



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

29/05/2015

Αριθμός απόφασης:

2229

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με διακριτικό τίτλο, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, κατά των ακόλουθων πράξεων της Προϊσταμένης

α. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007).

β. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008).

γ. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009).

δ. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007.

ε. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

στ. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009.

ζ. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007.

η. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

θ. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009.

5. Τις ακόλουθες πράξεις της Προϊσταμένης

α. την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007),

β. την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008),

γ. την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009),

δ. την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007,

ε. την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008,

στ. την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009,

ζ. την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007,

η. την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008,

θ. την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 02-02-2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

Μετά την παραλαβή της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα κατέθεσε τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. «ΑΙΤΗΣΗ», με την οποία υποβλήθηκαν το με αριθ. πρωτ. «ΣΗΜΕΙΩΜΑ Άρθρου 30 παρ. 5 Π.Δ. 186/92» καθώς και η με αριθ. ΑΠΟΦΑΣΗ της ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 30 ΤΟΥ Π.Δ. 186/92.

Με την προαναφερόμενη «ΑΙΤΗΣΗ» υποβλήθηκε και το από «ΥΠΟΜΝΗΜΑ» στο οποίο αναπτύσσονται περαιτέρω οι ισχυρισμοί περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων επιβολής ισόποσου προστίμου κατ' άρθρο 5§10 εδ. α' του Ν. 2523/1997, παρά μόνο του προστίμου του εδαφίου β' των ως άνω διατάξεων, ήτοι ποσό ίσο με το δεκαπενταπλάσιο της Βάσεως Υπολογισμού Νο 1.

Με την υπό κρίση προσφυγή υποβλήθηκε αίτημα παράστασης ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αναπτυχθούν λεπτομερέστερα οι ισχυρισμοί που διαλαμβάνονται στην ενδικοφανή προσφυγή.

Κατόπιν τούτου επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. «ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ» και η ακρόαση πραγματοποιήθηκε στις

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, το από «ΥΠΟΜΝΗΜΑ», και τους ισχυρισμούς που διατύπωσε κατά την ακρόαση που πραγματοποιήθηκε στις, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των προβαλλόμενων πράξεων, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση αυτών επί τα βελτίω, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Επί των λογιστικών διαφορών

1. Οι λογιστικές διαφορές δεν περιλαμβάνουν εμπειριστικώς και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

2. Μη πλήρης, σαφής, ειδική, επαρκής και εμπειριστικώς αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου, και, κατά συνέπεια, ακυρότητα των κρινόμενων καταλογιστικών πράξεων που βασίζονται σε αυτήν.

- Μεταφορά φορολογητέας ύλης

1. Προϋπόθεση για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 2238/94 είναι η ύπαρξη φορολογητέων εσόδων, τα οποία μεταφέρονται στη χρήση, στην οποία αφορούν, προκειμένου να προκύψει η αναλογούσα φορολογική υποχρέωση.

2. Στην προκειμένη περίπτωση δεν θεμελιώνεται καν η έννοια του φορολογητέου εσόδου στις καταβολές ποσών, που πραγματοποιήθηκαν από τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, ώστε να τύχουν νομίμως εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/94.

B. Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ.

- Επί της επιβολής ισόποσου προστίμου για τα ποσά, που εισπράχθηκαν ως κόστος επισκευών με βάση την εγγύηση καλής λειτουργίας.

1. Τα φερόμενα από τον έλεγχο ως μη τιμολογηθέντα και καταχωρισθέντα στα βιβλία «έσοδα» από εγγυήσεις καλής λειτουργίας αφορούν σε χρηματικά ποσά, ουδόλως έφεραν τον χαρακτήρα του «εσόδου».

Δεν καταβάλλονταν ως αντάλλαγμα της παροχής κάποιας υπηρεσίας, αλλά απέβλεπαν αποκλειστικώς στην αποκατάσταση της δαπάνης.

Καθ' όλα επιβεβαιωτική των ανωτέρω παρίσταται και η ΠΟΛ. 1164/2013 εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

2. Αφ' ης στιγμής σε χρόνο προγενέστερο του ελέγχου έχουν αποτυπωθεί οι επίμαχες συναλλαγές στα φορολογικά βιβλία της επιχειρήσεώς μας, ουδόλως θεμελιώνεται η απαιτούμενη για την επιβολή ισόποσου προστίμου προϋπόθεση της αποκρύψεως της συναλλαγής, με αποτέλεσμα να μην καταλείπεται νόμιμο έδαφος παρά μόνο, στη χειρότερη περίπτωση, για τον καταλογισμό μιας γενικής παραβάσεως με βάση την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων.

Περαιτέρω, ο τρόπος επιμετρήσεως των επιβληθέντων προστίμων και πάλι αποδεικνύεται εσφαλμένος, εάν ληφθούν υπ' όψιν τα εξής:

Στο υπό κρίση περίπτωση, στο υπ' αριθμ. Σημείωμα της Δ.Ο.Υ., με το οποίο η υπόθεση της επιπτώσεως των φερομένων ως παραβάσεων στο κύρος των βιβλίων της Εταιρείας μας οδηγήθηκε προς κρίση ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 30§5 του Κ.Β.Σ., αναφέρεται, ως γνωστόν, ότι δεν εκδώσαμε και δεν καταχωρήσαμε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο.

Στο ίδιο πλαίσιο, στην υπ' αριθμ. απόφαση της Επιτροπής του άρθρου 30§5 του Κ.Β.Σ. αναφέρεται επίσης ότι σε κάθε χρήση καταλογίζεται παράβαση μη εκδόσεως και καταχωρίσεως «τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου». Επομένως, και πάλι συνάγεται ότι δεν προκύπτει το πλήθος των «συναλλαγών», για τις οποίες θα έπρεπε, κατά τους ισχυρισμούς του ελέγχου, να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ούτε, βεβαίως, η αξία καθεμιάς από αυτές.

