεάν διάθεση εμπορευμάτων και προϊόντων

Τα σχετικά φυσιολογικά ελλείμματα αποτελούν μέρος του κόστους της λειτουργίας της εταιρείας και αυθαίρετα ο έλεγχος, χωρίς να τεκμηριώνει την άποψή του, δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση την εν λόγω δαπάνη.

Η εταιρεία διέθεσε προϊόντα ιδιαίτερα μικρής αξίας ανά τεμάχιο σε κοινωνικές οργανώσεις όπως,,

.....,, παιδικούς σταθμούς κλπ. Η εταιρεία τα ανωτέρω προϊόντα εάν δεν τα είχε διαθέσει για αυτό τον σκοπό, θα είχε προβεί λόγω της απαξίωσής τους σε καταστροφή τους και η αντίστοιχη αξία θα αναγνωριζόταν μέσω τους κόστους πωληθέντων, ως αναγνωριζόμενη εκπιπόμενη δαπάνη.

xviii. Φ.Π.Α. εκροών-περίπτωση (η)

Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

Η λόγω διαφορά των 900,11 ευρώ προέρχεται από τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αφορά την περίοδο 1/01/2014-31/12/2014. Η εν λόγω διαφορά δεν γίνεται αποδεκτή διότι προέκυψε από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής που έγινε μεταγενέστερα του ελέγχου, αφορά την προηγούμενη περίοδο, και συνεπώς δεν ήταν δυνατόν να υπήρχε γνώση αυτής της διαφοράς. Ο έλεγχος στον εν λόγω λογαριασμό έγινε σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου «ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ» που ορίζει η ΠΟΛ 1124/2015, και όσες άλλες ΠΟΛ έχουν εκδοθεί για την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος.

Για το ΦΠΑ των προϊόντων που διατέθηκαν δωρεάν σε φιλανθρωπικά ιδρύματα ποσού €1.267,63 από την επιχείρηση ο ΟΕΛ παραπέμπει στην αντίστοιχη ενότητα.

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016

Για το ΦΠΑ των προϊόντων που διατέθηκαν δωρεάν σε φιλανθρωπικά ιδρύματα ποσού €3.395,33 από την επιχείρηση ο ΟΕΛ παραπέμπει στην αντίστοιχη ενότητα.

xix. Τέλος Χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

Οι καταθέσεις στον λογαριασμό 35.02.0001 «.....» αφορούν καταθέσεις της μετόχου με σκοπό την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, η οποία αποφασίσθηκε με το από 30.09.2015 Πρακτικό του Δ.Σ. της εταιρείας. Η εν λόγω αύξηση πραγματοποιήθηκε στη χρήση 2016 και επικυρώθηκε με την Έκτακτη Γενική Συνέλευση στις 26/09/2016.

xx. Με το αρ. ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/24.06.19 υπόμνημα του προσφεύγοντα στην Υπηρεσία μας γίνεται επίκληση προς αντίκρουση των ισχυρισμών της Φορολογικής Αρχής το αρ. πρωτ./2.4.19 έγγραφο διατύπωσης γνώμης της ΕΛΤΕ σχετικά με τα ευρήματα της Φορολογικής Αρχής για την εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **65 Α §§1,2 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Το πιστοποιητικό αυτό είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις και εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα δίδονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008. Οι εταιρείες και επιχειρήσεις του πρώτου εδαφίου για τις οποίες εκδίδεται το ετήσιο πιστοποιητικό υποχρεούνται να αναθέτουν, ανά πέντε (5) έτη, την έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο. Η διαπίστωση στο φορολογικό πιστοποιητικό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00 ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **4§4 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«4. Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου §§1,3 της ΠΟΛ. 1124/2015 ορίζεται ότι:

«1. Το Ετήσιο Πιστοποιητικό που προβλέπεται στο άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013, αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

3. Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) κατόπιν γνωμοδότησης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης»».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού §§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1124/2015 ορίζεται ότι:

«2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο Παράρτημα Ι της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 Τεκμηρίωση ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία §§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1124/2015 ορίζεται ότι:

«2. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη

συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου, θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα)

β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας

γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία

δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω, σε όλες περιπτώσεις δεν ορίζεται διαφορετικά από την παρούσα, θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει τη δυνατότητα σε έναν τρίτο ελεγκτή να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 8 Λοιπά θέματα §6 της ΠΟΛ. 1124/2015** ορίζεται ότι:

«6. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.»

