



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3364

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία υποβλήθηκε 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόνΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 1.848.805,39 € πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ύψους 924.402,69 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.773.208,08 €.

Με την υπ' αριθμόνΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας κατά ποσό 124.399,12 €, από 1.143.309,56 € σε 1.018.910,44 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των απόΕκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής).

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, από τον διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα λογιστικές διαφορές, οι οποίες απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Έξοδα σεμιναρίων έμμισθου προσωπικού	15.750,00
Αμοιβές τρίτων	158.324,55
Επισκευές και συντηρήσεις παγίων	70.530,77
Φ.Π.Α. που επιβαρύνει την αξία κτήσης επενδυτικών αγαθών που τέθηκαν σε διακανονισμό εντός του 2018	1.300.470,92
Παράβολα Οργανισμών Φαρμάκων Εξωτερικού	72.639,91
Έξοδα ιατρικών συνεδρίων	444.089,97
Διάφορα ανόργανα έξοδα	135.443,46
Ελλείμματα αποθήκης/απογραφής λήξης	336.270,96
Διαφορές λόγω καταχώρησης αρνητικής κατά ποσότητα και αξία απογραφής λήξης αποθεμάτων	55.347,20
Επιχορηγήσεις παγίων στοιχείων	49.000,00
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων με τον ν.2238/94	518.851,61
Λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης	849.354,79
Επαναχρέωση κόστους ασφαλίσεων	1.520,19
Μη αναγνώριση αρνητικής φορολογικής αναμόρφωσης (πρόβλεψης rebate 2015)	1.853.173,38
Λοιπές διαφορές που δεν προσβάλλονται με την κρινόμενη	514.416,28

ενδικοφανή προσφυγή	
Σύνολο	6.375.183,99

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α., από τον διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα διαφορές, οι οποίες απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φ.Π.Α. που ζητήθηκε ως επιστροφή και αφορούσε απορρωφηθείσες εταιρείες πριν την απορρόφηση	104.222,86
Φ.Π.Α. ελλειμμάτων αποθήκης/απογραφής λήξης	20.176,26
Σύνολο	124.399,12

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας συγκεκριμένους ισχυρισμούς για καθεμιά από την ανωτέρω καταλογισθείσες διαφορές, όπως αναλύονται στη συνέχεια.

1) Επί του κονδυλίου «Έξοδα σεμιναρίων έμμισθου προσωπικού» ύψους 15.750,00 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 106-107), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα κάτωθι έξοδα σεμιναρίων προσωπικού:

Ημ/νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ.Αναφοράς	Απολογία	Χρέωση
.....					2.350,00
.....					2.350,00
.....					260,00
.....					2.350,00
.....					480,00
.....					850,00
.....					4.350,00
.....					1.950,00
.....					490,00
.....					320,00
				ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	15.750,00

Επειδή η αιτία μη αναγνώρισης αυτών εκ μέρους του ελέγχου ήταν ότι μέχρι τη στιγμή έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης φόρου εισοδήματος, δεν είχαν προσκομιστεί, αν και ζητήθηκαν, στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν α) τα συγκεκριμένα πρόσωπα που συμμετείχαν στα υπό εξέταση επιμορφωτικά σεμινάρια, προκειμένου να διερευνηθεί η σχέση τους με την προσφεύγουσα και β) αν το περιεχόμενο των σεμιναρίων σχετίζεται με το αντικείμενο απασχόλησης των προσώπων αυτών.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει σχετικά στοιχεία (συμβάσεις, πιστοποιητικά, βεβαιώσεις συμμετοχής και παρακολούθησης) για ορισμένα από τα ανωτέρω σεμινάρια και συγκεκριμένα για τα εξής:

Ημ/νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ.Αναφοράς	Απολογία	Χρέωση
.....					850,00
.....					4.350,00
.....					1.950,00
.....					490,00
.....					320,00
				ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	7.960,00

Επειδή αναφορικά με τα ανωτέρω σεμινάρια, στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, αναφέρεται ότι «[...] προκύπτουν: το περιεχόμενο των σεμιναρίων, τα πρόσωπα που συμμετείχαν στα επιμορφωτικά σεμινάρια, η σχέση τους με την επιχείρηση και ο συσχετισμός του αντικειμένου απασχόλησης των προσώπων που παρακολούθησαν τα σεμινάρια με το περιεχόμενο αυτών, στοιχεία που αν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, οι δαπάνες αυτές δε θα είχαν περιληφθεί στις λογιστικές διαφορές».

Επειδή αναφορικά με τα λοιπά έξοδα σεμιναρίων, ήτοι τα κάτωθι:

Ημ/νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ.Αναφοράς	Απολογία	Χρέωση
.....					2.350,00
.....					2.350,00
.....					260,00
.....					2.350,00
.....					480,00
				ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	7.790,00

- σχετικά με το σεμινάριο (σχετ. ΤΠΥ), η προσφεύγουσα επικαλείται ότι τα πρόσωπα που συμμετείχαν προκύπτουν από την εσωτερική αλληλογραφία, σύμφωνα με την οποία, τα σχετικά στελέχη ήταν οι Ωστόσο, από το μοναδικό προσκομιζόμενο στοιχείο αναφορικά με το εν λόγω σεμινάριο (Σύμβαση με τη διοργανώτρια εταιρεία) **δεν προκύπτουν από πουθενά τα ονόματα των συμμετεχόντων.**
- σχετικά με τα λοιπά δύο (2) σεμινάρια (ΤΠΥ), δεν προσκομίζεται κάποιο στοιχείο.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, με την παρούσα κρίνεται ότι πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 για τα έξοδα σεμιναρίων του πρώτου ως άνω υποπίνακα συνολικής αξίας 7.960,00 €, ενώ εξακολουθούν να μην πληρούνται για τα έξοδα σεμιναρίων του δεύτερου ως άνω υποπίνακα συνολικής αξίας 7.790,00 €.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα σεμινάρια έλαβαν χώρα προς το συμφέρον της γίνεται μερικώς δεκτός και η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά περιορίζεται με την παρούσα στο ποσό των **7.790,00 € (= 15.750,00 € - 7.960,00 €).**

2) Επί του κονδυλίου «Αμοιβές τρίτων» ύψους 158.324,55 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:
«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».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 107-110), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα κάτωθι έξοδα αμοιβών τρίτων:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						3.760,47
.....						3.739,17
.....						4.753,54
.....						150,00
.....						150,00
.....						3.739,17
.....						3.585,83
.....						3.739,17
.....						3.585,83
.....						3.739,17
.....						3.585,83
.....						150,00
.....						5.960,00
.....						2.500,00
.....						150,00
.....						3.739,17
.....						680,00
.....						150,00
.....						3.341,80
.....						680,00
.....						3.739,17
.....						3.585,83
.....						14.400,00
.....						6.000,00
.....						150,00
.....						680,00
.....						3.739,17
.....						3.585,83
.....						150,00
.....						3.739,17
.....						680,00
.....						3.585,83
.....						3.585,83
.....						150,00
.....						3.739,17

.....	.....	.....	.....	.....	.....	680,00
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.585,83
.....	.....	.....	.....	.....	.....	150,00
.....	.....	.....	.....	.....	.....	1.079,83
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.739,17
.....	.....	.....	.....	.....	.....	680,00
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.585,83
.....	.....	.....	.....	.....	.....	150,00
.....	.....	.....	.....	.....	.....	8.300,00
.....	.....	.....	.....	.....	.....	13.200,00
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.739,17
.....	.....	.....	.....	.....	.....	680,00
.....	.....	.....	.....	.....	.....	7.000,00
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.585,83
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.739,13
.....	.....	.....	.....	.....	.....	740,61
.....	.....	.....	.....	.....	.....	150,00
.....	.....	.....	.....	.....	.....	150,00
.....	.....	.....	.....	.....	ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	158.324,55

Επειδή η αιτία μη αναγνώρισης αυτών εκ μέρους του ελέγχου ήταν ότι μέχρι τη στιγμή έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης φόρου εισοδήματος, δεν είχαν προσκομιστεί, αν και ζητήθηκαν, στοιχεία από τα οποία να προκύπτει σαφής αιτιολόγηση και επαρκής προσδιορισμός του είδους των συγκεκριμένων υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τον εκδότη των τιμολογίων, προκειμένου να είναι δυνατό να εξεταστεί αν αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας (για την επίτευξη των σκοπών της). Μάλιστα, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου τονίζεται ιδιαίτερα το γεγονός ότι, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, παράλληλα με τα δικά της παραστατικά, εξέδιδε και παραστατικά πώλησης και διακίνησης αγαθών για λογαριασμό της συνδεδεμένης εταιρείας, καθώς επίσης διενεργούσε παραγωγή αγαθών για λογαριασμό άλλων επιχειρήσεων (συνδεδεμένων και μη). Συνεπώς, το είδος των ληφθεισών υπηρεσιών είναι κρίσιμο, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν αφορούν τις τρίτες συνεργαζόμενες ή εξυπηρετούμενες από την προσφεύγουσα εταιρείες, περίπτωση κατά την οποία θα έπρεπε να είχε μετακυλιστεί το σχετικό κόστος.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει σχετικές συμβάσεις (σχετ. 16 έως και 25 (α έως δ)), επικαλούμενη ότι όλες οι υπηρεσίες σχετίζονται με προμήθεια στοιχείων βάσεων και ανάλυσης δεδομένων, ήτοι εξ αντικειμένου έξοδα συνήθη για την ίδια και που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της.

Επειδή από την απόσύμβαση με την εταιρεία (σχετ. 16), η οποία, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζεται με τα κάτωθι παραστατικά:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						4.753,54
.....						3.585,83
.....						3.585,83
.....						3.585,83
.....						3.585,83
.....						3.585,83

.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.585,83
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.585,83
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.585,83
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.585,83
.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.585,83
					ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	40.611,84

προκύπτει περιγραφή υπηρεσιών «Παράδοση ηλεκτρονικού συνδέσμου για πρόσβαση σε βάση δεδομένων για περιοχικά στοιχεία» και ονομασία υπηρεσιών Στα δε εκδοθέντα τιμολόγια αναγράφεται η περιγραφή, χωρίς να υφίσταται καμία παραπομπή σε σύμβαση, όπως απαιτεί το άρθρο 9 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα ως άνω τιμολόγια συνδέονται με την προσκομισθείσα σύμβαση. Επιπρόσθετα, δε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη.

Επειδή από την από σύμβαση με την εταιρεία (σχετ. 17), η οποία, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζεται με τα κάτωθι παραστατικά:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
.....						150,00
					ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	1.800,00

προκύπτει περιγραφή υπηρεσιώνκαι ονομασία υπηρεσιών Στα δε εκδοθέντα τιμολόγια αναγράφεται η περιγραφή, χωρίς να υφίσταται καμία παραπομπή σε σύμβαση, όπως απαιτεί το άρθρο 9 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα ως άνω τιμολόγια συνδέονται με την προσκομισθείσα σύμβαση. Επιπρόσθετα, δε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη.

Επειδή από την απόσύμβαση με την εταιρεία (σχετ. 18), η οποία, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζεται με τα κάτωθι παραστατικά:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,17
.....						3.739,13
					ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	44.870,00

προκύπτει περιγραφή υπηρεσιώνκαι ονομασία υπηρεσιών Στα δε εκδοθέντα τιμολόγια αναγράφεται η περιγραφή, χωρίς να υφίσταται καμία παραπομπή σε σύμβαση, όπως απαιτεί το άρθρο 9 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα ως άνω τιμολόγια συνδέονται με την προσκομισθείσα σύμβαση. Επιπρόσθετα, δε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη.