Κατά συνέπεια, και υπό αυτή τη νομική βάση, στη χειρότερη για την Εταιρεία μας περίπτωση, που ήθελε επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ., το ύψους αυτού ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο δεν δύναται να υπερβαίνει το δεκαπενταπλάσιο της Βάσεως Υπολογισμού 1.

- Επί της επιβολής ισόποσου προστίμου για τα ποσά, που εισπράχθηκαν από την αλλοδαπή εταιρεία ως συμμετοχή στη δαπάνη διαφημίσεως.

1. Δεν συντρέχει νόμιμη περίπτωση υποχρεώσεως εκδόσεως και καταχωρίσεως φορολογικού στοιχείου για την κάλυψη από την αλλοδαπή εταιρεία του κόστους συμμετοχής της στη δαπάνη διαφημίσεως, διότι δεν αντανakλά σε καμιά παροχή υπηρεσίας προς αυτή, ήτοι δεν συνιστά φορολογητέα πράξη, αλλά αποτελεί αποζημίωση για την εκ των προτέρων καταβολή της συνολικής δαπάνης διαφημίσεως από την προσφεύγουσα.

2. Άλλως, σε κάθε περίπτωση, εάν ήθελε θεωρηθεί εν προκειμένω ότι για τα ποσά αυτά έπρεπε να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, τότε:

-- είτε πρέπει να καταλογισθεί μόνο μια γενική παράβαση με βάση την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, διότι σε χρόνο προγενέστερο του ελέγχου υπήρξε πλήρης αποτύπωση της συναλλαγής στα βιβλία της Εταιρείας, όπως ομοφώνως δέχθηκε και η υπ' αριθμ. απόφαση της Επιτροπής του άρθρου 30§5 του Κ.Β.Σ.,

-- είτε πρέπει να καταλογισθεί πρόστιμο ίσο με το δεκαπενταπλάσιο της Βάσεως Υπολογισμού 1, διότι δεν προκύπτει η ανά μήνα ή ανά συγκεκριμένη περίοδο διαφημιστική δαπάνη, παρά μόνο καταγράφεται ένα συνολικό ποσό ανά χρήση.

- Επί της επιβολής προστίμου για υποβολή ανακριβούς συγκεντρωτικής καταστάσεως πελατών.

Δεν συνιστά παράβαση ΚΒΣ, κατά τα αναφερόμενα στο άρθρο 5 § 5 εδ. ζ' του Ν. 2523/1997, διότι οφείλεται σε συγγνωστό αριθμητικό σφάλμα, το οποίο, βεβαίως, ούτε το κύρος των βιβλίων επηρεάζει, ούτε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις καθιστά δυσχερείς, καθώς και στα βιβλία έχει καταχωρισθεί το ορθό ποσό εσόδου και τα αντίστοιχα τιμολόγια τέθηκαν στην ακώλυτη διάθεση του ελέγχου.

Γ. ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

-Εσφαλμένα έχουν υπολογιστεί τέλη χαρτοσήμου για τόκους που δεν υφίσταται νόμιμη περίπτωση υπολογισμού τους.

Α. ΕΠΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Λογιστικές Διαφορές

Επειδή από το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση και πληρούσαν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας.

Επειδή ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν σαν λογιστικές διαφορές οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου και οι οποίες, ανά πρωτοβάθμιο λογαριασμό έχουν ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος	01.01-31.12.2007	01.01-31.12.2008	01.01-31.12.2009
Αγορές εμπορευμάτων			
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)			
Παροχές τρίτων (Λ. 62)			
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)			
Έκτακτα και ανόργ. αποτ/τα (Λ. 81)			
Έκτακτα και ανόργ. αποτ/τα (Λ. 82)			
Λοιπές λογιστικές διαφορές (τόκοι)			
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου			

οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη πλήρους, σαφούς, ειδικής, επαρκούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, και, κατά συνέπεια, ακυρότητας των κρινόμενων καταλογιστικών πράξεων που βασίζονται σε αυτήν πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι. Ειδικότερα ορθά, νόμιμα και πλήρως αιτιολογημένα, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αναλυτικά αναφέρονται κατ' έτος στη οικεία έκθεση ελέγχου, ήτοι :

α. Από τον Λογαριασμό 20.11 «Αγορές εμπορευμάτων εξωτερικού» δαπάνες που

- αφορούν την καταβολή εισφορών στο Ταμείο των εκτελωνιστών (ΕΕΠΑ) , οι ποίες υποχρεωτικά κατά νόμο βαρύνουν τους εκτελωνιστές και όχι την επιχείρηση, ως δαπάνες ελευθεριότητας (άρθρο 31 παρ 1 Ν 238/1994).

- αναγράφονται στα εξοδολόγια εκτελωνισμού ως δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό της προσφεύγουσας επιχείρησης από διάφορους τρίτους, χωρίς να επισυνάπτονται τα νόμιμα κατά τον ΚΒΣ φορολογικά στοιχεία (ΣτΕ 753/2012).

β. Από τον Λογαριασμό 61.90.0001.0001 «Αμοιβή για έρευνα αγοράς» δαπάνες που καταχωρήθηκαν με βάση τιμολόγια αλλοδαπών εταιρειών χωρίς σε αυτά ή λοιπά συναφή στοιχεία που τέθηκαν υπ όψιν του ελέγχου, να εξειδικεύεται η υπηρεσία που παρασχέθηκε από την αλλοδαπή εταιρεία προκειμένου να ελεγχθεί εάν οι δαπάνες αυτές συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της προσφεύγουσας.