Επειδή στην **ΠΟΛ 1148/2018** ορίζεται ότι:

«Η παράγραφος 8 του άρθρου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, αντικαθίσταται ως εξής: «Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος

Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **65 του Ν. 4174/2013 «Βάρος απόδειξης»** ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εν προκειμένω, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενέργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία,, με ΑΦΜ:για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016. Για τα έτη αυτά, η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε και έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65^Α του ν.4174/2013 από την ελεγκτική εταιρεία, ΑΦΜ:και από τον, ΑΦΜ:ως Νόμιμο Ελεγκτή. Το συμπέρασμα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης και για τα δύο έτη ήταν «Χωρίς Επιφύλαξη».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1124/2015, διαπιστώθηκε ότι προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή:

Πρόγραμμα ελέγχου του αντικειμένου Φορολογία Εισοδήματος:

Δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2015	2016
60.02.00	ΕΙΔΗ ΕΝΔΥΣΗΣ	4.764,68	0,00
60.02.09	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	392,00	0,00
61.03.1000	ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΕΣ (FACON) ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ	99.500,00	2.793,10
62.03.0023	ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ-ΤΗΛΕΓΡΑΦΙΚΑ ΜΕ 23%	10.575,66	10.535,97
63.98.00	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ	4.658,28	3.620,53
63.98.0110	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ Ν. 3986/11	17.900,00	0,00
64.01.00	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	22.786,14	30.207,02
64.01.01	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	34.746,14	36.037,09
64.03.00	ΕΞΟΔΑ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	4.435,60
64.98.99	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	3.433,87	8.868,51
81.00.9999	ΚΕΡΔΗ-ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΚΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	311.333,79	0,00
ΚΟΣ. ΠΩΛ.	ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	40.999,62	52.250,04
ΚΟΣ. ΠΩΛ.	ΔΩΡΕΑΝ ΔΙΑΘΕΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	5.511,41	14.147,21
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	556.601,59	162.895,08

Πρόγραμμα ελέγχου του αντικειμένου Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Φορολογική περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015

Α. Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου για τη χρήση 2014, το πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2014 τροποποιήθηκε ως εξής:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορές
Πιστωτικό υπόλοιπο 31/12/2014	2.859,91	1.959,80	900,11

Β. Για τη διάθεση δωρεάν εμπορευμάτων και προϊόντων συνολικής αξίας 5.511,41 € στη χρήση 2015 καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή ο αναλογούν ΦΠΑ στον 12/2015 και ο οποίος ανήλθε σε:

$$5.511,41 \cdot 23\% = 1.267,63\text{€}$$

Φορολογική περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016

Για τη διάθεση δωρεάν εμπορευμάτων και προϊόντων συνολικής αξίας 14.147,21 € στη χρήση 2016 καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή ο αναλογούν ΦΠΑ στον 12/2016 και ο οποίος ανήλθε σε:

$$14.147,21 \cdot 24\% = 3.395,33\text{€}$$

Πρόγραμμα ελέγχου του αντικειμένου ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Στη χρήση 2015 έγιναν καταθέσεις στην εταιρεία από τη μέτοχο κ.ποσού €361.810,00. Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι το σύνολο των πιστώσεων αυτών προς την ελεγχόμενη εταιρεία συνιστούν ταμειακές διευκολύνσεις από τη μέτοχο και για το λόγο αυτό καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου 1% και ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% επί του αναλογούντος χαρτοσήμου.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδέχθηκε τους οριστικούς προσδιορισμούς και τις οριστικές πράξεις σχετικά με τα ανωτέρω πορίσματα.

Επειδή το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απέστειλε την με αριθμό πρωτοκόλλου/7.12.2018 Πληροφοριακή Έκθεση, προς την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 117 της απόφασης Δ6Α1036682ΕΞ2014/25.02.2014 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 παρ. 3 β. του Ν.4389/2016, αναφορικά με τα ευρήματα της Έκθεσης Ελέγχου της Φορολογικής Αρχής για την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, προκειμένου να διατυπώσει τη γνώμη της αναφορικά με την εκτέλεση της εργασίας της ελεγκτικής εταιρείας και του Νόμιμου Ελεγκτή σχετικά με τα ευρήματα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης. Στη συνέχεια, η Ε.Λ.Τ.Ε. απέστειλε Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το υπ' αρ. πρωτ./27.12.2018 (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./28.12.2018) αίτημα για παροχή στοιχείων (αναλυτικές καταστάσεις δαπανών οι οποίες θεωρήθηκαν λογιστικές διαφορές). Με το υπ' αριθμ. πρωτ./15.01.2019 (Ε.Λ.Τ.Ε./16.01.2019) έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απεστάλησαν στην Ε.Λ.Τ.Ε. τα ζητηθέντα πρόσθετα στοιχεία.