Επειδή από την απόσύμβαση με την εταιρεία(σχετ. 19), η οποία, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζεται με τα κάτωθι παραστατικά:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						6.000,00
.....						7.000,00
					ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	13.000,00

προκύπτει ότι η εν λόγω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία θα αναλάμβανε να παρέχει στην προσφεύγουσα στοιχεία αναφορικά με την απόδοση των ανταγωνιστών της στο πεδίο της

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτό πως υφίσταται συσχέτιση με την περιγραφή των επίμαχων τιμολογίων, δε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη.

Επειδή από την απόσύμβαση με την εταιρεία(σχετ. 20), η οποία, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζεται με το κάτωθι παραστατικό:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						13.200,00

προκύπτει ότι η εν λόγω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία θα αναλάμβανε να παρέχει στην προσφεύγουσα στοιχεία αναφορικά με τις πρόσφατες εξελίξεις στο πεδίο της

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτό πως υφίσταται συσχέτιση με την περιγραφή του επίμαχου τιμολογίου, δε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη.

Επειδή από την απόσύμβαση με την εταιρεία(σχετ. 21), η οποία, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζεται με το κάτωθι παραστατικό:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						8.300,00

προκύπτει ότι η εν λόγω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία θα αναλάμβανε να παρέχει στην προσφεύγουσα στοιχεία αναφορικά με τις πρόσφατες εξελίξεις στο πεδίο της

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτό πως υφίσταται συσχέτιση με την περιγραφή του επίμαχου τιμολογίου «.....», δε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη.

Επειδή από την απόσύμβαση με την εταιρεία(σχετ. 22), η οποία, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζεται με το κάτωθι παραστατικό:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						14.400,00

προκύπτει ότι η εν λόγω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία θα αναλάμβανε να διεξαγάγει για λογαριασμό της προσφεύγουσας συνεντεύξεις σε πρόσωπα εμπλεκόμενα με το πεδίο της

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτό πως υφίσταται συσχέτιση με την περιγραφή του επίμαχου τιμολογίουδε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη.

Επειδή από την απόσύμβαση με την εταιρεία(σχετ. 23), η οποία, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζεται με το κάτωθι παραστατικό:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						2.500,00

προκύπτει ότι η εν λόγω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία θα αναλάμβανε να παρέχει στην προσφεύγουσα στοιχεία αναφορικά με τα μεγέθη της αγοράς στο πεδίο της

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτό πως υφίσταται συσχέτιση με την περιγραφή του επίμαχου τιμολογίου, δε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη.

Επειδή από την απόσύμβαση με την εταιρεία(σχετ. 24), η οποία, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζεται με τα κάτωθι παραστατικά:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						5.960,00
.....						680,00
.....						680,00
.....						680,00
.....						680,00
.....						680,00
.....						680,00
.....						680,00
					ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	10.720,00

προκύπτει ότι η εν λόγω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία θα αναλάμβανε να παρέχει στην προσφεύγουσα υπηρεσίες επεξεργασίας και ομαδοποίησης δεδομένων (υπηρεσίες).

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτό πως υφίσταται συσχέτιση με την περιγραφή των επίμαχων τιμολογίων (πλην του πρώτου ΤΠΥ) «Υπηρεσίες», δε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη. Ειδικά όσον αφορά στο ΤΠΥ, η περιγραφή δε φαίνεται να σχετίζεται σε καμία περίπτωση με την προσκομισθείσα σύμβαση.

Επειδή από τις από συμβάσεις με την εταιρεία(σχετ. 25α-δ), οι οποίες, σύμφωνα με την ίδια την προσφεύγουσα, συσχετίζονται με τα κάτωθι παραστατικά:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						3.760,47
.....						3.341,80
.....						1.079,83
.....						740,61

					ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ:	8.922,71
--	--	--	--	--	------------------------------------	-----------------

προκύπτει ότι η εν λόγω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία θα αναλάμβανε να παρέχει στην προσφεύγουσα υπηρεσίες αποστολής ενημερωτικών επιστολών σε επαγγελματίες υγείας.

Επειδή ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτό πως υφίσταται συσχέτιση με την περιγραφή των επίμαχων τιμολογίων (μόνο του πρώτου ΤΠΥ και του τέταρτου ΤΠΥ), δε δύναται να προσδιοριστεί το μέρος της αξίας τους που αφορά την ίδια την προσφεύγουσα και το αντίστοιχο μέρος που αφορά τη συνδεδεμένη εταιρεία ή και τις λοιπές συνδεδεμένες εταιρείες για λογαριασμό των οποίων η προσφεύγουσα διενεργούσε παραγωγή, ως προελέχθη. Ειδικά όσον αφορά στα ΤΠΥ και ΤΠΥ, η περιγραφή δε φαίνεται να σχετίζεται σε καμία περίπτωση με την προσκομισθείσα σύμβαση. Παράλληλα, όσον αφορά στο πρώτο ΤΠΥ, αυτό φέρεται να έχει εκδοθεί από διαφορετική εταιρεία (.....).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, με την παρούσα κρίνεται ότι δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 για τα επίμαχα έξοδα αμοιβών τρίτων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

3) Επί του κονδυλίου «Επισκευές και συντηρήσεις παγίων» ύψους 70.530,77 €

Επειδή στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2014 δίδεται, μεταξύ άλλων, ο κάτωθι ορισμός:

«Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (Fixed assets): Τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18, παρ. 1 του ν. 4308/2014:

«1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

[...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 4 του ν. 4308/2014 «Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.».

Επειδή σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 (IAS 16):

- «8. Στοιχεία όπως ανταλλακτικά, εφεδρικός εξοπλισμός και εξοπλισμός συντήρησης αναγνωρίζονται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, εφόσον εμπίπτουν στον ορισμό των ενσώματων παγίων. Σε διαφορετική περίπτωση, τα εν λόγω στοιχεία κατατάσσονται ως **απόθεμα**»

- «12. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων. Αντιθέτως, οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως "επισκευή και συντήρηση" του στοιχείου των ενσώματων παγίων».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 111-112), η προσφεύγουσα, η οποία τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α, αναγνώρισε σε αυτά στον λογ. Γ/Λ 62.07 ως δαπάνες επισκευής και συντήρησης και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της τα κάτωθι τιμολόγια:

Ημ_νία	Παρ/κό	Αρ. Παρ/κού	Αρ. Αναφοράς	Κωδ.Λογ.	Απολογία	Χρέωση
.....						3.550,00
.....						8.256,52
.....						5.996,74
.....						4.252,61
.....						5.609,54
.....						5.049,62
.....						6.625,74
.....						19.870,00
.....						11.320,00
					ΣΥΝΟΛΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	70.530,77

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση των εν λόγω ποσών, με την αιτιολογία ότι αφορούν σε αγορές μηχανημάτων είτε σε προσθήκες/βελτιώσεις ήδη υφισταμένων παγίων και ως εκ τούτου, έπρεπε να έχουν καταχωρηθεί σε λογαριασμούς παγίων περιουσιακών στοιχείων (Ομάδα 1) και να υπόκεινται σε ετήσιες αποσβέσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, καθώς και ότι τα αποκτηθέντα αγαθά αφορούν «μικρά» ανταλλακτικά και ως τέτοια, ορθώς εξοδοποιήθηκαν σύμφωνα με την παρ. 12 του ΔΛΠ 16. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων (σχετ. 30 έως 38).

Επειδή από την επισκόπηση των εν λόγω τιμολογίων εκ μέρους της Υπηρεσίας μας προκύπτουν τα εξής:

- όσον αφορά στα τιμολόγια με α/α (σχετ. 30 και 38), αφορούν απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων (αντλία θερμότητας και συμπιεστής εξατμιστήρα) και συνεπώς έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί στην Ομάδα 1 ως πάγια,
- όσον αφορά στα τιμολόγια με α/α (σχετ. 31, 36, 32, 33 και 34), αφορούν ανταλλακτικά σχετικά μικρής αξίας και αναλώσιμα, τα οποία κρίνεται πως ορθώς εξοδοποιήθηκαν και εξέπεσαν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την παρ. (συνολική επιμέρους αξία **31.538,16 €**),
- όσον αφορά στα τιμολόγια με α/α (σχετ. 37 και 35), αφορούν ανταλλακτικά που θα έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί σε λογαριασμό της Ομάδας 2 ως αποθέματα, σύμφωνα με την παρ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς δεκτός και η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά περιορίζεται με την παρούσα στο ποσό των **38.992,61 € (= 70.530,77 € - 31.538,16)**.

4) Επί του κονδυλίου «Φ.Π.Α. που επιβαρύνει την αξία κτήσης επενδυτικών αγαθών που τέθηκαν σε διακανονισμό εντός του 2018» ύψους 1.300.470,92 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18, παρ. 1 του Ν. 4308/2014, καθώς και την ερμηνεία που δόθηκε με τη Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του νόμου αυτού (παρ. 18.1.2):

«Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.

Επειδή κατά πάγια Διοικητική νομολογία έχει διευκρινισθεί ότι ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές των ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου

Σε έγγραφο της Διοίκησης (εγγ. 1064880/10839/28-9-2000), έχει διευκρινισθεί ότι ο μη εκπεσθείς ΦΠΑ προσαυξάνει την αξία κτήσης των επενδυτικών αγαθών και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα διαμέσου των αποσβέσεων:

«.....
.....

Επιχείρηση μέσα στη χρήση 1999 ανέγειρε κτίριο γραφείων σε ιδιόκτητο οικόπεδο και μέσα στην ίδια χρήση εκμίσθωσε ορισμένα από αυτά. Σημειώνεται ότι οι μισθώσεις ακινήτων απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών παρέχεται κατά το μέρος που αυτά τα αγαθά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον ΦΠΑ και ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης αυτών. Συνεπώς ορθά η επιχείρηση προήλθε σε διακανονισμό του ΦΠΑ με την εμπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ του έτους 1999 και απόδωσε τον οφειλόμενο ΦΠΑ.

Ο μη εκπεσθείς σύμφωνα με τα πιο πάνω ΦΠΑ προσαυξάνει το κόστος κτήσης των εκμισθωμένων κτιρίων και κατά συνέπεια εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα μέσω των αποσβέσεων που διενεργούνται στην αξία κτήσης των υπόψη κτιρίων...»

Με το υπ' αριθ. 1072624/10284/16.6.1995 έγγραφό του, το Υπουργείο Οικονομικών έχει δεχτεί ότι: «Επειδή οι ειδικές διατάξεις του ΚΒΣ και του ΕΓΛΣ περί αποτίμησης των παγίων στοιχείων, με εξαίρεση τα ακίνητα, προβλέπουν την ενσωμάτωση στο κόστος του παγίου των φόρων, οι οποίοι βαρύνουν την επιχείρηση, προκύπτει ότι ο ΦΠΑ ο οποίος έχει βαρύνει τις αγορές των ενσώματων παγίων της επιχείρησης και δεν μπορεί να εκπεσθεί από το φόρο εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και συνεπώς επί της συνολικής αξίας του παγίου θα διενεργούνται οι αποσβέσεις που προβλέπονται από το νόμο.»

Σχετικές και οι εγκύκλιοι 1092609/10874/Β0012/21.10.1999, 1120445/10662ΠΕ/Β0012/11.3.1997.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «Σημειώνεται, ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 114-118), η προσφεύγουσα εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018 καταχώρησε στα βιβλία της στον λογ. Γ/Λ 63-98-05-002 «ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ» και **εξέπεσε** από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 1.519.552,68 €, το οποίο αφορά στον αναλογούντα Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών ιδιοκτησίας της στοπου διακανονίστηκε για σκοπούς Φ.Π.Α. εντός του 2018, λόγω παρέλευσης πενταετίας από τη στιγμή της απόκτησής τους και μη έναρξης χρησιμοποίησής τους εντός αυτής της περιόδου (άρθρ. 33, παρ. 3 ν.2859/2000).

