



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 28.11.16

Αριθμός απόφασης: 6056

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30.6.17** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '....., ΑΦΜ, με έδρα στο ΜΑΡΟΥΣΙ, οδός&, ΜΑΡΟΥΣΙ, ΤΚ 15126, κατά της με αριθμό/30.5.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και την από 30.5.17 έκθεση ελέγχου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30.6.17** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της '....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ./30.5.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 883.787,36 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 441.893,68 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 30.5.17 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα και προέκυψαν λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 3.269.358,00 €, ως κατωτέρω:

- Bonus προσωπικού: Στο φορολογικό έτος 2014 εκπέσθηκε ποσό 432.711,00 €, το οποίο αφορά bonus προσωπικού έτους 2013 που καταβλήθηκε στο προσωπικό τον Μάρτιο του 2014.
- Ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών: Στο φορολογικό έτος 2014 επιβαρύνθηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής από τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που ελήφθησαν στο εν λόγω έτος, για τα οποία είχε γίνει πρόβλεψη στη χρήση 2013 (λογαριασμός #56 'Έξοδα χρήσης δεδουλευμένα') συνολικής αξίας 102.945,10 €.
- Claw-back & rebate: Στο φορολογικό έτος 2014 επιβαρύνθηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής από ποσά για Claw-back & rebate αξίας 284.632,70 €, οπότε η προσφεύγουσα έλαβε από το Υπουργείο Υγείας έγγραφα των υποχρεωτικών εκπτώσεων φαρμακευτικών εταιρειών για φαρμακευτικές δαπάνες φορολογικού έτους 2013 (β' εξαμήνου).
- Αποζημίωση από προμηθεύτριες συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου για καταστροφή αποθεμάτων: Στο φορολογικό έτος 2014 επιβαρύνθηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής από πιστωτικά τιμολόγια για καταστροφή αποθεμάτων που έλαβε η προσφεύγουσα από τις προμηθεύτριες συνδεδεμένες εταιρείες κατά το φορολογικό έτος 2013 (ληγμένων/κοντόληκτων, ελαττωματικών, ακατάλληλων κλπ.) για τα οποία είχε γίνει πρόβλεψη στη χρήση 2013 συνολικής αξίας 2.269.436,01 €.
- Επιστροφές προϊόντων ως ακατάλληλων, ελαττωματικών κλπ.: Στο φορολογικό έτος 2014 επιβαρύνθηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής από επιστροφές προϊόντων από τους πελάτες της εταιρείας ως ακατάλληλα, ελαττωματικά, ληγμένα κλπ. για τα οποία είχε γίνει πρόβλεψη στη χρήση 2013 (λογαριασμός #56 'Πρόβλεψη επιστροφών πωλήσεων') συνολικής αξίας 179.633,19 €. Επιπροσθέτως, στο φορολογικό έτος 2014 προέκυψε διαφορά παρακρατηθέντος φόρου ύψους 33.754,28 €, καθώς προσκομίστηκαν βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου ύψους 1.324.504,41 €, ενώ στον κωδικό 009 'Φόρος που παρακρατήθηκε' έχει καταχωριστεί ποσό 1.358.258,69 €.

Με βάση τα ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2014 προέκυψε διαφορά φόρου συνολικού ύψους 883.787,36 € επί του οποίου υπολογίστηκε πρόστιμο 50% του άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 441.893,68 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επικαλούμενη εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου, πλημμελή εφαρμογή αυτού και ανεπαρκής αιτιολογία του ελέγχου για τις περιπτώσεις των ποσών του bonus προσωπικού, των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, των επιστροφών πωλήσεων, της αποζημίωσης για καταστροφή αποθεμάτων και του claw-back & rebate. Ειδικότερα:

1. Το ποσό του bonus προσωπικού αφορά το έτος 2013, αλλά καταβλήθηκε στο προσωπικό και κατέστη βέβαιο, εκκαθαρισμένο και απαιτητό στο φορολογικό έτος 2014. Σε κάθε περίπτωση υφίσταται διπλή φορολόγηση, δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το εν λόγω ποσό στο

φορολογικό έτος 2014, αλλά η προσφεύγουσα ενώ είχε επιβαρύνει λογιστικά τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης 2013 με το ανωτέρω ποσό, προέβη σε θετική αναμόρφωση αφαιρώντας το από τις λογιστικές ζημιές κατά τη χρήση 2013.

2. Το ποσό των ληφθέντων τιμολόγιων παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 102.945,10 € αφορά υπηρεσίες παρασχεθείσες στην προσφεύγουσα κατά το έτος 2013, αλλά τα τιμολόγια ελήφθησαν και το ποσό κατέστη βέβαιο, εκκαθαρισμένο και απαιτητό στο φορολογικό έτος 2014. Σε κάθε περίπτωση υφίσταται διπλή φορολόγηση.