Επειδή η φορολογική αρχή ακολούθησε την διαδικασία που επιτάσσει το άρθρο 8 παρ.6 της ΠΟΛ 1124/2015 και με το έγγραφό της με αρ. πρωτ./7.12.2018 ζήτησε από την ΕΛΤΕ να διατυπώσει τη γνώμη της αναφορικά με την εκτέλεση της εργασίας του Νόμιμου Ελεγκτή σχετικά με τα ευρήματα του Ελέγχου, πλην όμως η ΕΛΤΕ δεν κοινοποίησε στην αποκλειστική προθεσμία ενός μήνα τη γνώμά της. Ωστόσο, αφού η φορολογική αρχή ακολούθησε την διαδικασία και η ΕΛΤΕ δεν απάντησε, ορθώς η φορολογική αρχή προχώρησε στην σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή η κοινοποίηση του με αριθμό/13.12.2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων την 21.01.2019 έχει ικανοποιήσει πλήρως το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013, **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ως προς την παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κρίνεται αβάσιμος.**

Επειδή η σχετική απάντηση της Ε.Λ.Τ.Ε. για τις φορολογικές περιόδους 2015-2016 κοινοποιήθηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ μετά την κοινοποίηση των οριστικών πράξεων στον προσφεύγοντα, με το με αρ. πρωτοκόλλου/02.04.2019 (Αρ. Πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./08.04.2019), σύμφωνα με την οποία «*Το Διοικητικό Συμβούλιο της ΕΛΤΕ στην υπ' αριθμ./ΘΕΜΑ 1/15.03.2019 συνεδρίαση αποφάσισε ομόφωνα να διατυπώσει γνώμη σύμφωνα με την εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού*

Ελέγχου όπως αναλυτικά περιγράφεται στην παραπάνω παράγραφο 6.». Η παράγραφος 6 της εισήγησης της Ε.Λ.Τ.Ε. αναφέρει τα εξής: «Τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής έχει διενεργήσει την εργασία του με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 καθώς και ότι τηρήθηκαν οι ελεγκτικές διαδικασίες που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΙΙ του σχετικού προγράμματος ελέγχου της ΠΟΛ 1124/2015, πλην του ευρήματος που αφορά τον λογαριασμό 61.03.1000 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΕΣ (FACON) ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ , για τον οποίο υπάρχουν ελλείψεις στην έκθεση φορολογικού ελέγχου και συνεπώς ο ποιοτικός έλεγχος δεν δύναται να λάβει θέση.»

Επειδή οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή κυρώσεων από την ΑΑΔΕ και την ΕΛΤΕ, εφαρμόζονται παραλλήλως χωρίς να αναιρεί η μία την άλλη, καθόσον το διοικητικό πρόστιμο που επιβάλλει η ΑΑΔΕ, δεν έχει ποινική χροιά, σε αντίθεση με το πρόστιμο που επιβάλλεται από το αρμόδιο όργανο της ΕΛΤΕ στο πλαίσιο πειθαρχικής διαδικασίας, πρόκειται δηλαδή περί διαφορετικής φύσης κύρωση για παράβαση διαφορετικού σκοπού και προστατευόμενου αγαθού διατάξεων, ενώ εξάλλου, το εύρος της διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 4449/17, σύμφωνα με την οποία από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού καταργείται κάθε αντίθετη διάταξη, περιορίζεται σε διατάξεις με τις οποίες ρυθμίζονται θέματα λειτουργίας και εποπτείας της ΕΛΤΕ επί του ελεγκτικού έργου και δεν εκτείνεται και στην κατάργηση διατάξεων, που αφορούν την ΑΑΔΕ και τις αρμοδιότητές της (ΝΣΚ 80/2019).

Επειδή η φορολογική αρχή επιβάλλει φορολογικό πρόστιμο στους Ορκωτούς Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία λόγω κριθείσας υπαιτιότητάς τους για ζημία του Ελληνικού Δημοσίου και διαφυγή εσόδων από τις ελεγχθείσες από τους Ορκωτούς Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία εταιρείες.

Επειδή η ΕΛΤΕ επιβάλλει πειθαρχικές ποινές στους Ορκωτούς Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία ως εποπτικό όργανο για την ποιότητα εκτέλεσης της ελεγκτικής παροχής υπηρεσίας.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα φορολογικά πρόστιμα που επιβάλλει η φορολογική αρχή είναι διάφορα από τις πειθαρχικές ποινές που επιβάλλει η ΕΛΤΕ, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για αναρμοδιότητα οργάνου για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου, **κρίνεται ως αβάσιμος.**

Επειδή στο παράρτημα ΙΙΙ Πρόγραμμα Ελέγχου της ΠΟΛ 1124/2015 αναφέρεται ότι:

Α. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Διενεργείται έλεγχος, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες αποφάσεις της Φορολογικής Διοίκησης, αναφορικά με τις εκπιπτόμενες και μη επιχειρηματικές δαπάνες.

Οι δαπάνες ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

(α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, με βάση το προσδιοριζόμενο επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητα),

όταν τα προαναφερόμενα όρια καθορίζουν δείγματα και ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες κρίνονται απρόσφορες για την αντιμετώπιση των υπό εξέταση φορολογικών αντικειμένων.

Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι οποίες προκύπτουν από την εκτέλεση του παρόντος προγράμματος, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές υποχρεούνται να επεκτείνουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του σχετικού φορολογικού αντικειμένου. Συνεπώς, σε αυτήν την περίπτωση, τα προαναφερθέντα όρια δαπανών, καθώς επίσης και τα συγκεκριμένα δείγματα ελέγχου που περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω, δεν εφαρμόζονται και ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο συνολικά, εξεταζόμενης της δυνατότητας αναγωγής των ευρημάτων από τον έλεγχο ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος στον πληθυσμό.

Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν.4172/2013-Φ.Ε.Κ. 167Α/23.07.2013), καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 26 του ίδιου Κώδικα.

Για τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, που τίθενται σε κάθε περίπτωση στο πρόγραμμα ελέγχου, δύναται να επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα και τα ίδια ελάχιστα επιλεγμένα είδη (εμπορεύματα - προϊόντα κλπ).

Κατά την κρίση του ελεγκτή, μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Επειδή η ελεγχόμενη εταιρεία στη χρήση 2015 είχε ακαθάριστα έσοδα ύψους 12.514.523,38 ευρώ και στη χρήση 2016 είχε ακαθάριστα έσοδα ύψους 11.056.127,16 ευρώ, βάσει της ΠΟΛ 1124/2015 υποχρεωτικά ελέγχονται οι δαπάνες που υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.

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

«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.»

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Για το λογαριασμό 61.03.1000 Επεξεργασίες FACON στο εξωτερικό

Επειδή για τη χρήση 2015 η φορολογική αρχή καταλόγισε λογιστική διαφορά ποσό € 99.500,00 και για τη χρήση 2016 ποσό € 2.793,10.

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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.....»

Επειδή στην **ΠΟΛ 1216/2014** παρ. 2 ορίζονται τα εξής:

«.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, 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.»

Επειδή, εν προκειμένω, η ΕΛΤΕ στην διατύπωση γνώμης αναφορικά με την εκτέλεση της εργασίας της ελεγκτικής εταιρείας και του Νόμιμου Ελεγκτή σχετικά με τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου αναφέρει ότι: «Τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής έχει διενεργήσει την εργασία του με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 καθώς και ότι τηρήθηκαν οι ελεγκτικές διαδικασίες που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΙΙ του σχετικού προγράμματος ελέγχου της ΠΟΛ 1124/2015, πλην του ευρήματος που αφορά τον λογαριασμό 61.03.1000 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΕΣ (FACON) ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ, για τον οποίο υπάρχουν ελλείψεις στην έκθεση φορολογικού ελέγχου και συνεπώς ο ποιοτικός έλεγχος δεν δύναται να λάβει θέση.»

Επειδή η ΕΛΤΕ αιτήθηκε με το υπ. αριθμ/28.12.2018 έγγραφό της προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. την παροχή στοιχείων και έλαβε αυτά με το υπ. αριθμ./15.01.2019 απαντητικό έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Άλλο όμοιο αίτημα για παροχή στοιχείων και επεξηγήσεων δεν έγινε προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προκειμένου να επεξηγηθούν οι τυχούσες ελλείψεις που αναφέρει στο πόρισμά της και να αποφανθεί και επί του ευρήματος που αφορά τον λογαριασμό 61.03.1000 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΕΣ (FACON) ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ.

Επειδή το συγκεκριμένο εύρημα δεν εντάσσεται στα πλαίσια των δαπανών που ελέγχονται βάσει των ακαθαρίστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης αλλά ανήκει στην κατηγορία των δαπανών του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ήτοι αφορά μη εκπιπτόμενες δαπάνες οι οποίες ελέγχονται στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε στο στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλλε κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να στηρίξει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει διαφοροποίηση ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε τις υπό κρίση λογιστικές διαφορές για τη χρήση 2015 ποσό € 99.500,00 και για τη χρήση 2016 ποσό € 2.793,10.

Για το λογαριασμό 62.03.0023 Τηλεφωνικά – τηλεγραφικά με 23%

Επειδή για τη χρήση 2015 η φορολογική αρχή καταλόγισε λογιστική διαφορά ποσό € 10.575,66 και για τη χρήση 2016 ποσό € 10.535,97.

Επειδή στην **ΠΟΛ 1219/6.10.2014** ορίζεται ότι:

«.....

Αντιθέτως, στις παροχές σε είδος στους εργαζόμενους και στα συγγενικά τους πρόσωπα που υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά φορολογικό έτος και συνεπώς προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των εργαζόμενων περιλαμβάνονται ενδεικτικά:

.....
στ) η παροχή της χρήσης εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας που γίνεται στους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης κατά το μέρος που υπερβαίνει το κόστος των προγραμμάτων χρήσης και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς τους σκοπούς και όχι για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, λαμβάνοντας υπόψη ότι πολλές επιχειρήσεις καλύπτουν τη συγκεκριμένη παροχή στα προαναφερόμενα πρόσωπα με σκοπό την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών τους, την αύξηση της παραγωγικότητάς τους και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών (επικοινωνία με πελάτες, συνεργάτες, κ.λπ.) ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου. Ο διαχωρισμός της παροχής που εξυπηρετεί την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη από την παροχή που εξυπηρετεί προσωπικούς σκοπούς των ανωτέρω προσώπων είναι εφικτός διότι κατά την έκδοση του λογαριασμού από την εταιρεία κινητής τηλεφωνίας παρέχεται ανάλυση ανά αριθμό. Σε κάθε περίπτωση, ο διαχωρισμός μπορεί να βασιστεί και σε βεβαίωση του εργοδότη, με την οποία βεβαιώνεται σε ετήσια βάση το ποσό που αφορά σε επαγγελματική χρήση ή άλλη χρήση της εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός ή ο εργοδότης δεν προβεί στον διαχωρισμό αυτό για οποιοδήποτε λόγο και δεν χορηγήσει σχετική βεβαίωση, τότε το υπερβάλλον ποσό του κόστους του προγράμματος χρήσης θεωρείται ως παροχή σε είδος. Στην παροχή αυτή που προσauξάνει το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων εντάσσονται και οι φόροι και τα τέλη που αντιστοιχούν σε αυτήν (Φ.Π.Α., λοιπά τέλη).»

Επειδή ο Νόμιμος Ελεγκτής επικαλείται βεβαίωση που έλαβε από την Διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας ότι οι δαπάνες που αφορούν το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης κινητής τηλεφωνίας των υπαλλήλων αφορούν επαγγελματικούς και όχι προσωπικούς σκοπούς.

Επειδή η φορολογική αρχή στη σελ. 38 της έκθεσης ελέγχου αναφέρει ότι οι βεβαιώσεις που επικαλείται ο Νόμιμος Ελεγκτής δεν υποβλήθηκαν κατά το στάδιο του ελέγχου, αν και ζητήθηκαν από την επιχείρηση.

Επειδή στο παράρτημα της ενδικοφανούς προσφυγής ο Νόμιμος Ελεγκτής έχει συνυποβάλλει τις σχετικές βεβαιώσεις και για τις δύο χρήσεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τήρησε τις διαδικασίες της **ΠΟΛ 1219/6.10.2014**, κρίνεται βάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:.....

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών»

Επειδή στην ΠΟΛ 1113/2015 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

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

ββ) το τέλος επιτηδεύματος,

.....
δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.»

Επειδή η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που αντιστοιχεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες ποσού € 4.658,28 για τη χρήση 2015 και ποσού € 3.620,53 για τη χρήση 2016 και αφορά τους λογαριασμούς 63.98.0005 – 63.98.0065.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που έχει καταχωρηθεί στους ανωτέρω λογαριασμούς αντιστοιχεί σε δαπάνες που ήταν εκτός του δείγματος ελέγχου του.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/13, την ΠΟΛ 1113/2015 καθώς και την ΠΟΛ 1124/2015 ρητά ορίζεται ότι ο εν λόγω λογαριασμός ελέγχεται στο σύνολό του, ανεξαρτήτως ποσού ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ως προς αυτό κρίνεται **αβάσιμος**.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται για τον λογαριασμό 63.98.0110 ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ Ν.3986/11 ποσού 17.900,00 ευρώ ότι το σχετικό κονδύλι περιλαμβάνεται στη φορολογική αναμόρφωση της δήλωσης της χρήσης 2015.

Επειδή από την επισυναπτόμενη στην έκθεση ελέγχου Κατάσταση Νο1 προκύπτει ότι το ποσό €17.900,00 δεν έχει συμπεριληφθεί στην τελική αναμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης για τη χρήση 2015 και ότι η εν λόγω κατάσταση είναι διαφορετική από αυτή που έχει συμπεριλάβει στην προσφυγή του ο Νόμιμος Ελεγκτής.

Επειδή η επισυναπτόμενη στην έκθεση ελέγχου Κατάσταση Νο1 παραδόθηκε στην φορολογική αρχή με το φάκελο τεκμηρίωσης του ελέγχου από το Νόμιμο Ελεγκτή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/13, και την ΠΟΛ 1113/2015 ρητά ορίζεται ότι το τέλος επιτηδεύματος δεν αποτελεί εκπεστέα δαπάνη και επομένως πρέπει να συμπεριληφθεί στον πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης δαπάνων της εκάστοτε χρήσης.

Επειδή όπως αναφέρει και η φορολογική αρχή στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής στη σελ. 28 το τέλος επιτηδεύματος δεν περιλήφθηκε στον πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης της χρήσης 2015, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ως προς αυτό κρίνεται **αβάσιμος**.

Για τον λογαριασμό 64.03.00 ΕΞΟΔΑ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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.....»

Επειδή στην ΠΟΛ 1216/2014 παρ. 2 ορίζονται τα εξής:

«.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, 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.»

Επειδή για τη χρήση 2016 η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνη για διοργάνωση έκθεσης σε ξενοδοχείο ποσού €4.435,60 διότι η εξόφληση της υπό κρίση δαπάνης έγινε με μετρητά.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω δαπάνη ήταν εκτός δείγματος ελέγχου.