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το εν λόγω ποσό Φ.Π.Α. καταχωρήθηκε σε λογαριασμό εξόδου και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, παρόλο που η καθαρή αξία των επίμαχων επενδυτικών αγαθών είχε καταχωρηθεί σε λογαριασμό παγίων (λογ. Γ/Λ 15). Σε αυτή τη βάση, ο έλεγχος έκρινε πως ο λογιστικός και κατ' επέκταση φορολογικός χειρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει εσφαλμένος, καθότι το ποσό Φ.Π.Α. **έπρεπε να προσauξησει την αξία κτήσης των επενδυτικών αυτών αγαθών επί των οποίων αναλογεί και να ληφθεί υπόψη στην διαμόρφωση του αποτελέσματος της περιόδου εκείνης που είτε θα ήρχετο η χρησιμοποίηση των παγίων και θα εξέπιπτε μέσω των αποσβέσεων η αναλογούσα στην περίοδο δαπάνη, είτε εφόσον τα επενδυτικά αγαθά επωλούντο, κατά την εκκαθάριση της πώλησης και διαγραφής των παγίων αυτών (προσδιορισμός του αποτελέσματος της πώλησης κέρδους ή ζημίας από την πώληση παγίου).**

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε **καταρχήν** την έκπτωση του επίμαχου ποσού Φ.Π.Α., ωστόσο υπολόγισε το επιμέρους ποσό Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε όσα από τα επενδυτικά αυτά αγαθά πωλήθηκαν εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018 (219.081,76 €) και αποδέχτηκε ότι αποτελεί εκπεστέα δαπάνη της χρήσης, καθώς εάν είχε καταχωρηθεί ορθά σε λογαριασμό παγίου προσauζάνοντας το κόστος κτήσης (γεγονός που δε συνέβη), θα είχε επιδράσει επί του αποτελέσματος από την πώλησή τους. Αυτός ήταν και ο λόγος που η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά περιορίστηκε στο ποσό των 1.300.470,92 € (= 1.519.552,68 € - 219.081,76 €).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι η σχετική επένδυση είχε ματαιωθεί, δεν υπήρχε προοπτική να διενεργηθούν αποσβέσεις στο μέλλον (όταν δηλαδή τα εν λόγω πάγια θα έμπαιναν σε λειτουργία) και συνεπώς, δεν υπήρχε δική της υποχρέωση να συμπεριλάβει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στο κόστος των εν λόγω επενδύσεων. Επιπλέον η προσφεύγουσα επικαλείται την Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τον προγενέστερο έλεγχο των φορολογικών ετών 2016 και 2017, όπου είχε επισημανθεί η έλλειψη δικαιώματος για διενέργεια αποσβέσεων λόγω μη λειτουργίας της επένδυσης στο

Επειδή ωστόσο, η αντιμετώπιση του μη εκπιπόμενου ΦΠΑ ως κόστους κτήσεως των αγοραζόμενων παγίων υπαγορεύεται από τη γενικά παραδεγμένη λογιστική αρχή της **αντιπαραθέσεως εσόδων – εξόδων (matching principle)**. Η αντίθετη άποψη, της αντιμετώπισεως του μη εκπιπόμενου Φ.Π.Α. ως τρέχοντος εξόδου της χρήσεως παραβιάζει τη βασική αυτή λογιστική αρχή.

Επειδή το δικαίωμα ή μη για διενέργεια αποσβέσεων επ' ουδενί δεν αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για τον ορθό λογιστικό χειρισμό των δαπανών που απαιτούνται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση, οι οποίες πρέπει να ακολουθούν τον λογιστικό χειρισμό της κύριας δαπάνης για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου. Άλλωστε, το επίμαχο ζήτημα δε σχετίζεται με τον προηγούμενο έλεγχο, καθώς η εξοδopoίηση του επίμαχου ποσού

Φ.Π.Α. και η έκπτωση αυτού από τα ακαθάριστα έσοδα, είχε επίδραση στο φορολογικό αποτέλεσμα μόνο του κρινόμενου έτους 2018.

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου τυγχάνει ορθή και απολύτως αιτιολογημένη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

5) Επί του κονδυλίου «Παράβολα Οργανισμών Φαρμάκων Εξωτερικού» ύψους 72.639,91 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«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 αγοράίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

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

Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «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 συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 118-119), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε έξοδα πληρωμών παραβόλων για άδειες διαφόρων φαρμάκων συνολικού ύψους 72.639,91 €. Εξ αυτών:

- επιμέρους έξοδα ύψους 55.296,00 € δεν αναγνωρίστηκαν διότι αφορούν παράβολα στον ΕΟΦ για μεταφορά δικαιωμάτων διάθεσης φαρμάκων από τη δικαιοδοσία της προσφεύγουσας προς τον πελάτη της Ήτοι, ο έλεγχος έκρινε πως τα εν λόγω έξοδα έπρεπε να βαρύνουν την εταιρεία, εφόσον αυτή ήταν που θα αποκτούσε πλέον εισόδημα από τη διάθεση/διανομή των εν λόγω φαρμάκων μετά τη μεταφορά των σημάτων στη δικαιοδοσία της.
- επιμέρους έξοδα ύψους 17.343,91 € δεν αναγνωρίστηκαν διότι αφορούν παράβολα για δικαιώματα διανομής φαρμάκων στο εξωτερικό και ειδικότερα στις αγορές της Δανίας και της Ολλανδίας, στις οποίες, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα δεν ήταν διανομέας και είχε διαθέσει απευθείας φάρμακα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το σύνολο των ανωτέρω εξόδων πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της και είναι εκπεστέο από τα έσοδά της, καθότι:

- ως προς τα επιμέρους έξοδα παραβόλων ύψους 55.296,00 € που σχετίζονται με την εταιρεία, το βάρος της εξόφλησης αυτών είχε αναληφθεί συμβατικά από την ίδια την

προσφεύγουσα (βλ. όρος 4.5 της σχετικής προσκομιζόμενης Σύμβασης μεταξύ των μερών-σχετ. 40), ως διαπραγματευτικός μοχλός για την επίτευξη της συμφωνίας και

- ως προς τα επιμέρους έξοδα παραβόλων ύψους 17.343,91 € που σχετίζονται με τις αγορές της, η υποχρέωση καταβολής τους απορρέει ευθέως από τις εφαρμοστέες διατάξεις των αλλοδαπών εννόμων τάξεων και συναρτάται άρρηκτα με το ότι η ίδια ήταν κάτοχος των εν λόγω αδειών.

Επειδή αναφορικά με τα επιμέρους έξοδα παραβόλων ύψους 55.296,00 € που σχετίζονται με την εταιρεία, στον όρο 4.5 της σχετικής Σύμβασης (σχετ. 40) αναφέρεται ότι «Ο ΚΑΤΟΧΟΣ ΑΔΕΙΑΣ είναι υπεύθυνος για κάθε κόστος, τέλος ή δαπάνη που πρέπει να καταβληθεί στις ρυθμιστικές αρχές (ή σε οποιαδήποτε άλλη οντότητα ή αρχή), εκτός από τη μεταβίβαση των Αδειών Κυκλοφορίας στον ΚΑΤΟΧΟ ΑΔΕΙΑΣ, η οποία βαρύνει τη [...]». Άλλωστε, η συμφωνία για ανάληψη μέρους κάποιων εξόδων εκ μέρους της προσφεύγουσας, αποτέλεσε προσδιοριστικό παράγοντα του συμφωνηθέντος τιμήματος της μεταβίβασης. Συνεπώς, για τα επιμέρους έξοδα αυτά κρίνεται πως πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπαισιμότητας του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.

Επειδή αναφορικά με τα επιμέρους έξοδα ύψους 17.343,91 € που σχετίζονται με τις αγορές της, η προσφεύγουσα προσκομίζει σχετικά τιμολόγια (σχετ. αντίστοιχα) που έχουν εκδοθεί από τους Οργανισμούς Φαρμάκων των εν λόγω χωρών απευθείας στο δικό της όνομα, ήτοι δεν πρόκειται για μετακύλιση σχετικού κόστους από συνδεδεμένες οντότητες προς αυτήν. Συνεπώς, για τα επιμέρους έξοδα αυτά κρίνεται πως πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπαισιμότητας του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά μηδενίζεται με την παρούσα.

6) Επί του κονδυλίου «Έξοδα ιατρικών συνεδρίων» ύψους 444.089,97 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. (θ') του Ν. 4172/2013, μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν είναι και «οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31, παρ. 3 του νόμου 1316/1983:

«Οργάνωση ή χρηματοδότηση συνεδρίων ή σεμιναρίων και οποιουδήποτε αντίστοιχου μέσου ενημέρωσης πάνω σε θέματα αρμοδιότητας του ΕΟΦ από Φαρμακευτικές Βιομηχανίες ή Εμπορικές Επιχειρήσεις ή μέσω οποιασδήποτε διαφημιστικής ή άλλης επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, μπορεί

να επιτρέπεται μετά από προηγούμενη έγκριση του ΕΟΦ. Για τη χορήγηση της άδειας οι ενδιαφερόμενοι υποβάλλουν έγκαιρα στον ΕΟΦ αναλυτικό πρόγραμμα των εργασιών του συνεδρίου. Η δαπάνη για παρόμοια συνέδρια ή σεμινάρια δεν επιβαρύνει το κόστος των προϊόντων."

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 119-149), αναφορικά με δαπάνες που αφορούν σε ιατρικά συνέδρια, η προσφεύγουσα, στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, αναμόρφωσε επιμέρους ποσό ύψους 203.799,56 €. Ειδικότερα, από το συνολικό ποσό των οικείων δαπανών ύψους 647.889,53 €, επέλεξε δείγμα 23 συνεδρίων συνολικής αξίας 424.954,96 € (ποσοστό 65,59%). Κρίνοντας η ίδια ότι επί του εν λόγω δείγματος, ποσό 133.673,46 € δεν εκπίπτει φορολογικά, υπολόγισε **με αναγωγή** το προς αναμόρφωση ποσό επί του συνολικού ποσού των δαπανών ($133.673,46 \text{ €} / 65,59\% = 203.799,56 \text{ €}$).

Επειδή ο έλεγχος, από την επεξεργασία των αρχείων του δείγματος των συνεδρίων, διαπίστωσε **κατά πρώτον** πως η προσφεύγουσα δεν είχε εφαρμόσει την προπαρατεθείσα διάταξη της περ. (θ') του άρθρου 23 του ν.4172/2013 αναφορικά με το ανώτατο όριο των 300 € ανά συμμετέχοντα. Για αυτό το λόγο, προέβη σε αναλυτικό υπολογισμό του συνολικού μη εκπιπτόμενου ποσού από αυτήν την αιτία, το οποίο ανήλθε καταρχήν σε 67.829,50 € (σελ. 147 Έκθεσης Ελέγχου) και κατόπιν αναγωγής στο σύνολο των συνεδρίων (κατά την ίδια μεθοδολογία που ακολούθησε και η ίδια η προσφεύγουσα), σε 103.413,37 €.

