



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1199**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στην, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης & κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	Εισόδημα	2016	211.050,17€
2	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016	75.381,93€
3	Παρακρατούμενος φόρος στα εισοδήματα από μερίσματα	2016	46.589,02€
4	Κ.Ν.Τ.Χ.	2016	10.972,08€
5	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	2016	900,00€

του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα, Κ.Ν.Τ.Χ. και ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 140.700,11€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 70.350,06€.

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία μείωση πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 75.381,93€.

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος προμερισμάτων, ποσού 31.059,35€, πλέον προστίμου του άρθρου 59 του ΚΦΔ, ποσού 15.529,67€, καθότι δεν υποβλήθηκε δήλωση καταβολής φόρου 10% για μερίσματα, συνολικού ποσού 310.593,53€.

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία χαρτόσημο, ποσού 6.095,60€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου, ποσού 1.219,12€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 3.047,80€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου, ποσού 609,56€.

Με την με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, συνολικού ποσού 900,00€, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ως είχε υποχρέωση, για τους μήνες 1^ο, 3^ο, 4^ο, 5^ο, 7^ο, 8^ο, 9^ο, 10^ο και 12^ο του φορολογικού έτους 2016.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ, ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ». Ο προσφεύγων για την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας τηρεί

υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας - διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος, για το φορολογικό έτος 2016, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν έχει τελεστεί το αδίκημα της φοροδιαφυγής και της νομιμοποίησης εσόδων, βάσει των άρθρων 2, 3 περ. ιη' και 45 του ν.3691/2008 (ΦΕΚ Α' 166) καθώς και η ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Οι λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο είναι αποτέλεσμα εσφαλμένης ερμηνείας της φορολογικής νομοθεσίας, δεδομένου ότι οι πωλήσεις που διενεργήθηκαν σε τιμές κάτω του κόστους δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο, με συνέπεια να αποτελέσουν τη βάση για την επιβολή των προσβαλλόμενων πράξεων

2) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας και αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των απόοικείων εκθέσεων ελέγχου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...

...

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 τις διατάξεις του άρθρου 38 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ'εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος άρθρου και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2-6-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των

δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

[...]

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

[...]

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

[...]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...]. 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.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης

της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και κατόπιν:

- 1) του με αριθ. πρωτ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)
 - 2) των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα, Κ.Ν.Τ.Χ. και ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016,
 - 3) του με αριθ. πρωτ.απαντητικού υπομνήματος της προσφεύγουσας εταιρείας επί του ανωτέρω Σ.Δ.Ε.
- προέκυψαν οι διαπιστώσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όπως αυτές παρατίθενται στις ανωτέρω οικείες εκθέσεις ελέγχου.

- **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο με το με αριθ.απαντητικό υπόμνημα, που υπέβαλε ενώπιον του ελέγχου, όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές είναι αποτέλεσμα εσφαλμένης ερμηνείας της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των ως άνω αναφερομένων άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, οι κάτωθι δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, διότι τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία/παραστατικά δεν τέθηκαν ούτε στην διάθεση του ελέγχου, αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ήτοι:

1) ΛΟΓ. ΕΞΟΔΑ ΙΔΙΟΚΤΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ 4.483,46 €

Δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων για τα οποία έγινε η δαπάνη. Επίσης, δεν προσκομίσθηκαν σχετικές συμβάσεις με εταιρείες leasing.

2) ΛΟΓ. ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ 8.723,85 €

Δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα άτομα που μετείχαν στα ταξίδια, οι προορισμοί, οι λόγοι για τους οποίους έγιναν, προκειμένου να αποδειχθεί ότι η δαπάνη έγινε για σκοπούς της επιχείρησης και όχι για λόγους αναψυχής.

3) ΛΟΓ. ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ 12.718,55 €

Δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα άτομα που μετείχαν στα ταξίδια, οι προορισμοί, οι λόγοι για τους οποίους έγιναν, προκειμένου να αποδειχθεί ότι η δαπάνη έγινε για σκοπούς της επιχείρησης και όχι για λόγους αναψυχής.

4) ΛΟΓ. ΕΞΟΔΑ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ 22.257,57 €

Δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, ήτοι παραστατικά μίσθωσης εκθεσιακού χώρου, παραστατικά διακίνησης δειγμάτων εμπορευμάτων, αν διενεργήθηκαν πωλήσεις από τους εκθεσιακούς χώρους κ.λπ. προκειμένου να αποδειχθεί η δαπάνη.