Επειδή το συγκεκριμένο εύρημα δεν εντάσσεται στα πλαίσια των δαπανών που ελέγχονται βάσει των ακαθαρίστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης αλλά ανήκει στην κατηγορία των δαπανών του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ήτοι αφορά μη εκπιπτόμενες δαπάνες οι οποίες ελέγχονται στο σύνολό τους, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ως προς αυτό κρίνεται **αβάσιμος**.

Επειδή κατόπιν του ελέγχου από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι το κόστος των πωληθέντων παρουσιάζεται αυξημένο με τα ελλείμματα απογραφής των εμπορευμάτων και προϊόντων. Ειδικότερα, η συνολική αξία της απογραφής λήξεως των εμπορευμάτων-προϊόντων παρουσιάζεται μειωμένη κατά την αξία των ελλειμμάτων 40.999,62€ για τη χρήση 2015 και 52.252,04€ για τη χρήση 2016 (όπως προέκυψαν κατά την φυσική απογραφή τους) με συνέπεια να αυξηθεί το κόστος πωληθέντων αυτών και ταυτόχρονα να μειωθούν τα δηλωθέντα κέρδη της ελεγχόμενης. Τα υπό κρίση ελλείμματα καταχωρήθηκαν με διακεκριμένη εγγραφή στο βιβλίο αποθήκης μόνο ποσοτικά και όχι με αξίες. Στα αποτελέσματα χρήσης της ελεγχόμενης εταιρείας δεν έχει γίνει αξιακή εγγραφή αυτών των ελλειμμάτων. Κατόπιν αυτών η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα ελλείμματα αυτά, διότι δεν κατέστη δυνατό από τα στοιχεία, τα λοιπά έγγραφα και δικαιολογητικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, να διαπιστωθεί ότι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα υπό κρίση ελλείμματα απογραφών ως επί ποσοστό επί των πωλήσεων είναι 0,047% για τη χρήση 2015 και 0,03% για τη χρήση 2016 και είναι απολύτως φυσιολογικά. Εξάλλου, στις καταστάσεις απογραφής, οι οποίες αποτελούν επίσημο δικαιολογητικό στοιχείο, αναγράφονται όλοι οι κωδικοί εμπορευμάτων αναλυτικά.

Επειδή όπως αναφέρεται στην απόφαση του ΣΛΟΤ/2019: «*Η κρίση για το εάν ένα έλλειμμα είναι φυσιολογικό ή μη, είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις συνθήκες που το προκάλεσαν. Η διοίκηση της οικονομικής μονάδας έχει την ευθύνη της απόκτησης κατάλληλης τεκμηρίωσης για τη διαπίστωση του φυσιολογικού ή μη του ελλείμματος.....*»

Επειδή για τα υπό κρίση ελλείμματα, όπως προκύπτει από τις αναλυτικές ανά προϊόν καταστάσεις (Κατάσταση Νο 11 για τη χρήση 2015 και Κατάσταση Νο 17 για τη χρήση 2016), δεν αποδείχθηκε ούτε από την ελεγχόμενη εταιρεία αλλά ούτε και από το Νόμιμο Ελεγκτή ότι αφορούν φυσιολογικά ελλείμματα ώστε να θεωρηθούν ότι είναι μέσα στα πλαίσια των εμπορικών συναλλαγών της εταιρείας και να αναγνωρισθούν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της, **ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε τα αντίστοιχα ποσά ως λογιστικές διαφορές**.

Επειδή κατόπιν του ελέγχου από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι το κόστος των πωληθέντων παρουσιάζεται αυξημένο με το κόστος των εμπορευμάτων και προϊόντων που διανεμήθηκαν δωρεάν. Για τη δωρεάν διάθεση των εμπορευμάτων και προϊόντων η εταιρεία έχει εκδώσει τιμολόγια-δελτία αποστολής με μηδενική αξία. Ειδικότερα, η συνολική αξία των δωρεάν διατεθέντων εμπορευμάτων και προϊόντων ανέρχεται σε 5.511,41€ για τη χρήση 2015 και σε 14.147,21€ για τη χρήση 2016, ποσό που προσαυξάνει το κόστος πωληθέντων αυτών και κατά επέκταση μειώνει τα δηλωθέντα κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η δωρεάν διάθεση καταχωρήθηκε με διακεκριμένη εγγραφή στο βιβλίο αποθήκης μόνο ποσοτικά και όχι με αξίες. Εξάλλου, η φορολογική αρχή

αναφέρει ότι δεν έχει γίνει χρήση, στα βιβλία της εταιρείας, των λογαριασμών 78-10 «Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων» ώστε η συνολική αξία των δωρεάν διαθέσεων εμπορευμάτων – προϊόντων να εμφανιστεί στο τέλος του ελεγχόμενου χρήσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης μειωτικά του κόστους πωληθέντων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διάθεση δωρεάν προϊόντων έγινε στα πλαίσια της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης της ελεγχόμενης εταιρείας και τα εμπορεύματα διατέθηκαν σε κοινωνικές οργανώσεις όπως το,, κοινωνικό παράρτημα,, παιδικούς σταθμούς κ.λπ.