Επειδή ο έλεγχος, **κατά δεύτερον**, αναφέροντας πως (σελ. 149 Έκθεσης Ελέγχου) «δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο στοιχεία από τα οποία να μπορούν να επαληθευτούν ούτε η ταυτότητα των συμμετεχόντων, ούτε η ιδιότητα αυτών, ούτε το πλήθος αυτών, ούτε πιστοποιητικά παρακολούθησης των συνεδρίων, ούτε τις σχετικές εγκρίσεις του Ε.Ο.Φ, ούτε ποιος ο φορέας που τα διεξήγαγε, όχι μόνο για το σύνολο των συνεδρίων με το κόστος των οποίων επιβαρύνθηκαν τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης, αλλά ούτε καν για αυτά τα συνέδρια που περιέχονται στο ελεγχόμενο δείγμα», έκρινε πως η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά θα πρέπει να μην περιοριστεί στο προηγούμενως προσδιορισθέν ποσό των 103.413,37 €, αλλά να ισούται με το συνολικό ποσό των δαπανών συνεδρίων που δεν είχαν ήδη αναμορφωθεί από την ίδια την προσφεύγουσα, ήτοι **444.089,97 €** (= 647.889,53 € - 203.799,56 €).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει αυθαίρετη και εσφαλμένη, καθότι η αιτία της καταλογισθείσας λογιστικής διαφοράς εκ μέρους του εδράζεται σε μη φορολογική διάταξη (ν.1316/1983) και πως κατά τα λοιπά πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπαιδευτικότητας του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει υποστηρικτικό υλικό για κάποια εκ των συνεδρίων (σχετ. 43 έως 59).

Επειδή ωστόσο, στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι «*όλα τα στοιχεία που προσκομίζει διά της ενδικοφανούς προσφυγής της η επιχείρηση (σχετικά 43 έως 59) που δήθεν είναι στοιχεία που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, αφορούν μόνο το δείγμα των 23 συνεδρίων και έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο [...]. Κατά συνέπεια, η επίκληση αυτών των στοιχείων ως υποστηρικτικά έγγραφα της προσφυγής δεν συνεισφέρουν απολύτως τίποτα στις διαπιστώσεις του ελέγχου*».

Επειδή είναι αληθές ότι, σύμφωνα με την ΣτΕ 1328/2020 και την ΣτΕ 600/2023 «οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση της έκπτωσης δαπανών φαρμακευτικής επιχείρησης όπως έξοδα συμμετοχής, μετακίνησης, διαμονής, διατροφής ατόμων ασχολούμενων επαγγελματικά με την υγεία σε συνέδρια στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό και για οργάνωση και παρουσίαση εκδηλώσεων, τίθενται από το άρθρο

31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και την εν γένει φορολογική νομοθεσία και όχι από διατάξεις νόμων που δεν είναι φορολογικοί, όπως οι εφαρμοσθείσες εν προκειμένω διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 1316/1983 και της ΥΑ Α6/10983/1985, στις οποίες δεν παραπέμπουν διατάξεις της φαρμακευτικής νομοθεσίας (πρβλ. ΣτΕ 1512/2013, με την οποία κρίθηκε ότι οι προϋποθέσεις αναγνώρισεως προς έκπτωση δαπάνης αμοιβής μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας τίθενται αποκλειστικά από τη φορολογική νομοθεσία και όχι από τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, ΣτΕ 1791/2003, με επάλληλη αιτιολογία της οποίας κρίθηκε ότι η νομοθετική πρόβλεψη περί ανωτάτων ορίων δαπανών προωθήσεως των φαρμακευτικών επιχειρήσεων δεν εισάγει φορολογική ρύθμιση, ώστε να θεωρηθεί αποκλίνουσα από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ΣτΕ 4039/1999, με την οποία κρίθηκε νόμιμη η έκπτωση δαπάνης καταβολής αύξησης μισθού, ανεξαρτήτως αν η διαδικασία απόφασης περί αύξησης ελήφθη σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2190/1920, ΣτΕ 3066/1979 με την οποία κρίθηκε ότι δεν συγχωρείται απόκλιση από το φορολογικό νόμο δια καταστατικού ανωνύμου εταιρείας)».

Επειδή ωστόσο, ανεξαρτήτως της επίπτωσης που δύναται να έχει ένας μη φορολογικός νόμος στην αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών της κρινόμενης περίπτωσης, η προσφεύγουσα με κανέναν τρόπο δεν τεκμηριώνει ότι αυτές έλαβαν χώρα προς το συμφέρον της, με δεδομένη την έλλειψη επαγγελματικής σχέσης μεταξύ της ίδιας και των ιδιωτών ιατρών που έλαβαν μέρος στα συνέδρια.

Επειδή άλλωστε, σύμφωνα με την ΣτΕ 835/2022, είναι σύνηθες η απόρριψη έκπτωσης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα εταιρίας απόρροια δειγματοληπτικού ελέγχου λόγω του πλήθους των εγγραφών και των σχετικών δικαιολογητικών.

Επειδή συνεπώς, δεν πληρούται η προϋπόθεση εκπαισιμότητας της περ. (α') του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά ενώπιον της Υπηρεσίας μας το απόΣυμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε στοιχεία για εννέα (9) επιπλέον ιατρικά συνέδρια και συγκεκριμένα, στοιχεία αναφορικά με την ταυτότητα των συμμετεχόντων, την ιδιότητα και το πλήθος αυτών, καθώς και με τον φορέα που τα διοργάνωσε. Τα επιπλέον αυτά συνέδρια είναι τα εξής:

- 1)
- 2)
- 3)
- 4)
- 5)
- 6)
- 7)
- 8)
- 9)

Επειδή δεδομένης της ανάλυσης που προηγήθηκε, τα στοιχεία που προσκομίστηκαν με το ανωτέρω Συμπληρωματικό Υπόμνημα, δε δύνανται να μεταβάλουν τη θέση της Υπηρεσίας μας ως προς τη μη εκπαισιμότητα των δαπανών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

7) Επί του κονδυλίου «Διάφορα ανόργανα έξοδα» ύψους 135.443,46 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «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**».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. (ζ') του Ν. 4172/2013, μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν είναι και «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».

Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές **εκπίπτουν** (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, **τέλη χαρτοσήμου**, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.)».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 153-154), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε έξοδα που έχουν καταχωρηθεί στον λογ. Γ/Λ 81.00.99.000 «Διάφορα ανόργανα έξοδα» συνολικού ύψους 135.443,46 €, ποσό το οποίο απαρτίζεται από:

- πληρωμή προς την εταιρεία με έδρα ύψους 132.269,00 € και
- καταβληθέν τέλος χαρτοσήμου υπολογισμένου επί της ανωτέρω πληρωμής με συντελεστή 2,4% ύψους 3.174,46 €.

Επειδή η αιτία μη αναγνώρισης της έκπτωσης των ανωτέρω εξόδων εκ μέρους του ελέγχου συνίσταται στο ότι δεν υφίσταται κανένα παραστατικό εκδοθέν από την αλλοδαπή πολωνική εταιρεία, ενώ παράλληλα η προσκομιζόμενη από την προσφεύγουσα μεταφρασμένη σύμβαση με τίτλο (σχετ. 61) δε φέρει βέβαιη ημερομηνία. Ήτοι, το σχετικό έξοδο που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη και ότι το σχετικό έξοδο τυγχάνει εκπεστέο από τα ακαθάριστα έσοδά της. Ειδικότερα, επικαλείται ότι η επίμαχη πληρωμή αποτελεί προϊόν διακανονισμού (συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς) με την πολωνική εταιρεία, λόγω προκύψας αδυναμίας προσήκουσας παράδοσης φαρμάκων στα πλαίσια της μακροχρόνιας συνεργασίας τους. Παράλληλα, επικαλούμενη τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1003/2014, αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 8 του ν.4308/2014, ισχυρίζεται ότι σε περιπτώσεις είσπραξης αποζημιώσεων, δεν είναι απαραίτητη η έκδοση τιμολογίου.

Επειδή ωστόσο, με βάση την εμπειρία της Φορολογικής Διοίκησης από τους διενεργούμενους ελέγχους σε παρεμφερείς περιπτώσεις συναλλαγών, οι αλλοδαπές εταιρείες που εισπράττουν αποζημιώσεις εκδίδουν τιμολόγια (invoices). Άλλωστε, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καταλαμβάνουν τις ημεδαπές και όχι τις αλλοδαπές οντότητες.

Επειδή η χαρτοσήμανση της ανωτέρω συναλλαγής είναι γεγονός αδιαμφισβήτητο, εφόσον προσκομίζεται και η σχετική Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου (σχετ. 62β) που είχε υποβληθεί στιςενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή ωστόσο, πλην των προαναφερθεισών διαπιστώσεων του ελέγχου, αναφέρεται επίσης ότι το εν λόγω ποσό δεν έχει περιληφθεί μεταξύ των ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ελεγχόμενης περιόδου που δηλώνονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ενώ παράλληλα, από τον έλεγχο των αρχείων VIES, διαπιστώθηκε ότι ούτε η πολωνική εταιρεία έχει δηλώσει το εν λόγω ποσό μεταξύ των ενδοκοινοτικών της συναλλαγών (σελ. 153 Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή εν γένει, ούτε στα πλαίσια του ελέγχου ούτε στα πλαίσια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίστηκε κατάλληλη αλληλουχία στοιχείων και τεκμηρίων αναφορικά με τον προσδιορισμό (τρόπο υπολογισμού) του καταβληθέντος ποσού όσο και της φύσης της επίμαχης δαπάνης.

Επειδή συνεπώς, **δεν πληρούνται** σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπαισιμότητας του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 για το έξοδο των 132.269,00 €.

Επειδή αντιθέτως, **πληρούνται** για το έξοδο του τέλους χαρτοσήμου των **3.174,46 €**, δεδομένου ότι η καταβολή του είναι πραγματικό γεγονός που δεν αμφισβητείται.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς δεκτός και η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά περιορίζεται με την παρούσα στο ποσό των **132.269,00 € (= 135.443,46 € - 3.174,46 €)**.

8) Επί του κονδυλίου «Ελλείμματα αποθήκης/απογραφής» ύψους 336.270,96 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 410/2012 «δεν προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής-φθοράς πρώτων υλών, αλλά αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής (πρβλ. ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991), εκθέσεις που συντάσσονται σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας (λ.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής σε περίπτωση πυρκαγιάς)».

Επειδή κάποια είδη είναι λόγω της φύσης τους ευπαθή και υπάρχουν απώλειες κατά την παραγωγική διαδικασία, περαιτέρω όμως, το μέγεθος της φυσικής φθοράς, που είναι και το κρίσιμο ζήτημα, πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο και όχι με απλή επίκληση των δεδομένων της κοινής πείρας (ΣτΕ 2936/1988 7μ, ΣτΕ 3455/1955, 3538, ΣτΕ 3422/1991)».

Επειδή βάσει πάγιας νομολογίας, ως προς τα ποσοτικά ελλείμματα στην περίπτωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, αν εμφανιστούν τέτοια ελλείμματα που δεν μπορεί να δικαιολογηθούν από τη φυσική απομείωση (φύρα παραγωγής) των αγαθών ή από την καταστροφή τους, η φορολογική αρχή μπορεί να προσθέσει την αξία των ελλειμμάτων αυτών στα έσοδα χωρίς να είναι υποχρεωμένη να αποδείξει την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών (ΣΤΕ 805/1998, 1510/2013).

Επειδή η ζημιά που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια (ΣΤΕ 3455-6/1995).