3. Το ποσό του claw-back & rebate αφορά υποχρεωτικές εκπτώσεις β' εξαμήνου έτους 2013 των φαρμακευτικών εταιρειών προς τον ΕΟΠΥΥ, αλλά η προσφεύγουσα έλαβε από το Υπουργείο Υγείας τα σχετικά έγγραφα εκπτώσεων και το εν λόγω ποσό κατέστη εκκαθαρισμένο και απαιτητό στο φορολογικό έτος 2014. Σε κάθε περίπτωση υφίσταται διπλή φορολόγηση.

4. Το ποσό της αποζημίωσης από προμηθεύτριες συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου για καταστροφή αποθεμάτων συνολικής αξίας 2.269.436,01 € αφορά καταστροφή αποθεμάτων που έλαβε χώρα στο έτος 2013 αλλά τα πιστωτικά τιμολόγια ελήφθησαν από την προσφεύγουσα και το ποσό κατέστη βέβαιο και εκκαθαρισμένο στο φορολογικό έτος 2014. Σε κάθε περίπτωση υφίσταται διπλή φορολόγηση.

5. Το ποσό των επιστροφών προϊόντων ως ακατάλληλων, ελαττωματικών κλπ συνολικής αξίας 179.633,19 € αφορά πωλήσεις της προσφεύγουσας έτους 2013, αλλά η επιστροφή και η έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα έλαβε χώρα στο φορολογικό έτος 2014, και το ποσό των επιστροφών κατέστη βέβαιο, εκκαθαρισμένο και απαιτητό στο φορολογικό έτος 2014. Σε κάθε περίπτωση υφίσταται διπλή φορολόγηση.

6. Εσφαλμένα επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58 ν. 4174/2013 για υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 καθώς τα υπό κρίση ποσά διαφορών αφορούν ύλη που υπήχθη ήδη σε φόρο εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2013. Σε κάθε περίπτωση παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϋσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 του ν. 4172/2013 *«Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 4 του ν. 4172/2013: *«Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 4172/2013: *«Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν. 4172/2013: *«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου. 2. 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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: *«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, με την ΠΟΛ. 1223/2015: «4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. ... Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανεισπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. ... Τα ως άνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες στο Ελληνικό Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται πλέον ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος ο χρόνος είσπραξης του, όπως οριζόταν με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 'Εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του ΚΦΕ ν. 4172': «....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αυθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 12 του άρθρου 4 της υποπαραγράφου Ε1' της παραγράφου Ε' του ν. 4093/2012: «Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται: α) Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργεια τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα. δ) Του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 'Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος', όπως ήταν σε ισχύ στη χρήση 2013: «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, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται: αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000.» εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικού τίτλους».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. πρωτ. Δ12Α 1170320 ΕΞ 2014/30.12.14 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων: «.....4. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμο τους ή όχι.»

Επειδή, το άρθρο 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4337/2015, ορίζει ότι : «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί

της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 30.5.17 έκθεση ελέγχου εισοδήματος, από το διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα προέκυψαν λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 3.269.358,00 €, ως κατωτέρω:

- **Bonus προσωπικού:** Στο φορολογικό έτος 2014 εξέπεσε ποσό 432.711,00 €, το οποίο αφορά bonus προσωπικού έτους 2013 που καταβλήθηκε στο προσωπικό τον Μάρτιο του 2014. Η προσφεύγουσα επιβάρυνε λογιστικά τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης 2013 με το εν λόγω ποσό (λογαριασμός #68), αλλά προέβη σε θετική φορολογική αναμόρφωση αφαιρώντας το από τις λογιστικές ζημιές κατά τη χρήση 2013, και εν συνεχεία αναμόρφωσε αρνητικά το ανωτέρω ποσό με την καταβολή του στο φορολογικό έτος 2014.
- **Ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών:** Στο φορολογικό έτος 2014, ελήφθησαν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 102.945,10 € που καταχωρίστηκαν την περίοδο 17.1.14-28.2.14, για τα οποία είχε γίνει πρόβλεψη στη χρήση 2013 (λογαριασμός #56 'Εξοδα χρήσης δεδουλευμένα'). Η προσφεύγουσα επιβάρυνε λογιστικά τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης 2013 με το εν λόγω ποσό, αλλά προέβη στη θετική αναμόρφωση αφαιρώντας το από τις λογιστικές ζημιές κατά τη χρήση 2013, και εν συνεχεία αναμόρφωσε αρνητικά το ανωτέρω ποσό με την έκδοση των σχετικών τιμολογίων προς την προσφεύγουσα στο φορολογικό έτος 2014.
- **Claw-back & rebate:** Στις 18.3.14 η προσφεύγουσα έλαβε από το Υπουργείο Υγείας έγγραφα υποχρεωτικών εκπτώσεων φαρμακευτικών εταιρειών Claw-back & rebate αξίας 284.632,70 € για φαρμακευτικές δαπάνες φορολογικού έτους 2013 (β' εξαμήνου). Η προσφεύγουσα επιβάρυνε λογιστικά τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης 2013 με το εν λόγω ποσό, αλλά προέβη στη θετική αναμόρφωση αφαιρώντας το από τις λογιστικές ζημιές κατά τη χρήση 2013, και εν συνεχεία αναμόρφωσε αρνητικά το ανωτέρω ποσό στο φορολογικό έτος 2014, οπότε και ελήφθησαν από την προσφεύγουσα τα ανωτέρω έγγραφα εκπτώσεων.
- **Αποζημίωση από προμηθεύτριες συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου για καταστροφή αποθεμάτων:** Στο φορολογικό έτος 2014 η προσφεύγουσα έλαβε από τις προμηθεύτριες συνδεδεμένες εταιρείες πιστωτικά τιμολόγια ως αποζημίωση για καταστροφή αποθεμάτων κατά το φορολογικό έτος 2013 (ληγμένων/κοντόληκτων, ελαττωματικών, ακατάλληλων κλπ.) συνολικής αξίας 2.269.436,01 €, τα οποία εκδόθηκαν από τις προμηθεύτριες εταιρείες την περίοδο 9.7.14-31.12.14, και για τα οποία είχε γίνει πρόβλεψη στη χρήση 2013. Η προσφεύγουσα επιβάρυνε λογιστικά τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης 2013 με το εν λόγω ποσό, αλλά προέβη στη θετική αναμόρφωση αφαιρώντας το από τις λογιστικές ζημιές κατά τη χρήση 2013, και εν συνεχεία αναμόρφωσε αρνητικά το ανωτέρω ποσό στο φορολογικό έτος 2014, οπότε και ελήφθησαν από την προσφεύγουσα τα πιστωτικά τιμολόγια.
- **Επιστροφές πωληθέντων προϊόντων ως ακατάλληλων, ελαττωματικών κλπ.:** Στο φορολογικό έτος 2014 επεστράφησαν προϊόντα από τους πελάτες της εταιρείας ως ακατάλληλα,

ελαττωματικά, ληγμένα κλπ. συνολικής αξίας 179.633,19 €, για τα οποία εκδόθηκαν πιστωτικά τιμολόγια την περίοδο 8.1.14-30.5.14, και για τα οποία είχε γίνει πρόβλεψη στη χρήση 2013 (λογαριασμός #56 'Πρόβλεψη επιστροφών πωλήσεων'). Η προσφεύγουσα επιβάρυνε λογιστικά τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης 2013 με το εν λόγω ποσό, αλλά προέβη στη θετική αναμόρφωση αφαιρώντας το από τις λογιστικές ζημιές κατά τη χρήση 2013, και εν συνεχεία αναμόρφωσε αρνητικά το ανωτέρω ποσό στο φορολογικό έτος 2014, οπότε και πραγματοποιήθηκε η επιστροφή των προϊόντων και εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα τα πιστωτικά τιμολόγια.

Επιπροσθέτως, στο φορολογικό έτος 2014 προέκυψε διαφορά παρακρατηθέντος φόρου ύψους 33.754,28 €, καθώς προσκομίστηκαν βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου ύψους 1.324.504,41 €, ενώ στον κωδικό 009 'Φόρος που παρακρατήθηκε' έχει καταχωριστεί ποσό 1.358.258,69 €.

Με βάση τα ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2014 προέκυψε διαφορά φόρου συνολικού ύψους 883.787,36 € επί του οποίου υπολογίστηκε πρόστιμο 50% του άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 441.893,68 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, και οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες, βέβαιες και εκκαθαρισμένες, προϋποθέσεις που πρέπει να ισχύουν σωρευτικά, και ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμο των δαπανών ή όχι.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η έκπτωση των δαπανών επιτρέπεται, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4, του άρθρου 46) εφόσον, μεταξύ άλλων, εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ, η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων όσον αφορά το κλείσιμο του ισολογισμού γίνεται μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι, εν προκειμένω, μέχρι τις 30.5.14.