Επειδή στην ΠΟΛ 1113/2015 με θέμα **Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

Επειδή κατά τη φορολογική αρχή, το κόστος των ανωτέρω δωρεάν διατεθέντων εμπορευμάτων και προϊόντων, όπως προκύπτει από αναλυτικές καταστάσεις από την αποθήκη (**ως συνημμένες στην έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος καταστάσεις Νο 12 και Νο 18**), δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι δεν κατέστη δυνατό από τα στοιχεία, τα λοιπά έγγραφα και δικαιολογητικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, να διαπιστωθεί ότι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 22 περ. α' Ν. 4172/13). Εξάλλου, η διάθεση των εμπορευμάτων αυτών έγινε και προς ιδιώτες (κυρίως αναγνωρίσιμους).

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω νομολογία, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας κάθε δαπάνη που κρίνεται απαραίτητη από τη διοίκηση της εταιρείας για την επίτευξη του εταιρικού σκοπού και τη συμβολή στη δημιουργία εισοδήματος, εφόσον αυτή ενεργείται στο πλαίσιο της υλοποίησης δράσης της εταιρικής κοινωνικής πολιτικής.

Επειδή ωστόσο από την επισκόπηση των αντίστοιχων καταστάσεων Νο 12 και Νο 18 επιβεβαιώσαμε ότι έγινε διάθεση εμπορευμάτων και προς ιδιώτες και δεν έγινε διαχωρισμός αυτών, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την αντίστοιχη δαπάνη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων.

Επειδή οι λογιστικές διαφορές που προέκυψαν από τους λογαριασμούς 60.02.00 ΕΙΔΗ ΕΝΔΥΣΗΣ, 60.02.09 ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ, 64.01.00 ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ, 64.01.01 ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και 64.98.99 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ βρίσκονται εκτός του δείγματος ελέγχου της ελεγκτικής εργασίας, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, δεν δύναται να καταλογισθεί παράβαση στο Νόμιμο Ελεγκτή για παράλειψη ελεγκτικών

επαληθεύσεων εκτός δείγματος ελέγχου, ήτοι για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων που δεν υποχρεούται να εκτελέσει.

Επειδή για τη λογιστική διαφορά που προκύπτει από τον λογαριασμό 81.00.9999 ΚΕΡΔΗ – ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΚΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ (του άρθρου 38 του ν. 4174/2013), δεν υπάρχει προβλεπόμενη ελεγκτική επαλήθευση στην ΠΟΛ 1124/2015 δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη για την επιβολή προστίμου στο Νόμιμο Ελεγκτή, όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου σελ. 18 της φορολογικής αρχής.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Επειδή στη χρήση 2015 διατέθηκαν δωρεάν εμπορεύματα και προϊόντα συνολικής αξίας 5.511,41€, ενώ στη χρήση 2016 εμπορεύματα αξίας 14.147,21€.

Επειδή η φορολογική αρχή καταλόγισε για τα εμπορεύματα αυτά το ΦΠΑ που επιβάρυνε την απόκτηση του αγαθού και για το οποίο η επιχείρηση άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης κατά το χρόνο αγοράς του.

Επειδή ο Νόμιμος Ελεγκτής υποστηρίζει ότι τα συγκεκριμένα αγαθά συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις για να έχει δικαίωμα έκπτωσης η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή στο παράρτημα της ΠΟΛ 1124/2015 που αφορά στο πρόγραμμα ελέγχου ΦΠΑ στην περίπτωση Δ.3. (η) αναφέρεται ότι:

«(η) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά αν η επιχείρηση εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και αποδίδει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στο κόστος των αγαθών που παραδίδει δωρεάν (εξαιρούνται δώρα μέχρι 10 ευρώ και δείγματα) ή εάν διαθέτονται αγαθά της επιχείρησης από υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη. Ανάλογη υποχρέωση υπάρχει και για τις δωρεάν υπηρεσίες.»

Επειδή στο άρθρο 7 παρ. 2β του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

2.Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του. Στο πλαίσιο αντιμετώπισης της ανθρωπιστικής κρίσης, ως δώρα, που επίσης εξαιρούνται, θεωρούνται:

αα) τα τρόφιμα, φάρμακα, ρούχα ή άλλα αγαθά, πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης που διατίθενται δωρεάν σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αποδεδειγμένα φιλανθρωπικό ή κοινωνικό σκοπό, προκειμένου να διανεμηθούν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικών ομάδων χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. Ως τέτοια αγαθά θεωρούνται αυτά τα οποία δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση, ιδίως λόγω λαθών ή ελαττωμάτων ή ελλείψεων στη συσκευασία, την επισήμανση ή το ζύγισμα, ή λόγω απόσυρσης από την αγορά ή λόγω εγγύτητας προς την ημερομηνία λήξης. Ο περιορισμός του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για την αντιμετώπιση καταστάσεων που κηρύσσονται ως έκτακτης ανάγκης Πολιτικής Προστασίας λόγω φυσικών καταστροφών.