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 154-157), ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά ελλείμματα συνολικού ύψους 336.270,96 €, που διαπιστώθηκαν κατόπιν επαληθεύσεων του Ετήσιου Ισοζυγίου Αποθήκης των αποθεμάτων και τα οποία δεν οφείλονται σε αποδεδειγμένη καταστροφή ή αιτιολογημένη απομείωση από άλλη αιτία. Ειδικότερα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης στα τηρούμενα αρχεία ιδιόκτητων αποθεμάτων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε διενεργήσει μόνο μία ποσοτική εγγραφή στα είδη αυτά κατά τη λήξη της χρήσης, με την οποία μείωσε την ποσότητα του υπολοίπου των μενόντων αποθεμάτων (αποθέματα λήξης), με αιτιολογία «διαφορές απογραφής», χωρίς να λογιστικοποιήσει την αξία των ελλειμμάτων ώστε να είναι εμφανής η ενέργεια αυτή μέσω των τηρούμενων λογιστικών αρχείων προκειμένου να μπορούν να εξεταστούν και να αξιολογηθούν από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές και χωρίς να υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία που να δικαιολογούν αυτές τις ποσοτικές εγγραφές ελλειμμάτων. Είναι δε ενδεικτικό ότι υπήρχαν αρκετά είδη που ενώ εμφάνιζαν ποσότητες απογραφής έναρξης και καμία άλλη κίνηση εντός της κρίνόμενης περιόδου, το ποσοτικό απόθεμα λήξης εντελώς αδικαιολόγητα μηδενίστηκε στο τέλος της χρήσης. Επισημαίνεται περαιτέρω ότι, παρά την εύλογη παραδοχή ότι οποιαδήποτε απομείωση κατά την παραγωγική διαδικασία δε θα συνέβαινε ταυτόχρονα για όλα τα είδη στο τέλος της χρήσης αλλά καθ' όλη τη διάρκεια αυτής όπου διενεργείται η παραγωγή και η οποία θα έπρεπε να στηρίζεται σε αποδεικτικά έγγραφα, εντούτοις ο έλεγχος αναγνώρισε ως αποδεκτό ένα ποσοστό ελλείμματος έως 2% κατ' είδος ως φυσιολογική απομείωση για τα είδη «ημιέτοιμα», «έκδοχα» και «δραστικές».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω ποσοστό 2% θα έπρεπε να υπολογιστεί επί του συνόλου των α' υλών και αποθεμάτων της ύψους 22.604.017,80 €, οπότε η αποδεκτή αξία ελλειμμάτων θα ανερχόταν σε 440.000,00 € (22 εκ. * 2%). Παράλληλα, ισχυρίζεται ότι θα έπρεπε να γίνει δεκτό ποσοστό φυσικής απομείωσης μεγαλύτερο του 2%.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από τη μεθοδολογία του ελέγχου, η οποία απεικονίζεται στη συνημμένη στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Κατάσταση με τίτλο ο έλεγχος δεν υπολόγισε κάποιο ποσοστό εκ των προτέρων. Διενεργήθηκαν ποσοτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις στα είδη της αποθήκης. Οι επαληθεύσεις αυτές διενεργήθηκαν, όπως επιβάλλει το πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ 1024/2015 (και ΠΟΛ 1067/2018), κατ' είδος διά της μεθόδου της κλειστής αποθήκης με σκοπό τη διαπίστωση ελλειμμάτων. Υπολογίστηκε η αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώθηκαν, η οποία ανήλθε σε 392.048,85 €. Για την αποτίμηση της αξίας του ελλείμματος ελήφθη υπόψη η τιμή αποτίμησης σε όσες περιπτώσεις υπήρχαν αποθέματα λήξης, για τις δε περιπτώσεις που δεν εμφανιζόταν υπόλοιπο στην απογραφή λήξης, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο η μέση τιμή κτήσης για κάθε είδος από αυτά, διά της διαίρεσης του συνόλου της αξίας απογραφής έναρξης πλέον αξίας αγοράς ή κόστους παραγωγής ανά περίπτωση διά της απογραφείσας ποσότητας πλέον αγορασθείσας ή παραχθείσας κατά περίπτωση ποσότητας.

Στη συνέχεια, ωστόσο, ο έλεγχος αναγνώρισε ως αποδεκτό ένα ποσοστό ελλείμματος έως 2% κατ' είδος ως φυσιολογική απομείωση για τις κατηγορίες ειδών «ημιέτοιμα», «έκδοχα» και «δραστικές», τα οποία εμπλέκονται στην παραγωγική διαδικασία και ως εκ τούτου επιδέχονται απομείωσης (σ.σ. σε αντίθεση με την κατηγορία «Έτοιμα», για τα οποία ελλείπει περαιτέρω επεξεργασίας αναγνωρίστηκε μηδενικό ποσοστό). Βάσει αυτού του υπολογισμού, η τελική λογιστική διαφορά ανήλθε σε 336.270,96 € αντί για 392.048,85 €.

Όπως δε προκύπτει από τον πίνακα κατηγοριοποίησης ελλειμμάτων (σελ. 155 Έκθεσης Ελέγχου), το μεγαλύτερο μέρος της αξίας των ελλειμμάτων κατ' είδος κινούνται σε ασυνήθιστα μεγάλα ποσοστά.

Επειδή περαιτέρω, από τον έλεγχο προέκυψε ότι, εκτός από τα ανωτέρω διαπιστωθέντα ελλείμματα, η προσφεύγουσα είχε ήδη διενεργήσει καταστροφές ακατάλληλων αποθεμάτων με πρωτόκολλα καταστροφής αξίας 1.624.049,34 €, ποσό που αντιστοιχεί σε ποσοστό περίπου 6,4% επί του συνολικού κόστους παραχθέντων ειδών (σελ. 154 Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή η μεθοδολογία του ελέγχου κρίνεται με την παρούσα βάσιμη αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

9) Επί του κονδυλίου «Διαφορές λόγω καταχώρησης αρνητικής κατά ποσότητα και αξία απογραφής λήξης αποθεμάτων» ύψους 55.347,20 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4172/2013 «Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 7 του ν. 4308/2014:

«Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

- α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.
- β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.

γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 157-158), ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά ποσό 55.347,20 € που αφορά σε συνολική αξία τελικού αποθέματος συγκεκριμένων ειδών, η οποία είχε καταχωρηθεί με αρνητικό πρόσημο. Η εν λόγω διαπίστωση προέκυψε κατόπιν ελέγχου των καταστάσεων απογραφής λήξης των μενόντων αποθεμάτων τηςκατά αποθηκευτικό χώρο, ενώ η επίμαχη διαφορά αφορούσε στον αποθηκευτικό χώρο της

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, καθότι έλαβε υπόψη του μόνο το ισοζύγιο αποθήκης του αποθηκευτικού χώρου της, παραλείποντας να συνεξετάσει τα επίσης προσκομισθέντα (σχετ. 63β- 63ε) ισοζύγια αποθήκης των λοιπών αποθηκευτικών χώρων (.....) και εξ αυτού του λόγου δεν αξιολόγησε εάν για παράδειγμα στους λοιπούς αυτούς χώρους υπήρχαν πλεονάσματα ή εκ παραδρομής δεν εκδόθηκε το προσήκον στοιχείο διακίνησης κατά τη μεταφορά ορισμένων ειδών από έναν αποθηκευτικό χώρο σε έναν άλλο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 η προσφεύγουσα, αν και επικαλείται εσφαλμένη κρίση του ελέγχου, δεν προβάλλει συγκεκριμένα στοιχεία και ισχυρισμούς, ώστε να αποδείξει ότι το διαπιστωθέν έλλειμμα στον αποθηκευτικό χώρο τηςήταν ταυτόχρονα πλεόνασμα σε κάποιον άλλο αποθηκευτικό χώρο.

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας αναφέρεται ότι: «Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την απογραφή λήξης όλων των αποθηκευτικών χώρων που έθεσε στη διάθεσή του η προσφεύγουσα και διαπίστωσε ότι στον αποθηκευτικό χώρο τηςείχαν καταχωρηθεί ορισμένα αποθέματα λήξης με αρνητικό ποσοτικό υπόλοιπο. Με τον συλλογισμό που αναπτύσσει στη συνέχεια του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα καταργεί την έννοια της κατά αποθηκευτικό χώρο διενέργειας φυσικής απογραφής, αιτούμενη τον συμψηφισμό των υπολοίπων ειδών κατά αποθηκευτικό χώρο».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

10) Επί του κονδυλίου «Επιχορηγήσεις παγίων στοιχείων» ύψους 49.000,00 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 47, παρ. 2 του Ν. 4172/2013 «Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή με την ΠΟΛ 1059/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Στα πάσης φύσεως έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων περιλαμβάνονται όλα τα έσοδα που αναφέρονται στα λοιπά Κεφάλαια του ν. 4172/2013 (Κεφάλαια Ε' και ΣΤ'), καθώς επίσης και οι κάθε είδους συνδρομές, επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας των πιο πάνω

προσώπων, κ.λπ. Διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσauξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού). Επίσης, σημειώνεται ότι η υπερτίμηση που προκύπτει από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, βάσει του άρθρου 17 του Συντάγματος».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 158-161), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο λογ. Γ/Λ 41-10-00-006εμφάνιζε υπόλοιπο 49.000,00 € από το άνοιγμα έως και το κλείσιμο του κρινόμενου φορολογικού έτους. Ο εν λόγω λογαριασμός σχηματίστηκε το έτος 2011 με την υπ' αριθμόνλογιστική εγγραφή και αιτιολογία, ενώ δεν εμφανίζει καμία κίνηση έκτοτε.

Επειδή ο έλεγχος, με την υπ' αριθμόνπρόσκληση προς την προσφεύγουσα, αιτήθηκε όπως τεθεί στη διάθεσή του η απόφαση βάσει της οποίας ελήφθη η σχετική επιχορήγηση, ούτως ώστε να διαπιστωθεί η διάταξη βάσει της οποίας το εν λόγω ποσό παρέμεινε μετά τόσα έτη σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού.

Επειδή η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου. Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι προκειμένου ο έλεγχος να επιβάλει φόρο επί του εν λόγω αποθεματικού, θα έπρεπε να προσδιορίσει το νομικό πλαίσιο και την εφαρμοστέα διάταξη στην οποία στηρίζεται ο σχετικός καταλογισμός, αναφέροντας ως παράδειγμα τη διάταξη του άρθ. 8, παρ. 6 του ν.3299/2004, όπου ορίζεται ότι «Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δε θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 ούτε στα πλαίσια του ελέγχου από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ούτε στα πλαίσια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίζονται στοιχεία που δικαιολογούν την μη φορολόγηση του επίμαχου ποσού επί σειρά ετών.

Επειδή από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται ότι επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια ενός φορολογούμενου να διατηρεί επ' αόριστον και αδικαιολογήτως τα ληφθέντα ποσά μιας επιχορήγησης σε παρελθόντα έτη σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, εάν κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις στις οποίες εμπίπτει η ληφθείσα επιχορήγηση και να μην τα μεταφέρει στα αποτελέσματα της χρήσης προς φορολόγηση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

11) Επί του κονδυλίου «Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίστηκαν με τις διατάξεις του ν.2238/1994» ύψους 518.851,61 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 4 του Ν. 4172/2013 «Οι διατάξεις του άρθρου 26 ισχύουν για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994».

Επειδή με την ΠΟΛ 1056/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «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».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 161-165), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο λογ. Γ/Λ 44-11-00-000εμφάνιζε υπόλοιπο 518.851,61 €, το οποίο διαμορφώθηκε οριστικά κατά την 31/12/2015, όταν εκ του σχηματισθέντος μέχρι την 31/12/2013 υπολοίπου αποθεματικού για προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων ύψους 1.176.397,69 €, μεταφέρθηκε με λογιστικές εγγραφές στα έσοδα της χρήσης 2015 (λογ. Γ/Λ 84 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγ. χρήσεων») ποσό 657.546,08 € και μεταφέρθηκε αμετάβλητο έως και την 31/12/2018.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε πως, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η προσφεύγουσα όφειλε να είχε μεταφέρει στα έσοδά της για φορολόγηση εντός του φορολογικού έτους 2015 και το υπόλοιπο ποσό των 518.851,61 €, όπερ δεν έπραξε, με αποτέλεσμα να καταλογίσει ισόποση λογιστική διαφορά εντός του κρινόμενου έτους 2018.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει παντελώς αυθαίρετη, δεδομένου ότι, σε κάθε περίπτωση, η φορολόγηση του επίμαχου ποσού έπρεπε να λάβει χώρα **αποκλειστικά εντός του φορολογικού έτους 2015**, για το οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων έχει ήδη παραγραφεί.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, μέχρι την παραλαβή τους και για ένα (1) έτος από αυτήν και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Δ.Α.Δ.) του άρθρου 73, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος Δ.Α.Δ., και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Δ.Α.Δ. και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και αποκλειστικά με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν,

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση, σύμφωνα με το άρθρο 74 ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 74, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 74, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

στ) για όσο διάστημα απαιτηθεί για την εξέταση καταγγελίας ή αναφοράς που αφορά σε φορολογική υπόθεση, προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την περιέλευση στην αρμόδια ελεγκτική Υπηρεσία της σχετικής πορισματικής έκθεσης και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορά, εφόσον διαπιστωθεί ότι η μη ενάσκηση του δικαιώματος για διενέργεια ελέγχου ή για έκδοση καταλογιστικής πράξης, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται σε σύμπραξη του φορολογούμενου με υπάλληλο της ελεγκτικής αρχής.