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι

Επομένως οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα, δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητά της (αρθρ. 31 Ν. 2238/94, ΣτΕ 1293/88 και άρθρο 65 Ν 4174/2013).

γ. Από τον Λογαριασμό 61.90.0001.0099 «Λοιπές αμοιβές τρίτων »

- το ποσό των 15.000,00 €, που καταχωρήθηκε με βάση το Τ.Π.Υ εκδόσεως αξίας 15.000,00 €, για υπηρεσίες που αφορούν την χρήση 2006 και σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

- το ποσό των 4.900,00 €, που αφορά δαπάνες για υπηρεσίες που δεν εξειδικεύονται προκειμένου να ελεγχθεί εάν οι δαπάνες αυτές συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της προσφεύγουσας. Επομένως οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα, δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητά της (αρθρ. 31 Ν. 2238/94, ΣτΕ 1293/88).

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι (άρθρο 65 Ν 4174/2013).

δ. Από τον Λογαριασμό 62.03.0001.0000 «Τηλεφωνικά Τηλεγραφικά» και το Λογαριασμό 62.03.0001.0003 «Διάφορα Έξοδα Τηλεπικοινωνιών» ποσοστό 50% της δαπάνης για εξόφληση κινητών τηλεφώνων που χρησιμοποιούνται από τους εργαζόμενους της επιχείρησης και της οποίας το ήμισυ δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις ρητές διατάξεις της περ. ψ, της παρ. 1, του άρθρ. 31, Ν. 2238/94.

ε. Από τον Λογαριασμό 64.01.0001.0000 «Έξοδα Ταξιδίων Εσωτερικού»: οι δαπάνες που αφορούν σε εισιτήρια και σε διαμονή σε ξενοδοχεία, ναυλοσύμφωνα κ.λ.π. χωρίς από τα αντίστοιχα παραστατικά ή λοιπά συναφή στοιχεία που τέθηκαν υπ όψιν του ελέγχου ή της υπηρεσίας μας με την κρινόμενη προσφυγή, να προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά και τα πρόσωπα που ταξίδευσαν , ώστε να μπορεί να αποδειχθεί η σχέση αυτών με την προσφεύγουσα.

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι.

Επομένως ορθά και νόμιμα κρίνεται από τον έλεγχο ότι οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητας της επιχείρησης (άρθρ. 31, Ν. 2238/94 ΣτΕ 1293/88 και 3728/90 και άρθρο 65 Ν 4174/2013).

στ. Από τον Λογαριασμό 64.01.0001.0001 «Έξοδα Ταξιδίων Εξωτερικού»: οι δαπάνες που καταχωρήθηκαν χωρίς ειδικότερα δικαιολογητικά παρά μόνο το τιμολόγιο του ταξιδιωτικού πρακτορείου. Οι δαπάνες αυτές αφορούν ταξίδια σε πόλεις που δεν έχουν σχέση με την χώρα προέλευσης των αυτοκινήτων που εισάγει η προσφεύγουσα. Επίσης δεν επεδείχθησαν στο έλεγχο τα αποκόμματα των εισιτηρίων από τα οποία να προκύπτουν τα πρόσωπα που ταξίδεψαν ή οι χώρες τις οποίες επισκέφθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης.

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι.

Επομένως ορθά και νόμιμα κρίνεται από τον έλεγχο ότι οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητας της επιχείρησης (άρθρ. 31, Ν. 2238/94 ΣτΕ 1293/88 και άρθρο 65 Ν 4174/2013).

ζ. Από τον Λογαριασμό 64.02.0001.0005 «Έξοδα Συνεδρίων & Άλλων Παρεμφερών Εκδηλώσεων» οι δαπάνες που αφορούν έξοδα για φιλοξενία (έξοδα δεξιώσεων - γευμάτων κλπ), αλλά από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν, δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά και τα πρόσωπα που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις αυτές, ώστε να μπορεί να αποδειχθεί η σχέση αυτών με την προσφεύγουσα και να ελεγχθεί εάν οι δαπάνες αυτές συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της.

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι.

Επομένως οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα, δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητά της (άρθρ. 31 Ν. 2238/94, ΣτΕ 1293/88 και άρθρο 65 Ν 4174/2013).

η. Από τον Λογαριασμό 64.02.0001.0006 «Έξοδα Υποδοχής & Φιλοξενίας» οι δαπάνες που αφορούν που αφορούν φιλοξενία (έξοδα δεξιώσεων - γευμάτων κλπ), αλλά από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν, δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά και τα πρόσωπα που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις αυτές, ώστε να μπορεί να αποδειχθεί η σχέση αυτών με την προσφεύγουσα (άρθρ. 31 Ν. 2238/94, ΣτΕ 1293/88).

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι (άρθρο 65 Ν 4174/2013).

θ. Από τον Λογαριασμό 64.02.0001.0007 «Έξοδα Προβολής Διά Λοιπών Μεθόδων» οι δαπάνες που αφορούν προβολή της επιχείρησης, και από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν, δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά. Επομένως οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα, δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητά της (άρθρ. 31 Ν. 2238/94, ΣτΕ 1293/88).

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι (άρθρο 65 Ν 4174/2013).