ββ) τα αγαθά που παραδίδονται στις Υπηρεσίες του Δημόσιου Τομέα, στους ΟΤΑ, στα ΝΠΔΔ, όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. [4270/2014](#) (Α' 143), στα εκκλησιαστικά ΝΠ, καθώς και στα ΝΠΙΔ ή στις οντότητες που εποπτεύονται από τους παραπάνω φορείς προκειμένου να διατεθούν για την κάλυψη των αναγκών των προσφύγων, ανεξαρτήτως της αξίας και των προδιαγραφών κατασκευής αυτών,

γγ) τα είδη σίτισης που παραδίδονται στο Υπουργείο Παιδείας Έρευνας και Θρησκευμάτων και το Υπουργείο Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης προκειμένου να διανεμηθούν περαιτέρω άνευ ανταλλάγματος για την κάλυψη των αναγκών σίτισης των μαθητών πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας δημόσιας εκπαίδευσης.

δδ) Τα αγαθά που παραδίδονται στις Υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, στους Ο.Τ.Α. και στα Ν.Π.Δ.Δ., όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. [4270/2014](#) (Α' 143), προκειμένου να διατεθούν για την κάλυψη των αναγκών των πληγέντων από ακραία φυσικά φαινόμενα, ανεξαρτήτως της αξίας και των προδιαγραφών κατασκευής αυτών.....»

Επειδή η επιχείρηση εξέδωσε τιμολόγια – δελτία αποστολής με μηδενική αξία για τα εμπορεύματα αυτά και όχι ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης όπως προβλέπεται από την αντίστοιχη νομολογία, ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε τη διαφορά ΦΠΑ που προέκυψε από αυτές τις συναλλαγές και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται **αβάσιμος**.

ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

Επειδή στη χρήση 2015 έγιναν οι κατωτέρω καταθέσεις από την μέτοχο της εταιρείας κ. προς την ελεγχόμενη επιχείρηση και καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό ΚΑ 35.02.0001:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ
23/10/2015	150.000,00
10/11/2015	12.310,00
14/12/2015	199.500,00
	361.810,00

Επειδή ο Νόμιμος Ελεγκτής υποστηρίζει ότι οι υπο κρίση καταθέσεις αφορούν μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας η οποία έλαβε χώρα στη χρήση 2016 και επικυρώθηκε με την Έκτακτη Γενική Συνέλευση στις 26/09/2016.

Επειδή στο άρθρο 15 παρ. 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

γ) Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίες, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.

Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωρινά εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των ευρώ 73,37. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) διά την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.»

Επειδή η αύξηση που έγινε στη χρήση 2016 ανήλθε σε 150.000,00 €, όπως αναφέρει και ο Νόμιμος Ελεγκτής στην προσφυγή του, ήτοι το υπόλοιπο ποσό € 211.810,00 παρέμεινε στον υπό κρίση λογαριασμό.

Επειδή όπως ρητά ορίζεται στο **άρθρο 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.** οι πιστώσεις από λογαριασμούς των εταίρων προς την επιχείρηση υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% και ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι καταθέσεις αυτές προορίζονταν για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και επομένως εξαιρούνται της επιβολής χαρτοσήμου κρίνεται **αβάσιμος**.

Επειδή από τα ανωτέρω εκτεθέντα, ο Νόμιμος Ελεγκτής δεν υπέβαλλε κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να στηρίξει τους ισχυρισμούς του σχετικά με:

1. **Τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπεστέες στη Φορολογία Εισοδήματος από τους κάτωθι λογαριασμούς:**

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
61.03.1000	ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΕΣ (FACON) ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ
63.98.00	ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΦΟΡΟΙ
63.98.0110	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ Ν. 3986/11
64.01.00	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ
64.01.01	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ
64.03.00	ΕΞΟΔΑ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ
ΚΟΣ. ΠΩΛ.	ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ
ΚΟΣ. ΠΩΛ.	ΔΩΡΕΑΝ ΔΙΑΘΕΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ

2. **ΦΠΑ**

Το ΦΠΑ που καταλογίστηκε για τη δωρεάν παραχώρηση εμπορευμάτων.

3. **ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ**

Τα τέλη χαρτοσήμου που επιβλήθηκαν στις καταθέσεις της μετόχου προς την εταιρεία.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει διαφοροποίηση ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου για τις ανωτέρω διαφορές.

Επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδέχθηκε τα συμπεράσματα του ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τις ανωτέρω διαφορές, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/03/2019 σχετική έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με ID, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **03/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του κ., **ΑΦΜ** και την επικύρωση των πράξεων υπ. αριθμ. /12-03-2019 και /12-03-2019, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

**Ο/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.