3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της δήλωσης της τελευταίας περιόδου, σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) Αν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1. Αν η δήλωση υποβληθεί στο τελευταίο έτος της περιόδου της περ. α), η πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί εντός ενός (1) έτους από τη λήξη του έτους υποβολής της ως άνω δήλωσης.

αβ) Αν μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση 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 το οποίο αφορούν.

β) Αν μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, κοινοποιούνται κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 37 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής,

το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου».

Επειδή με την Ε. 2082/2022 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «η εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ αφορά σε τροποποίηση προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί. Επομένως, θα πρέπει για το έτος αυτό να έχει εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν ελέγχου ή να έχει γίνει προσδιορισμός φόρου (διοικητικός ή άμεσος) είτε με αρχική δήλωση είτε με τροποποιητική πριν ή μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου».

Επειδή είναι αληθές πως η φορολόγηση του επίμαχου ποσού έπρεπε να λάβει χώρα εντός του φορολογικού έτους 2015, για το οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων παραγράφηκε στις 31/12/2021.

Επειδή ωστόσο, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 37 του ν.5104/2024, εφόσον ο έλεγχος διαπίστωσε πως θα έπρεπε κατ' ουσίαν να τροποποιηθεί ο προσδιορισμός του φόρου για παραγραφμένο φορολογικό έτος (2015), η αντίστοιχη προσαρμογή θα πρέπει να διενεργηθεί στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, ως το παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

12) Επί του κονδυλίου «Λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης» ύψους 849.354,79 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε **πραγματική συναλλαγή** και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, έκδοση Ιούλιος 2017 (παρ. 7.6) «Βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά τη διάρκεια ενδοομιλικών συναλλαγών, είναι η διενέργεια **“benefit test”**, δηλαδή ο έλεγχος ότι οι εν λόγω συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και ότι πρόκειται για συναλλαγές που δημιουργούν προστιθέμενη αξία για τον αγοραστή».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 167-169), η προσφεύγουσα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος έλαβε συμβουλευτικές διοικητικές υπηρεσίες από τη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρείασυνολικής αξίας 1.153.297,54 €, εκ των οποίων αναμόρφωσε στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος το ποσό των 303.942,75 €, με αποτέλεσμα να απομένει προς τεκμηρίωση ποσό 849.354,79 €. Σύμφωνα με τον Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών που προσκόμισε η προσφεύγουσα, τεκμηρίωσε τις εν λόγω συναλλαγές με τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) προς το συνολικό κόστος, τονίζοντας ότι το εφαρμοζόμενο περιθώριο κέρδους ύψους 7,5% τυχάνει σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή ωστόσο, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του επίμαχου ποσού, διότι δεν προσκομίστηκαν, αν και ζητήθηκαν, στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ποιο ήταν το κόστος επί του οποίου υπολογίστηκε η αμοιβή και σε ποιους λογαριασμούς της συνδεδεμένης οντότητας καταχωρήθηκαν τα κονδύλια που συνδέονται με υπηρεσίες που αυτή παρείχε. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου «[...] **καθίσταται αντικειμενικά αδύνατη η οποιαδήποτε τεκμηρίωση των εν λόγω συναλλαγών, καθώς απουσιάζει ο προσδιορισμός της κοστολογικής βάσης (κόστος παροχής των υπηρεσιών) επί της οποίας υπολογίζεται το περιθώριο κέρδους και ως εκ τούτου ακυρώνεται ο έλεγχος της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013**».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυχάνει εσφαλμένη, καθότι είχαν εξ αρχής τεθεί στη διάθεσή του:

- η απόσύμβαση μεταξύ της ίδιας και της αλλοδαπής συνδεδεμένης εταιρείας,
 - αρχείο excel βάσει ανάλυσης που είχε διενεργηθεί από την πλευρά της αλλοδαπής εταιρείας για την τιμολόγηση των συγκεκριμένων δαπανών και
 - τα ίδια τα παραστατικά που εκδόθηκαν από την αλλοδαπή εταιρεία,
- στοιχεία που, κατά την ίδια, αποδεικνύουν το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών και την ωφέλεια που αποκόμισε από τη λήψη τους.

Επειδή ωστόσο, στην προσκομισθείσα σύμβαση (σχετ. 65) περιλαμβάνεται γενική περιγραφή των υπηρεσιών διαχείρισης που δύναται να παρέχει ο πάροχος στον λήπτη **«σε συνεχή βάση, χωρίς περαιτέρω αίτημα ή όποτε το ζητήσει ο λήπτης»**.

Επειδή παράλληλα, από τα προσκομισθέντα τιμολόγια (σχετ. 67^α -67δ) αφενός δεν παρέχεται καμία πληροφορία σχετικά με το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών στο κρινόμενο φορολογικό έτος, αφετέρου δεν προκύπτουν από αυτά τα κόστη επί των οποίων υπολόγισε η συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση την ενδοομιλική της τιμολόγηση και συνεπώς, δεν αποτελούν επαρκή στοιχεία τεκμηρίωσης των συναλλαγών.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει νέα στοιχεία και συγκεκριμένα:

- έκθεση της η οποία ωστόσο περιλαμβάνει γενική περιγραφή των υπηρεσιών που παρέχονται από τον πάροχο σε διάφορες εταιρείες του ομίλου, χωρίς να προσθέτει κανένα στοιχείο σχετικά με την τεκμηρίωση των επίμαχων συναλλαγών,
- έγγραφο της, το οποίο ωστόσο εμφανίζει μία περίληψη της κατανομής χρεώσεων σε διάφορες εταιρείες του ομίλου, χωρίς να γίνεται καμία αναφορά στα επιμέρους αναλυτικά κοστολογικά στοιχεία (μισθοδοσίες και παροχές υπαλλήλων που αναλογούν βάσει απασχόλησης, αμοιβές τρίτων κλπ) που συνέθεσαν το κόστος και από ποια κονδύλια και λογαριασμούς προκύπτει, ειδικά όσον αφορά στην προσφεύγουσα και
- έγγραφο της από το οποίο επίσης δεν προκύπτουν οικονομικά στοιχεία αναφορικά με τη σύνθεση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα.

Επειδή συνεπώς, μετά και τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, εξακολουθεί να μην αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες υπηρεσίες όντως παρασχέθηκαν σε αυτήν από τη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά ενώπιον της Υπηρεσίας μας το από Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε επίσημες μεταφράσεις από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα των ανωτέρω εγγράφων.

Επειδή δεδομένης της ανάλυσης που προηγήθηκε, τα στοιχεία που προσκομίστηκαν με το ανωτέρω Συμπληρωματικό Υπόμνημα, δε δύνανται να μεταβάλουν τη θέση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι, αναφορικά με την αξίωση του ελέγχου για προσκόμιση κοστολογικών στοιχείων της αλλοδαπής συνδεδεμένης οντότητας, αυτή άπτεται της διαδικασίας αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους έδρας της δεύτερης

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (Ιούλιος 2017):

- (παρ. 3.3) «Για να είναι η διαδικασία διαφανής, θεωρείται καλή πρακτική για τον φορολογούμενο που χρησιμοποιεί συγκρίσιμα στοιχεία για να τεκμηριώσει την ενδοομιλική του τιμολόγηση ή για τη φορολογική αρχή που χρησιμοποιεί συγκρίσιμα στοιχεία για να υποστηρίξει προσαρμογή ενδοομιλικής τιμολόγησης, να παρέχει την κατάλληλη υποστηρικτική πληροφόρηση ώστε ο κάθε ενδιαφερόμενος να έχει τη δυνατότητα να αξιολογήσει την αξιοπιστία των στοιχείων που χρησιμοποιούνται»
- (παρ. 3.22) «Όταν η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης ενδοομιλικής τιμολόγησης είναι αυτή που μελετάει το ένα μέρος της συναλλαγής (one-sided method), απαιτείται χρηματοοικονομική (financial) πληροφόρηση για το ελεγχόμενο μέρος ανεξάρτητα αν αυτό είναι ημεδαπή ή αλλοδαπή οντότητα. Έτσι αν η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης είναι η [...] και το ελεγχόμενο μέρος είναι η αλλοδαπή οντότητα, απαιτείται επαρκής πληροφόρηση ώστε να εφαρμοστεί με αξιοπιστία η επιλεγόμενη μέθοδος τεκμηρίωσης στο αλλοδαπό ελεγχόμενο μέρος κατά τρόπο που θα μπορεί να αξιολογηθεί από τη φορολογική διοίκηση».

Επειδή και στην προσκομισθείσα σύμβαση μεταξύ των δύο μερών (σχετ. 65) υφίσταται σχετικός όρος (4.1.1.3) που αναφέρει ότι «Ο Λήπτης θα έχει το δικαίωμα να ζητήσει από ανεξάρτητο ορκωτό λογιστή της επιλογής του ευλόγως αποδεκτό από τον πάροχο των υπηρεσιών να εξετάσει τα λογιστικά βιβλία

και αρχεία του παρόχου υπηρεσιών για να διαπιστώσει εάν έχει γίνει ορθή λογιστική καταγραφή των εξόδων και των αμοιβών. [...]».

Επειδή συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, όπου η ίδια η προσφεύγουσα επέλεξε ως ελεγχόμενο μέρος για την τεκμηρίωση της συναλλαγής την αλλοδαπή συνδεδεμένη οντότητα, είχε υποχρέωση (ή έστω τη δυνατότητα) να ζητήσει και να προσκομίσει όλα τα αναγκαία και απαραίτητα στοιχεία για την τεκμηρίωση, ήτοι τα λογιστικά και οικονομικά στοιχεία από τα οποία να επαληθεύεται το είδος και το ύψος του κόστους των υπηρεσιών που ανέλαβε η αλλοδαπή οντότητα, προκειμένου να είναι σε θέση να παρέχει τις επίμαχες υπηρεσίες προς την προσφεύγουσα.

Επειδή η εν λόγω αξίωση για ανάλυση της κοστολογικής βάσης των παρασχεθεισών υπηρεσιών, εδράζεται στην-κατά κοινή πείρα των φορολογικών ελέγχων-τάση πολλών πολυεθνικών ομίλων να μεταφέρουν φορολογητέα ύλη από μία δικαιοδοσία σε άλλη, παρουσιάζοντας τις εν λόγω μεταφορές ως «παροχές υπηρεσιών» με γενικόλογες περιγραφές και με συμφωνητικά μεταξύ των μερών που μιλούν για «δυνητικές» παροχές υπηρεσιών.