ι. Από τον Λογαριασμό 64.02.0001.0092 «Έξοδα Δημοσίων Σχέσεων» οι δαπάνες που αφορούν φιλοξενία (έξοδα δεξιώσεων - γευμάτων κλπ), αλλά από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν, δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά και τα πρόσωπα που συμμετείχαν στις

εκδηλώσεις αυτές, ώστε να μπορεί να αποδειχθεί η σχέση αυτών με την προσφεύγουσα και να ελεγχθεί εάν οι δαπάνες αυτές συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της .

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι

Επομένως οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα, δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλουν στην αύξηση της παραγωγικότητά της (αρθρ. 31 Ν. 2238/94, ΣτΕ 1293/88 και άρθρο 65 Ν 4174/2013)

ια. Από τον Λογαριασμό 64.02.0001.0099 «Διάφορα Έξοδα Προβολής -Διαφήμισης» οι δαπάνες που αφορούν έξοδα προώθησης προϊόντων χωρίς λοιπές αναλύσεις. ενώ από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν, δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά και να ελεγχθεί εάν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της προσφεύγουσας.

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι

Επομένως οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα, δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλουν στην αύξηση της παραγωγικότητά της (αρθρ. 31 Ν. 2238/94, ΣτΕ 1293/88 και άρθρο 65 Ν 4174/2013).

ιβ. Από τον Λογαριασμό 64.03.0001.0001 «Έξοδα Εκθέσεων – Επιδείξεων Εξωτερικού» οι δαπάνες που αφορούν έξοδα εκθέσεων κλπ και από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν, δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά και τα πρόσωπα που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις αυτές, ώστε να μπορεί να αποδειχθεί η σχέση αυτών με την προσφεύγουσα και να ελεγχθεί εάν οι δαπάνες αυτές συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της .

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι

Επομένως οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα, δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλουν στην αύξηση της παραγωγικότητά της (αρθρ. 31 Ν. 2238/94, ΣτΕ 1293/88 και άρθρο 65 Ν 4174/2013)

ιγ. Από τον Λογαριασμό 64.98.0001.0099 «Διάφορα Έξοδα» οι δαπάνες που αφορούν αγορές αθλητικών ειδών που δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης .

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι

Επομένως οι δαπάνες αυτές έγιναν από ελευθεριότητα, δεν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης και δεν συμβάλουν στην αύξηση της παραγωγικότητά της (αρθρ. 31 Ν. 2238/94, ΣτΕ 1293/88 και άρθρο 65 Ν 4174/2013).

ιδ. Από τον Λογαριασμό 82.00.0001.0004 «Φόροι Τέλη Προηγούμενων Χρήσεων» οι δαπάνες που αφορούν φόρους και τέλη προηγούμενων χρήσεων που έχουν καταβληθεί, με βάση την θεμελιώδη λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και επιπλέον να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για φόρους εκπιπτόμενους στην φορολογία εισοδήματος, και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι

ιε. Από τον Λογαριασμό . 64.98.0001.0022 «Ασφάλειες Μη Καλυπτόμενες» συνολικού ποσού 158.037,53 Ευρώ χρήσης 2009

ιστ. Από τον Λογαριασμό . 81.00.0001.0097 «Δικαστικές Αποφάσεις» συνολικού ποσού 28.207,00 Ευρώ χρήσης 2009

Οι δαπάνες αυτές ορθά και νόμιμα μεταφέρθηκαν από τον έλεγχο σε μείωση των κερδών της χρήσης 2008 την οποία αφορούν, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν 2238/1994, οι δε αντίθετοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως εσφαλμένοι και νόμω αβάσιμοι (σελ 50 και 51 έκθεσης ελέγχου).

ιζ. Τεκμαρτοί τόκοι

Επειδή από την παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 2238/1994 ,όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζεται ότι: «3.Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου. 4.Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα ή, προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης. Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι της παραγράφου αυτής που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση»

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει ως πελάτη την επιχείρηση του ομίλου, στην οποία κατά τις κρινόμενες χρήσεις πωλεί εμπορεύματα, χωρίς όμως να εισπράττει την αξία των εμπορευμάτων αυτών, πράξη η οποία συνιστά παροχή πίστωσης, η οποία όμως χρονικά υπερβαίνει τα συνήθη συναλλακτικά και εμπορικά ήθη και ότι η προσφεύγουσα δεν διαθέτει ικανοποιητικά ίδια κεφάλαια και προσφύγει σε τραπεζικό δανεισμό καταβάλλοντας σημαντικούς τόκους.

Επειδή γι αυτή την πίστωση που μεσοσταθμικά κατά τη διάρκεια της χρήσης 2007 ανήλθε σε € , της χρήσης 2008 σε € και της χρήσης 2009 σε €, ο έλεγχος υπολόγισε τεκμαρτούς τόκους δανείου, το επιτόκιο του οποίου έχει υπολογιστεί σε ύψος ίσο με αυτό των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, όπως έχει οριστεί από την Τράπεζα Ελλάδας, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 2238/94, ήτοι για τη χρήση 2007 σε 3,73% , για τη χρήση 2008 σε 4,47% και για τη χρήση 2009 σε 1,33%. πως αναλυτικά καταγράφεται στην από 3/2/2015 έκθεση ελέγχου.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ουδεμία αναφορά πραγματοποιείται στην οποιαδήποτε διάταξη νόμου, η οποία στηρίζει το ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται σαφής αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 25 του Ν 2238/1994.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο υπολογισμός τεκμαρτών τόκων δεν επιτρέπει στην αντισυμβαλλομένη επιχείρηση να τους εκπέσει αντίστοιχα ως δαπάνη, δεν ασκεί καμία επίδραση στην κρινόμενη υπόθεση.