Επειδή, συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην περίπτωση, που οι δαπάνες πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση έως την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εγγράφονται στα διπλογραφικά βιβλία της περιόδου που αφορούν και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου αλλά και σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή, το ποσό που καταβλήθηκε ως bonus στο προσωπικό αφορά σε δραστηριότητα (απασχόληση προσωπικού) που έλαβε χώρα στη χρήση 2013. Το εν λόγω ποσό καταβλήθηκε στο προσωπικό το Μάρτιο του 2014 βάσει δικαιολογητικών του ιδίου μήνα και οι ασφαλιστικές εισφορές καταβλήθηκαν εντός του Απριλίου 2014, ήτοι πριν από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στις 30.5.2014. Συνεπώς, η εν λόγω δαπάνη αφορά στη χρήση 2013 και επομένως δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισής της στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, το ποσό των ληφθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 102.945,10 €, αφορά σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2013, από τα έσοδα της οποίας έπρεπε να εκπέσει η δαπάνη, με δεδομένο ότι τα οικεία φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από την 17.1.2014 έως την 28.2.2014, πριν από την 30.5.2014 η οποία είναι η

ημερομηνία λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εντός της οποίας μπορούσαν να καταχωρηθούν στα τηρούμενα βιβλία, της χρήσης 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' παρ. 12 του άρθρου 4 της υποπαραγράφου Ε1' της παραγράφου Ε' του ν. 4093/2012.

Επειδή, το ποσό των αυτόματων επιστροφών και υποχρεωτικών εκπτώσεων των φαρμακευτικών εταιρειών, Claw-back & rebate, συνολικής αξίας 284.632,70 €, δεν καταχωρίστηκε στα τηρούμενα βιβλία της υπό κρίση περιόδου δεν επιτρέπεται η έκπτωσή του από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 22 του νόμου 4172/2013.

Επειδή, το ποσό της αποζημίωσης από προμηθεύτριες συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου για καταστροφή αποθεμάτων συνολικής αξίας 2.269.436,01 €, αφορά σε καταστροφή αποθεμάτων που σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου αλλά και την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή έλαβε χώρα στη χρήση 2013. Συνάγεται, λοιπόν, ότι η καταστροφή των αποθεμάτων αποτελεί γεγονός της χρήσης 2013 και επηρεάζει αρνητικά το αποτέλεσμα της συγκεκριμένης χρήσης. **Σε κάθε περίπτωση δε αποτελεί δαπάνη βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη κατά τη χρήση 2013 καθόσον η καταστροφή των αποθεμάτων είναι ένα φυσικό γεγονός το οποίο οριστικοποιείται στο χρόνο που συμβαίνει.** Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα έλαβε, από επιχειρήσεις του ιδίου Ομίλου, πιστωτικά τιμολόγια για τα εν λόγω αποθέματα στη χρήση 2014 δεν επηρεάζει το γεγονός της φυσικής καταστροφής τους με αποτέλεσμα να μην δύναται να αποτελέσει δαπάνη της επόμενης χρήσης από τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η καταστροφή των αποθεμάτων.

Επειδή, το ποσό των επιστροφών πωληθέντων προϊόντων από τους πελάτες της εταιρείας ως ακατάλληλα, ελαττωματικά, ληγμένα κλπ. συνολικής αξίας 179.633,19 €, συνδέεται με πωλήσεις τη χρήσης 2013, αλλά η εν λόγω δαπάνη κατέστη εκκαθαρισμένη με την έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων την περίοδο 8.1.2014-30.5.2014, ήτοι πριν από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στις 30.5.2014. Συνεπώς, η εν λόγω δαπάνη έπρεπε να καταχωριστεί στα βιβλία στη χρήση 2013, στην οποία και έπρεπε να εκπεστεί. Ως εκ τούτου, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης της δαπάνης του εν λόγω ποσού επιστροφών πωληθέντων προϊόντων στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 η προσφεύγουσα εξέπεσε φόρο που παρακρατήθηκε ύψους 1.358.258,69 € αντί του ορθού 1.324.504,41 €, ποσό που προσδιορίστηκε με βάση τις σχετικές βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου που προσκομίστηκαν.

Επειδή, ορθά η ελεγκτική υπηρεσία επέβαλλε τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του νόμου 4174/13, καθώς σύμφωνα με τις υπό κρίση διαπιστώσεις της υποβλήθηκε ανακριβής δήλωση φορολογίας εισοδήματος με το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (621.425,84 €) να υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου (1.471.458,92 € πλέον εσφαλμένα παρακρατηθείς φόρος βάσει δήλωσης 33.754,28 € = 1.437.404,64 €) και το ποσό της διαφοράς (1.471.458,92 μείον 621.425,84 πλέον εσφαλμένα παρακρατηθείς φόρος βάσει δήλωσης 33.754,28 € = **883.787,36 €**) υπερβαίνει σε ποσοστό το

50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση ($621.425,84 \times 50\% = 310.712,90$ €).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **30.6.17** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της '....., ΑΦΜ

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

Φορολογική Περίοδος 1.1.2014-31.12.2014

Διαφορά φόρου	883.787,36 €
Πρόστιμο του αρ. 58 ν. 4174/2013	441.893,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.325.681,04 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.