Επειδή συμπερασματικά, στην κρινόμενη περίπτωση, όπου δεν προσκομίστηκαν τα ζητηθέντα στοιχεία που θα στοιχειοθετούσαν την πραγματική παροχή των επίμαχων υπηρεσιών, δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπεσιμότητας του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

13) Επί του κονδυλίου «Επαναχρέωση κόστους ασφαλίσεων από την ύψους 1.520,19 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, έκδοση Ιούλιος 2017:

- (παρ. 7.6) «Βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά τη διάρκεια ενδοομιλικών συναλλαγών, είναι η διενέργεια **“benefit test”**, δηλαδή ο έλεγχος

ότι οι εν λόγω συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και ότι πρόκειται για συναλλαγές που δημιουργούν προστιθέμενη αξία για τον αγοραστή»

- (παρ. 7.11) «Γενικά δεν αναμένεται να λαμβάνει χώρα παροχή υπηρεσιών από ένα αντισυμβαλλόμενο μέρος προς ένα άλλο συνδεδεμένο μέρος, το οποίο ήδη παρέχει αυτές τις υπηρεσίες στον εαυτό του ή τις λαμβάνει από ένα τρίτο ανεξάρτητο μέρος».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 169), η προσφεύγουσα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος έλαβε υπηρεσίες ασφάλισης από τη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρείασυνολικής αξίας 1.520,19 €. Για την τεκμηρίωση της εν λόγω συναλλαγής, η προσφεύγουσα επικαλέστηκε πως αφορούν την μετακύλιση κόστους ασφάλισης (που αναλαμβάνεται κεντρικά σε επίπεδο ομίλου με σκοπό την επίτευξη οικονομιών κλίμακας) χωρίς την προσθήκη περιθωρίου κέρδους.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, διότι από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας, διαπίστωσε ότι αυτή κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος λάμβανε παρόμοιες υπηρεσίες ασφάλισης από τρίτους ανεξάρτητους προμηθευτές, με αποτέλεσμα η επίμαχη ενδοομιλική συναλλαγή να αφορά επικαλυπτόμενη δαπάνη (duplication of services-κατά την ανωτέρω παρ. 7.11 των Κατευθυντηρίων Γραμμών του ΟΟΣΑ).

Επειδή η προσφεύγουσα, στην ενδικοφανή προσφυγή της, δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό σχετικό με τον πραγματικό λόγο της απόρριψης της δαπάνης εκ μέρους του ελέγχου (επικάλυψη), αλλά αρκείται στην περιγραφή της πολιτικής του ομίλου ως προς την κεντρική σύναψη ασφαλιστικών καλύψεων και την ακόλουθη μετακύλιση του κόστους στις επιμέρους συνδεδεμένες εταιρείες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εκπαισιμότητας της δαπάνης **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

14) Επί του κονδυλίου «Αρνητική φορολογική αναμόρφωση (ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης των προβλέψεων)-κωδικός 462 δήλωσης Φ.Ε.» ύψους 1.853.173,38 €

Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Όσον αφορά στα ποσά εκπώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία».

Επειδή με την Ε. 2198/2021 διευκρινίστηκε ότι «αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011 και των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4052/2012, αντίστοιχα, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο μας αναφορικά με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013, ήτοι εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν εφόσον τα σχετικά δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 και αφορούν την κλειόμενη χρήση. Σε διαφορετική περίπτωση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. (δ') του ν. 4172/2013, μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν είναι και «οι προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 171-177), η προσφεύγουσα, κατά την υποβολή της υπ' αριθμόνΔήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018, συμπεριέλαβε στον κωδ. 642 «Ποσά που φορολογήθηκαν κατά τις προηγούμενες χρήσης λόγω αναμόρφωσης των προβλέψεων» ποσό 1.853.173,38 €, ως αρνητική αναμόρφωση με αποτέλεσμα να μειώσει ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης. Αιτιολογία για την ενέργεια αυτή ήταν ότι το εν λόγω ποσό αφορούσε clawback του β' εξαμήνου του φορολογικού έτους 2015, που είχαν αναγνωριστεί ως δαπάνες στο έτος αυτό και είχαν αναμορφωθεί θετικά κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του έτους αυτού.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω αρνητική αναμόρφωση, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες Καταστάσεις Βεβαιωθέντων Εσόδων του ΕΟΠΥΥ, τα σχετικά ποσά (196.655,29 € + 1.559.884,44 € + 96.633,65 € = 1.853.173,38 €) είχαν εκκαθαριστεί και βεβαιωθεί από τον ΕΟΠΥΥ ήδη από τις, ήτοι σε ημερομηνία προγενέστερη της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (και της υποβολής της αρχικής εμπρόθεσμης Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος για το έτος 2015 (25/07/2016)) και επομένως δεν υπήρχε υποχρέωση της προσφεύγουσας για αναμόρφωση των επίμαχων ποσών κατά το 2015, εφόσον είχε δικαίωμα έκπτωσης αυτών, με την προϋπόθεση πλήρωσης και των λοιπών προϋποθέσεων εκπαισμοσύνης. Ωστόσο, από το σύνολο των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεσή του, ο έλεγχος αμφισβήτησε παράλληλα και τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί θετικής αναμόρφωσης των επίμαχων ποσών στο έτος 2015, εφόσον:

- τα επιμέρους ποσά 196.655,29 € και 1.559.884,44 € είχαν καταχωρηθεί στον λογ. Γ/Λ 68-09-01-000 ενώ την ίδια στιγμή στην Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης του εντύπου Ε3 στον κωδ. 2004 «Μη εκπιπόμενες προβλέψεις» είχε περιληφθεί ποσό μόνο 206.978,64 €, το οποίο σε καμία περίπτωση δεν καλύπτει τα εν λόγω ποσά και
- το επιμέρους ποσό 96.633,65 € δεν είχε καταχωρηθεί στα βιβλία το 2015, που σημαίνει ότι εξ ορισμού δε θα μπορούσε και να έχει αναμορφωθεί.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη και ότι η ίδια είχε καταχωρήσει και αναμορφώσει τα επίμαχα ποσά το έτος 2015, οπότε τυχόν μη αναγνώριση της αρνητικής αναμόρφωσης κατά το κρινόμενο έτος 2018, θα σημαίνει διπλή φορολόγησή της. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει:

- ηλεκτρονικό αρχείο με τις εγγραφές που έλαβαν χώρα το έτος 2015 στους λογ. Γ/Λ 63-98-99-004 «..... 63-98-99-005 63-98-99-007 και 68-09-01-000 με συνολικό άθροισμα των χρεώσεων αυτών (8.327.080,23 €) (σχετ. 75),
- ηλεκτρονικό αρχείο με ανάλυση της αναμόρφωσης του έτους 2015 ανά λογ. Γ/Λ (ΣΥΝ. 3), όπου από τη γραμμή 244, προκύπτει ότι από τον λογ. Γ/Λ 63-98-99-005 υπολοίπου 2.166.361,97 € αναμορφώθηκε ποσό 4.528.450,73 € (μεγαλύτερο από το υπόλοιπο του λογαριασμού) και
- αντίγραφο του από e-mail που είχε αποστείλει στον έλεγχο (σχετ. 76), όπου εξηγούσε πως από το ποσό των 4.528.450,73 € που είχε αναμορφώσει στη δήλωση του 2015, έχει ήδη αναμορφώσει αρνητικά στον κωδ. 462 συνολικό ποσό 1.951.779,49 € στα επόμενα έτη 2016 και 2017, με αποτέλεσμα να απομένει διαθέσιμο ποσό 2.576.671,24 € προς αρνητική αναμόρφωση το 2018 (και τα επόμενα έτη).

Επειδή ωστόσο, από το ηλεκτρονικό αρχείο με τις εγγραφές που έλαβαν χώρα το έτος 2015 (σχετ. 75) προκύπτει πως αναφορικά με το επίμαχο ποσό από **β' εξαμήνου 2015** (196.655,29 € + 1.559.884,44 € + 96.633,65 € = 1.853.173,38 €), έχουν καταχωρηθεί στον λογ. Γ/Λ 68-09-01-000» μόνο τα επιμέρους ποσά 196.655,29 € και 1.559.884,44 €, τα οποία αθροίζουν 1.756.539,73 € (γραμμές 31 & 33), ενώ οι λοιπές κινήσεις τόσο του εν λόγω λογαριασμού όσο και των υπολοίπων (63-98-99-004 63-98-99-005, 63-98-99-007), αφορούν σε άλλες αιτίες όπως ή ποσά **διαφορετικών χρονικών περιόδων.**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επί της ουσίας ότι ανεξαρτήτως του συγκεκριμένου λογαριασμού εξόδου (λογ. 63 ή 68) όπου τα επίμαχα ποσά έχουν καταχωρηθεί εντός του φορολογικού έτους 2015, από τη στιγμή που από τον λογ. Γ/Λ 63-98-99-005 «.....» υπολοίπου 2.166.361,97 € αναμορφώθηκε ποσό 4.528.450,73 € (μεγαλύτερο από το υπόλοιπο του λογαριασμού), η ίδια έχει ήδη φορολογηθεί για το επίμαχο ποσό των 1.853.173,38 € και συνεπώς κατά το κρινόμενο έτος 2018 δικαιούται να επωφεληθεί από την έκπτωσή του από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή ωστόσο, αφενός ουδέποτε η προσφεύγουσα προσκόμισε επαρκή στοιχεία που να στοιχειοθετούν από ποια επιμέρους ποσά απαρτίζεται το ποσό των 4.528.450,73 € που είχε αναμορφωθεί θετικά το έτος 2015.

Επειδή αφετέρου, σε κάθε περίπτωση, από τη στιγμή που από τις προσκομισθείσες Καταστάσεις Βεβαιωθέντων Εσόδων του ΕΟΠΥΥ προκύπτει πως το επίμαχο ποσό των 1.853.173,38 € είχε εκκαθαριστεί και βεβαιωθεί από τον ΕΟΠΥΥ ήδη από τις, ήτοι **σε ημερομηνία προγενέστερη** της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (και της υποβολής της αρχικής εμπρόθεσμης Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος για το έτος 2015 (25/07/2016)), η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα έκπτωσης αυτού **αποκλειστικά στο φορολογικό έτος 2015**, ενώ τυχόν αποδοχή της (κατά την προσφεύγουσα) θετικής αναμόρφωσης αυτού στο εν λόγω έτος και της αρνητικής αναμόρφωσής του στο κρινόμενο έτος 2018, θα αποτελούσε **ανεπίτρεπτη μεταφορά φορολογητέας ύλης από ένα φορολογικό έτος σε ένα άλλο, ενέργεια που παραπέμπει σε επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό.**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ο εν λόγω φορολογικός χειρισμός της, δηλαδή η θετική αναμόρφωση του έτους 2015, δεν είχε αμφισβητηθεί από προγενέστερο έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. που αφορούσε στα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Επειδή ωστόσο, αυτό συνέβη διότι ο προηγούμενος έλεγχος δεν είχε λόγο να ελέγξει τα εν λόγω κονδύλια, καθώς δεν είχαν επιδράσει στο φορολογικό αποτέλεσμα αυτού, σε αντίθεση με το κρινόμενο έτος 2018 στο οποίο επέδρασαν μέσω της αρνητικής αναμόρφωσης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

15) Επί της διαφοράς ως προς το επιστρεφόμενο ποσό Φ.Π.Α. ύψους 104.222,86 €

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ. 52-54), η προσφεύγουσα είχε υποβάλει την υπ' αριθμόν αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή του ποσού των 188.246,31 € που αφορούσε σε που βεβαιώθηκε από τον ΕΟΠΥΥ εντός της κρινόμενης φορολογικής περιόδου 2018. Με την υπ' αριθμόν απόφαση της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ είχε εγκριθεί η επιστροφή του εν λόγω ποσού χωρίς τη διενέργεια ελέγχου.