- Μεταφορά φορολογητέας ύλης

Επειδή από την παρ. 1 του άρθρου 72 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι:
«1.Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν

πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος»

Επειδή με βάση την επιστήμη του δικαίου και την κρατούσα διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, την έννοια της φορολογητέας ύλης αποτελούν το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες και η χρησιμοποίηση ορισμένης παροχής.

Επειδή η προσφεύγουσα, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 & 01/01-31/12/2009, για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες με την τοποθέτηση των αναγκαίων ανταλλακτικών - εντός των χρονικών ορίων της εγγύησης - χωρίς επιβάρυνση του πελάτη, οι οποίες βάσει συμβατικής υποχρέωσης βάρυναν την προμηθεύτρια και για σχετικές δαπάνες, στις οποίες υποβλήθηκε και έλαβε αντίτιμο μέσω εμβασμάτων, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, και δεν καταχώρησε τα έσοδα αυτά στα βιβλία της, εντός των ως άνω διαχειριστικών περιόδων.

Επειδή η προσφεύγουσα, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 & 01/01-31/12/2009, για διαφημιστικές δαπάνες στις οποίες προέβη από κοινού, βάσει συμφωνητικών, με την αλλοδαπή επιχείρηση και έλαβε αντίτιμο από τη συμμετέχουσα στη διαφήμιση αλλοδαπή επιχείρηση, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, και δεν καταχώρησε τα έσοδα αυτά στα βιβλία της, εντός των ως άνω διαχειριστικών περιόδων.

Επειδή τα υπό κρίση έσοδα ήταν βέβαια, εκκαθαρισμένα και εισπράχθηκαν εντός των διαχειριστικών περιόδων που αφορούσαν.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 & 01/01-31/12/2009, έπρεπε να εκδοθούν αντίστοιχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για τα έσοδα που έλαβε η προσφεύγουσα, από την αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή επιχείρηση, να ενημερωθούν με αυτά τα τηρούμενα βιβλία, να λογισθούν τα έσοδα αυτά ως έσοδα των διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 & 01/01-31/12/2009 και να υποβληθούν σε φόρο στις διαχειριστικές περιόδους αυτές.

Επειδή η προσφεύγουσα στις εξέδωσε προς την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση το με Νο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών αξίας 600.000,00 € με αιτιολογία «συμμετοχή αλλοδαπής επιχείρησης σε δαπάνες διαφήμισης της εταιρείας μας για τις χρήσεις 2008 και 2009» και στις εξέδωσε προς την ίδια επιχείρηση το με Νο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας 3.124.217,85 € με επιμέρους αιτιολογίες:

1. «συμμετοχή αλλοδαπής επιχείρησης σε δαπάνες διαφήμισης της εταιρείας μας ΜΕΡΟΣ 2008, 2009» 250.000,00.

2. «Δαπάνες επισκευής (.....) 2007» 1.314.869,27

3. «Δαπάνες επισκευής (.....) 2008» 932.452,06

4. «Δαπάνες επισκευής (.....) 2009» 626.896,52

Τα τιμολόγια αυτά καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της και συμπεριέλαβε τα έσοδα αυτά στα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

Επειδή με την πραγματοποίηση των ως άνω ενεργειών αυτοαναιρείται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα υπό κρίση ποσά δεν έφεραν τον χαρακτήρα του εσόδου, που αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 2238/94.

Β. ΕΠΙ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ.

Επειδή η προσφεύγουσα, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 & 01/01-31/12/2009, για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες επισκευής με την τοποθέτηση των αναγκαίων ανταλλακτικών - εντός των χρονικών ορίων της εγγύησης - χωρίς επιβάρυνση του πελάτη, οι οποίες βάσει συμβατικής υποχρέωσης βάρυναν την προμηθεύτρια επιχείρησηκαι για σχετικές δαπάνες, στις οποίες υποβλήθηκε και έλαβε αντίτιμο μέσω εμβασμάτων, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, και δεν καταχώρησε τα έσοδα αυτά στα βιβλία της, εντός των ως άνω διαχειριστικών περιόδων.

Επειδή η προσφεύγουσα, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 & 01/01-31/12/2009, για διαφημιστικές δαπάνες στις οποίες προέβη από κοινού, βάσει συμφωνητικών, με την αλλοδαπή επιχείρηση και έλαβε αντίτιμο από τη συμμετέχουσα στη διαφήμιση αλλοδαπή επιχείρηση, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, και δεν καταχώρησε τα έσοδα αυτά στα βιβλία της, εντός των ως άνω διαχειριστικών περιόδων.

Επειδή από τις παρ. 1, 3 & 14 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

3. Επίσης, ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως εισπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.

14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία».

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 17 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι: «2. Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας, γίνεται:

α) του ή των ημερολογίων, μέχρι τη **δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα**, από την έκδοση ή λήψη, του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους,»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1164/2013 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων - Αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των δαπανών επισκευής στα πλαίσια εγγύησης καλής λειτουργίας (claims)- «Στην περίπτωση που το κόστος επισκευής καταβάλλεται στον τελικό πωλητή των αγαθών από τον κατασκευαστή των αγαθών αυτών, δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι το ποσό που καταβάλλεται για την επισκευή συνιστά αποζημίωση προς τον πωλητή για την κάλυψη του κόστους παροχής εγγύησης που έχει ήδη παράσχει ο κατασκευαστής. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα εάν ο κατασκευαστής είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα ή εκτός αυτής (άλλο κράτος-μέλος ή Τρίτη χώρα).».

Επειδή η ερμηνεία που δόθηκε από την προσφεύγουσα στην ως άνω εγκύκλιο, ότι δηλ. τα εν λόγω αποκρυβέντα έσοδα δεν συνιστούν φορολογητέο εισόδημα, δεν ευσταθεί και προβάλλεται αλυσιτελώς, καθόσον η εν λόγω εγκύκλιος επιλαμβάνεται του θέματος της αντιμετώπισης από πλευράς ΦΠΑ των συγκεκριμένων αποζημιώσεων (εσόδων) και όχι από πλευράς φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών».

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «**1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων**»

Επειδή από τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «**1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται:**

α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου, (μεταξύ αυτών και οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες) κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 & 01/01-31/12/2009, έπρεπε να εκδοθούν αντίστοιχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για τα έσοδα που έλαβε η προσφεύγουσα, από την αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή επιχείρηση τόσο από εγγυήσεις καλής λειτουργίας όσο και από συμμετοχή στη δαπάνη διαφημίσεως, να ενημερωθούν με αυτά τα τηρούμενα βιβλία, να λογισθούν τα έσοδα αυτά ως έσοδα των διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 & 01/01-31/12/2009 και να υποβληθούν σε φόρο στις διαχειριστικές περιόδους αυτές.

Επειδή για τον έλεγχο, των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων της προσφεύγουσας, εκδόθηκε στις, από το, τότε αρμόδια υπηρεσία για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου προσφεύγουσας, η με αριθ. εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου και έγινε έναρξη ελέγχου στις, με θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και τη διενέργεια των λοιπών προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων της πρώτης ημέρας του ελέγχου (σύνταξη πρωτοκόλλων ταμείου, αξιογράφων και αποθεμάτων). Λόγω αλλαγής υπηρεσίας της ελεγκτικής αρμοδιότητας της προσφεύγουσας, από το στη Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε, σε συνέχεια της με αριθ. εντολής ελέγχου η με αριθ.

Επειδή την, στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου με την εντολή, απεστάλη από το επιστολή προς την ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ ΤΜΗΜΑ Α' ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΗ ΣΕΡΒΙΑΣ 8 ΑΘΗΝΑ, στα πλαίσια της υπογραφείσας διακρατικής σύμβασης Ελλάδος - και ζητήθηκε να ελεγχθούν, σχετικά με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, αν έχει εκδώσει προς την ελεγχόμενη (νυν προσφεύγουσα) πιστωτικά τιμολόγια εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών, αν έχει αναλάβει το κόστος των επισκευών εντός των χρονικών πλαισίων της εγγύησης λόγω καλής λειτουργίας και με ποιο τρόπο και αν έχει αναλάβει αυτή και σε ποίο βαθμό κόστος διαφήμισης που πραγματοποιεί η ελεγχόμενη.

Σε απάντηση δε του παραπάνω εγγράφου, η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ ΤΜΗΜΑ Γ' ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ, απέστειλε με το αρ. πρωτ. έγγραφο προς το, το οποίο διαβιβάστηκε στο, λόγω αρμοδιότητας, με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο που έλαβε αριθ.πρωτ., και από το οποίο προκύπτει ότι:

1) η αλλοδαπή εταιρεία έχει αναλάβει το κόστος των επισκευών που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εντός των χρονικών πλαισίων της εγγύησης. Ειδικότερα η αλλοδαπή εταιρεία έχει καταγράψει κατά μήνα τα ποσά που της έχουν ζητηθεί από την προσφεύγουσα, τα ποσά που ενέκρινε και τα ποσά που της έχει καταβάλει για κάλυψη εγγυήσεων. Τα ποσά αυτά κατά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο είναι τα εξής:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Μήνας	Ζητήθηκαν	Εγκρίθηκαν	Καταβλήθηκαν
1ος			
2ος			
3ος			
4ος			
5ος			
6ος			
7ος			
8ος			
9ος			
10ος			
11ος			
12ος			
Σύνολο			

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Μήνας	Ζητήθηκαν	Εγκρίθηκαν	Καταβλήθηκαν
1ος			
2ος			
3ος			
4ος			
5ος			
6ος			
7ος			
8ος			
9ος			
10ος			
11ος			
12ος			
Σύνολο			

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Μήνας	Ζητήθηκαν	Εγκρίθηκαν	Καταβλήθηκαν
1ος			
2ος			
3ος			
4ος			
5ος			
6ος			
7ος			
8ος			
9ος			
10ος			
11ος			
12ος			
Σύνολο			

Συνοπτικά κατά χρήση η προσφεύγουσα έχει λάβει:

α) Χρήση 1/1-31/12/2007 το συνολικό ποσό των 1.314.869,27 €

β) Χρήση 1/1-31/12/2008 το συνολικό ποσό των 932.452,06 €

γ) Χρήση 1/1-31/12/2009 το συνολικό ποσό των 626.896,52 €

Σύνολο 2.874.217,85 €

2) η αλλοδαπή εταιρεία και η προσφεύγουσα έχουν αναλάβει από κοινού το κόστος διαφήμισης. Από τα συνημμένα έγγραφα που έχει αποστείλει η αλλοδαπή εταιρεία προκύπτουν τα παρακάτω:

Για τη χρήση 2008 έχουν συνυπογράψει το από συμφωνητικό για την ετήσια διαφημιστική καμπάνια. Εκτός από την προσφεύγουσα και την, σε αυτό το συμφωνητικό συμβαλλόμενες επιχειρήσεις είναι η αλλοδαπή και η ελληνική Από τις καταστάσεις που έχει αποστείλει στην αλλοδαπή επιχείρηση φαίνεται ότι στα πλαίσια του προαναφερόμενου συμφωνητικού, η προσφεύγουσα έχει πραγματοποιήσει έξοδα για τηλεοπτική διαφήμιση συνολικού ποσού 711.193,53 ευρώ. Η αναλογία της αλλοδαπής εταιρείας ανέρχεται σε 250.000,00 ευρώ.