Επειδή από τον παρόντα έλεγχο και ειδικότερα, από τα συνοδευτικά στοιχεία της αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε πως μεταξύ των ποσών υποχρεωτικών εκπτώσεων/..... που ανάγονταν στο φορολογικό έτος 2018, είχαν περιληφθεί και σχετικά ποσά που αφορούσαν τις εταιρείες με την αιτιολογία ότι κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης επιστροφής, η προσφεύγουσα ήταν καθολική διάδοχος των εν λόγω εταιρειών, λόγω της προηγηθείσας κατά το έτος 2020 συγχώνευσης δι' απορροφήσεως της εταιρείας, η οποία με τη σειρά της είχε απορροφήσει την εταιρεία κατά το έτος 2018.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε πως, από το συνολικό αιτηθέν ποσό των 188.246,31 €, η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα έκπτωσης (και επιστροφής) **μόνο του επιμέρους ποσού των 84.023,45 € που αφορούσε την ίδια**, σε αντίθεση με το υπόλοιπο ποσό των 104.222,86 € που αφορούσε τις άλλες δύο εταιρείες, διότι κατά την κρίνόμενη φορολογική περίοδο 2018, στην οποία ανάγονται τα ποσά των εκπτώσεων, οι εν λόγω εταιρείες δεν είχαν συγχωνευτεί με την προσφεύγουσα, ήταν φορολογικά ενεργές, ασκώντας διακριτή επιχειρηματική δραστηριότητα, είχαν υποχρέωση να υποβάλλουν δικές τους δηλώσεις Φ.Π.Α. και τα επίμαχα ποσά είχαν καταχωρηθεί (προφανώς) στα δικά τους τηρούμενα βιβλία, δεδομένου ότι **δεν περιλαμβάνονται στις καταχωρήσεις των βιβλίων της προσφεύγουσας** στους λογ. Γ/Λ 63-98-99-004 και 63-98-99-007. Ήτοι, έπρεπε να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις σε λογιστικά βιβλία εταιρειών, επί των οποίων ο παρών έλεγχος δεν είχε αρμοδιότητα ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη και ότι η ίδια έχει δικαίωμα έκπτωσης (και επιστροφής) ολόκληρου του αιτηθέντος ποσού των 188.246,31 € ως καθολική διάδοχος των δύο εν λόγω εταιρειών, επικαλούμενη:

- το άρθρο 18, παρ. 2 του ν.4601/2019, όπου ορίζεται ότι: «Από την ημερομηνία καταχώρησης στο ΓΕΜΗ σύμφωνα με την παράγραφο 1, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα τόσο μεταξύ της απορροφώσας και της απορροφώμενης εταιρείας όσο και έναντι τρίτων, τα εξής αποτελέσματα: α) η απορροφώσα εταιρεία υποκαθίσταται ως καθολική διάδοχος στο σύνολο της περιουσίας, δηλαδή στο σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και γενικά των έννομων σχέσεων της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών, [...], γ) η απορροφώμενη ή οι απορροφώμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν»,
- την Π.4336/3162/Εγκ. 10/1987, όπου ορίζεται ότι «Το πρόσωπο που αποκτά την επιχείρηση θεωρείται ότι διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα τόσο στα δικαιώματα όσο και στις υποχρεώσεις. Ο μεταβιβάζων, για το μέχρι τη μεταβίβαση χρόνο, υποχρεούται να εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις του (π.χ. υποβολή δήλωσης, καταβολή φόρου), σύμφωνα με τη διάταξη της περ. γΑ του άρθρου 45, αλλά παράλληλα δικαιούται να ασκήσει αντίστοιχα όσα δικαιώματα του αναγνωρίζονται (π.χ. έκπτωση φόρου εισροών). Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις, κατά το μέρος που δεν ασκήθηκαν ή δεν εκπληρώθηκαν και ανεξάρτητα από το λόγο στον οποίο οφείλεται η παράλειψη αυτή, αποτελούν δικαιώματα ή υποχρεώσεις, κατά περίπτωση, του προσώπου που αποκτά την επιχείρηση.»
- την ΠΟΛ 250/1988, όπου ορίζεται ότι «Το πιστωτικό υπόλοιπο επομένως των υποκειμένων στο φόρο ατομικών ή οποιασδήποτε νομικής μορφής επιχειρήσεων, το οποίο προέρχεται από την αγορά, εισαγωγή ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές θα μεταβιβαστούν ή θα εισφερθούν σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη του νόμου, μεταφέρεται στον υποκείμενο που είναι διάδοχος των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του προσώπου που μεταβιβάζει, ο οποίος και έχει δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να ελέγχεται η σωστή μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς επίσης και αν ο αρχικός υποκείμενος είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου».

- το άρθρο 2 του ν.2166/1993, όπου ορίζεται ότι: «1. Ο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου μετασχηματισμός, πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/20 και Ν.3190/55 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρείας. [...] 6. Όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της».

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, στην προκειμένη περίπτωση, κατά τη συγχώνευση των εταιρειών (έτος 2020), **δε μεταβιβάστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της απορροφώμενης εταιρείας στην προσφεύγουσα**, καθώς δεν είχε γεννηθεί δικαίωμα επιστροφής Φ.Π.Α.. Άλλωστε, **μόνο μετά την έκδοση της Ε.2023/2023, με την οποία διευκρινίστηκε ότι η Α.1035/2019 περί επιστροφής Φ.Π.Α. από έχει αναδρομική ισχύ, υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η υπ' αριθμόντροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., με την οποία περιελήφθη στον κωδ. 402 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» επιπλέον ποσό 188.246,31 €, του οποίου ζητήθηκε η επιστροφή.**

Επειδή κατά την αληθή ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων, η καθολική διαδοχή της προσφεύγουσας υφίσταται κατά το έτος της αίτησης επιστροφής, πλην όμως αφορά την αρμοδιότητά της **μόνο για την υποβολή της αίτησης και το δικαίωμά της για είσπραξη των σχετικών ποσών για λογαριασμό των απορροφώμενων εταιρειών.** Σε καμία περίπτωση δηλαδή δε δικαιούται, αναφορικά με το έτος 2018 στο οποίο ανάγονται τα ποσά (οπότε και οι άλλες δύο εταιρείες λειτουργούσαν ακόμη ως ανεξάρτητες οικονομικές οντότητες, είχαν διακριτές φορολογικές υποχρεώσεις και τηρούσαν τα δικά τους βιβλία), να συμπεριλαμβάνει στις δικές της δηλώσεις Φ.Π.Α. ποσά που αφορούν και είναι (προφανώς) καταχωρημένα σε βιβλία άλλων οντοτήτων.

Επειδή για τα επίμαχα ποσά που αφορούν στις εταιρείες η προσφεύγουσα, ως καθολική διάδοχος αυτών, δύναται, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, να υποβάλει διαφορετική(-ές) αίτηση(-εις) επιστροφής Φ.Π.Α. για λογαριασμό τους αναφορικά με το έτος 2018.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

16) Επί της διαφοράς Φ.Π.Α. ελλειμμάτων απογραφής ύψους 20.176,26 €

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1 του Ν. 2859/2000:

«Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

[...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 1 του Ν. 2859/2000:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

[...].».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την άσκηση και διατήρηση του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών είναι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α. να χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια πράξεων ή εν γένει στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητας του υποκείμενου στο φόρο. Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπει την υποχρέωση διακανονισμού του εκπεσθέντος Φ.Π.Α. εισροών σε συγκεκριμένες περιπτώσεις:

α) όταν η έκπτωση είναι μεγαλύτερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο. Αυτό συμβαίνει κατά κανόνα όταν ο υποκείμενος στο φόρο διενεργεί ταυτόχρονα υποκείμενες σε Φ.Π.Α. και απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. πράξεις, οπότε χρειάζεται να γίνει επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών τους (pro-rata) και η οριστική αναλογία της έκπτωσης στο τέλος του έτους είναι διαφορετική από την αναλογία έκπτωσης που εφάρμοσε ο υποκείμενος στο φόρο με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.,

β) όταν η μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. γίνονται μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων. Τέτοια περίπτωση συντρέχει όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α. χρησιμοποιήθηκαν εν τέλει σε δραστηριότητα μη υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. ή μεταβλήθηκε το αρχικό τίμημα μέσω έκπτωσης ή ακύρωσης αγορών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον έλεγχο ποσό Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχεί στο έλλειμμα αποθήκης που διαπιστώθηκε (λογιστική διαφορά για σκοπούς εισοδήματος ύψους 336.270,96 €).

Επειδή όπως αναλύθηκε ανωτέρω στον ισχυρισμό με αριθμό 8, οι δηλωθείσες απώλειες αποθεμάτων δεν αποδεικνύονται ούτε δικαιολογούνται.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου, διαμορφώνονται με την παρούσα ως κάτωθι:

Φορολογία Εισοδήματος

Ανάλυση	Έλεγχος	Δ.Ε.Δ.
Έξοδα σεμιναρίων έμμισθου προσωπικού	15.750,00	7.790,00
Αμοιβές τρίτων	158.324,55	158.324,55
Επισκευές και συντηρήσεις παγίων	70.530,77	38.992,61
Φ.Π.Α. που επιβαρύνει την αξία κτήσης επενδυτικών αγαθών που τέθηκαν σε διακανονισμό εντός του 2018	1.300.470,92	1.300.470,92

Παράβολα Οργανισμών Φαρμάκων Εξωτερικού	72.639,91	0,00
Έξοδα ιατρικών συνεδρίων	444.089,97	444.089,97
Διάφορα ανόργανα έξοδα	135.443,46	132.269,00
Ελλείμματα αποθήκης/απογραφής λήξης	336.270,96	336.270,96
Διαφορές λόγω καταχώρησης αρνητικής κατά ποσότητα και αξία απογραφής λήξης αποθεμάτων	55.347,20	55.347,20
Επιχορηγήσεις παγίων στοιχείων	49.000,00	49.000,00
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων με τον ν.2238/94	518.851,61	518.851,61
Λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης	849.354,79	849.354,79
Επαναχρέωση κόστους ασφαλίσεων	1.520,19	1.520,19
Μη αναγνώριση αρνητικής φορολογικής αναμόρφωσης (πρόβλεψης 2015)	1.853.173,38	1.853.173,38
Λοιπές διαφορές που δεν προσβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή	514.416,28	514.416,28
Σύνολο	6.375.183,99	6.259.871,46

Φ.Π.Α.

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φ.Π.Α. που ζητήθηκε ως επιστροφή και αφορούσε απορροφηθείσες εταιρείες πριν την απορρόφηση	104.222,86
Φ.Π.Α. ελλειμμάτων αποθήκης/απογραφής λήξης	20.176,26
Σύνολο	124.399,12

Ως γενική επισήμανση, αναφέρεται ότι, αν και η προσφεύγουσα προσκόμισε με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή διάφορα νέα στοιχεία, τα οποία αναφέρονται στην ανάλυση των επιμέρους ισχυρισμών και ελήφθησαν υπόψη από την Υπηρεσία μας, η τελευταία δεν υποχρεούτο σε κλήση της προσφεύγουσας σε ακρόαση, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην ΣτΕ 962/2022.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και:

- την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και
- την **επικύρωση** της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-.....του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Α)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018
Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	220.559,42	6.595.743,41	6.480.430,88	6.259.871,46
Φόρος (29%)	63.962,23	1.912.765,59	1.879.324,96	1.815.362,72
Διαφορά φόρου		1.848.805,39	1.815.364,75	1.815.364,75
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		924.402,69	907.682,38	907.682,38

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.773.208,08	2.723.047,13	2.723.047,13
B) .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018			

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

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 1.018.910,44 € (ως Έκθεση Ελέγχου)

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.