Για τη χρήση 2009 έχουν συνυπογράψει το από συμφωνητικό για την ετήσια διαφημιστική καμπάνια. Εκτός από την προσφεύγουσα και την αλλοδαπή....., σε αυτό το συμφωνητικό συμβαλλόμενες επιχειρήσεις είναι η αλλοδαπή και η ελληνική Από τις καταστάσεις που έχει αποστείλει στην επιχείρηση φαίνεται ότι στα πλαίσια του προαναφερόμενου συμφωνητικού, η προσφεύγουσα έχει πραγματοποιήσει έξοδα για τηλεοπτική διαφήμιση συνολικού ποσού 811.022,74 ευρώ. Η αναλογία της αλλοδαπής εταιρείας ανέρχεται σε 600.000,00 ευρώ. **Επίσης διαβιβάστηκε από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία φωτοαντίγραφο αθεώρητου τιμολόγιου (invoice) με Νο /..... αξίας 600.000,00 που έχει εκδώσει η προσφεύγουσα προς την αλλοδαπή επιχείρηση, το οποίο όμως δεν βρέθηκε από τον έλεγχο καταχωρημένο στα βιβλία της προσφεύγουσας.**

Επειδή υπάρχει το ενιαίο του ελέγχου καθόσον ο έλεγχος που έγινε με βάση την εντολή αποτελεί συνέχεια του ελέγχου που ξεκίνησε στις με βάση την εντολή από το, η οποία τροποποιήθηκε λόγω της σύστασης τότε της Δ.Ο.Υ.

Επειδή η προσφεύγουσα στις εξέδωσε προς την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση το με Νο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών αξίας 600.000,00 € με αιτιολογία «συμμετοχή αλλοδαπής επιχείρησης σε δαπάνες διαφήμισης της εταιρείας μας για τις χρήσεις 2008 και 2009» και στις εξέδωσε προς την ίδια επιχείρηση το με Νο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας € με επιμέρους αιτιολογίες:

1. «συμμετοχή αλλοδαπής επιχείρησης σε δαπάνες διαφήμισης της εταιρείας μας ΜΕΡΟΣ 2008, 2009» 250.000,00.

2. «Δαπάνες επισκευής (.....) 2007» 1.314.869,27

3. «Δαπάνες επισκευής (.....) 2008» 932.452,06

4. «Δαπάνες επισκευής (.....) 2009» 626.896,52

Τα τιμολόγια αυτά καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της και συμπεριέλαβε τα έσοδα αυτά στα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

Επειδή με την πραγματοποίηση των ως άνω ενεργειών αυτοαναιρείται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα υπό κρίση ποσά δεν έφεραν τον χαρακτήρα του εσόδου.

Επειδή τα υπό κρίση έσοδα ήταν βέβαια, εκκαθαρισμένα και εισπράχθηκαν εντός των διαχειριστικών περιόδων που αφορούσαν.

Επειδή η έκδοση των αντίστοιχων τιμολογίων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, έγιναν σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου έναρξης του ελέγχου και μάλιστα σε χρόνο μεταγενέστερο και από την διαπίστωση του ελέγχου ότι αυτά δεν είχαν εκδοθεί και δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία στις διαχειριστικές περιόδους που αφορούσαν, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ημερομηνίες καταχωρίσεως των εγγραφών αυτών και εκδόσεως των τιμολογίων είναι προ της ενάρξεως του ελέγχου, είναι απορριπτέος ως αναληθής και αβασίμως προβαλλόμενος.

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Β.Σ. του, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου, αναφέρονται ανά μήνα, για κάθε ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα ποσά που ζήτησε η προσφεύγουσα, ως κόστος επισκευών εντός των χρονικών ορίων της εγγύησης, από την προμηθεύτρια επιχείρηση, τα ποσά που εγκρίθηκαν και τα ποσά που καταβλήθηκαν από αυτή.

Επειδή στο Σημείωμα του άρθρου 30§5 του Π.Δ. 186/92, δεν προβλέπεται η αναγραφή του επιβλητέου προστίμου, ούτε οι διατάξεις βάσει των οποίων επιβάλλεται και επιμετρείται, ούτε τα στοιχεία αυτά έχουν αναγραφεί επί του με αριθμ. πρωτ. σχετικού Σημειώματος, ούτε από το όλο περιεχόμενό του συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε η προσφεύγουσα, ότι δηλ. δεν προέκυπτε το πλήθος των συναλλαγών με αποτέλεσμα να μη συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής ισόποσου προστίμου. Εξάλλου το Σημείωμα αυτό δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη ούτε εδράζονται επ' αυτού οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου.

Επειδή η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 5 του Π.Δ. 186/92 Επιτροπή, εφόσον ζητηθεί η κρίση της από τον επιτηδευματία, «*αποφαίνεται, με αιτιολογημένη απόφαση της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής*». Δηλαδή η αρμοδιότητα της εν λόγω Επιτροπής περιορίζεται και εξαντλείται σε κρίση επί του κύρους των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, επί τη βάση των ανεπαρειών ή ανακριβειών που αναφέρονται στο σημείωμα της φορολογικής αρχής, κατά πόσον η βαρύτητα αυτών συνεπάγεται την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης - και αυτή η απόφασή της είναι δεσμευτική για τη φορολογική αρχή - και δεν έχει την αρμοδιότητα να ακυρώσει ή να μετατρέψει τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις, ή να επιμετρήσει των συνεπεία των παραβάσεων αυτών επιβαλλόμενο πρόστιμο.

Ούτε συνιστά ακύρωση ή μεταρρύθμιση των παραβάσεων που συνεπάγονται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, κατά την άποψη της φορολογικής αρχής, η κρίση των βιβλίων ως επαρκών και ακριβών από την Επιτροπή.

Επειδή η έκδοση των αντίστοιχων τιμολογίων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, κατά παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, {σχετικές οι διατάξεις των άρθρων 29 παρ. 1 & 2, 30 παρ. 1, 102 περ. α' και 105 παρ. 2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε μεταξύ τους συνδυασμό}, δεν θεραπεύει την παράβαση της μη έκδοσης Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών και απόκρυψης συναλλαγών και εσόδων στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 & 01/01-31/12/2009.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του ν. 2523/97 «*Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:*

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οχτακοσίων ογδόντα (**880**) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.....»,

οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας:

α) επί της επιβολής ισόποσου προστίμου για τα ποσά, που εισπράχθηκαν ως κόστος επισκευών με βάση την εγγύηση καλής λειτουργίας ότι στη χειρότερη για αυτήν περίπτωση, που ήθελε επιβληθεί

πρόστιμο του Κ.Β.Σ., το ύψους αυτού ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο δεν δύναται να υπερβαίνει το δεκαπενταπλάσιο της Βάσεως Υπολογισμού 1.

β) επί της επιβολής ισόποσου προστίμου για τα ποσά, που εισπράχθηκαν από την αλλοδαπή εταιρεία ως συμμετοχή στη δαπάνη διαφημίσεως ότι είτε πρέπει να καταλογισθεί μόνο μια γενική παράβαση με βάση την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων είτε πρέπει να καταλογισθεί πρόστιμο ίσο με το δεκαπενταπλάσιο της Βάσεως Υπολογισμού 1, διότι δεν προκύπτει η ανά μήνα ή ανά συγκεκριμένη περίοδο διαφημιστική δαπάνη, παρά μόνο καταγράφεται ένα συνολικό ποσό ανά χρήση είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι:

«1. Μέχρι την τριακοστή (30ή) Σεπτεμβρίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.»

Επειδή από τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 6 του άρθρου 5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

« 6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1).

Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

ζ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από 5.000.000 δραχμές (14.673 ΕΥΡΩ), σε τρία (3).»

Επειδή η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 υπέβαλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση πελατών, και το ποσό της ανακρίβειας υπερβαίνει το ποσό των 14.673 €, ορθά και νόμιμα επιβλήθηκε το πρόστιμο των 2.640,00 €.

Γ. ΕΠΙ ΤΟΥ Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή από την παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 2238/1994 ,όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζεται ότι: «3.Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου. 4.Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα ή, προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης. Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι της παραγράφου αυτής που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:

«1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 15, το τέλος ορίζεται εις "2%" της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1.α. του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι:
«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:".

1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου συναπτόμενη, είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν αποδείξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοιδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.»

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει ως πελάτη την επιχείρηση του ομίλου στην οποία κατά τις κρινόμενες χρήσεις πωλεί εμπορεύματα, χωρίς όμως να εισπράττει την αξία των εμπορευμάτων αυτών, πράξη η οποία συνιστά παροχή πίστωσης, η οποία όμως χρονικά υπερβαίνει τα συνήθη συναλλακτικά και εμπορικά ήθη και ότι η προσφεύγουσα δεν διαθέτει ικανοποιητικά ίδια κεφάλαια και προσφύγει σε τραπεζικό δανεισμό καταβάλλοντας σημαντικούς τόκους.

Επειδή για την πίστωση αυτή που μεσοσταθμικά ανήλθε σε €, € και €, κατά τη διάρκεια των διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα, ο έλεγχος υπολόγισε τεκμαρτούς τόκους δανείου, €, € και € για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα, κατά τα οριζόμενα από το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 2238/94, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα έχουν υπολογιστεί τέλη χαρτοσήμου για τόκους που δεν υφίσταται νόμιμη περίπτωση, είναι απορριπτέος, ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

1. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007).

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου	
Μείον μεταφερόμενα έξοδα κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 του Ν.2238/94	
Πλέον μεταφερόμενα έσοδα κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 του Ν.2238/94	
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	
Μείον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα απόφαση να διαγραφούν	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	

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

Διαφορά φόρου	ως η υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		

2. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης, για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008).

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου	
Μείον μεταφερόμενα έξοδα κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 του Ν.2238/94	
Πλέον μεταφερόμενα έσοδα κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 του Ν.2238/94	
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	
Μείον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα απόφαση να διαγραφούν	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	

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

Διαφορά φόρου	ως η υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,	532.732,01
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		639.278,41
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		1.172.010,42

3. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης, για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009).

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου	
Πλέον μεταφερόμενα έσοδα κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 του Ν.2238/94	
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	
Μείον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα απόφαση να διαγραφούν	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	

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

Διαφορά φόρου	ως η υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (114%)		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		

4. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., της Προϊσταμένης , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 1.315.591,36 € .

5. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., της Προϊσταμένης , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 1.185.918,29 € .

6. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., της Προϊσταμένης , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 1.226.896,52 € .

7. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007.

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	

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

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

Τέλη χαρτοσήμου, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

8. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	

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

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

Τέλη χαρτοσήμου, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

9. της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009,

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει δήλωσης	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο βάσει της παρούσας απόφασης	

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

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

Τέλη χαρτοσήμου, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ, ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών	

χαρτοσήμου	
Προσαύξηση εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (λόγω μη υποβολής δήλωσης), ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).