5) ΛΟΓ. ΔΩΡΕΕΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ 11.870,00 €

Δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά, καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό, ποιοι είναι οι αποδέκτες των δωρεών-επιχορηγήσεων και αν έγιναν αποδεκτές οι δωρεές από αυτούς, το αντικείμενο και ο σκοπός, συμφωνητικά-συμβάσεις με συμβαλλόμενους, κ.λπ. προκειμένου να αποδειχθεί η δαπάνη.

6) ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ 1.001,66 €

Δεν προσκομίσθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά προκειμένου να διαπιστωθεί το είδος της δαπάνης και αν οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης. **Επειδή**, οι εν λόγω δαπάνες κρίθηκαν ως μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, διότι δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα αντίστοιχα παραστατικά – πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία των δαπανών αυτών και όχι λόγω ελέγχου ως προς την σκοπιμότητά τους.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΕ ΤΙΜΕΣ ΚΑΤΩ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ – ΥΠΟΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ

Επειδή, από τον έλεγχο των τιμολογίων πωλήσεων της προσφεύγουσας στο εξωτερικό (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις), τα οποία τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι στις περισσότερες περιπτώσεις και ειδικότερα σε ορισμένες επιλεκτικά επιχειρήσεις οι πωλήσεις βιβλίων, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016, διενεργήθηκαν συστηματικά σε τιμές σημαντικά χαμηλότερες του κόστους αγοράς. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβαινε κατά σύστημα σε υποτιμολογήσεις των εμπορευμάτων της, τα οποία είτε τα εξήγαγε σε τρίτες χώρες (Ρωσία, Κολομβία, Τουρκία και Αίγυπτο), είτε τα παρέδιδε ενδοκοινοτικά στην Κύπρο, υποβαλλόμενη έτσι σε δαπάνη ίση με την ζημία που κατά περίπτωση προέκυπτε η οποία δεν συνάδει με τις συνήθεις εμπορικές πρακτικές, ενώ από πουθενά δεν προέκυψε ότι επιφέρει έστω και μακροπρόθεσμα όφελος για την επιχείρηση, αλλά γινόταν με μοναδικό σκοπό η προσφεύγουσα να παρουσιάζει μικρότερα ακαθάριστα έσοδα και μικρότερα καθαρά κέρδη και κατά συνέπεια μικρότερες εκροές και μικρότερο φόρο εκροών. Όλες οι ανωτέρω υποτιμολογηθείσες πωλήσεις αφορούν εμπορεύματα (βιβλία) τα οποία έχουν αγορασθεί σε υψηλότερες τιμές από την επιχείρηση με επωνυμία με έδρα

Επειδή, ο έλεγχος, κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου των τιμών των προαναφερθέντων αγαθών σε σύγκριση με τις τιμές αγοράς τους διαπίστωσε αποκλίσεις.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας που είχε στην διάθεσή του, την τιμή αγοράς καθώς και την τιμή που αναγράφεται στην απογραφή έναρξης ή λήξης, προέβη σε προσδιορισμό της αξίας των πωληθέντων αγαθών με βάση την τιμή κτήσης αυτών, ως εξής:

ΕΞΑΓΩΓΕΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
.....	1.059,00	2.012,10	953,10
.....	3.985,00	7.890,30	3.905,30
.....	10.955,00	28.044,80	17.089,80
.....	13.087,63	29.054,53	15.966,90
.....	11.155,60	25.211,65	14.056,05
.....	2.225,00	2.736,75	1.668,75
.....	18.427,00	46.804,50	28.377,50
.....	4.337,00	7.806,60	3.469,60
.....	7.289,75	11.663,60	4.373,85
.....	6.750,00	9.125,50	2.362,50
.....	13.450,00	24.210,00	10.760,00
.....	102.786,00	190.432,70	87.646,70
.....	7.158,00	8.467,90	1.309,90
.....	3.500,00	4.025,00	525,00
.....	7.360,00	8.464,00	1.104,00
.....	5.428,50	13.462,68	8.034,18
.....	10.931,35	27.328,37	16.397,02
.....	20.059,80	49.146,51	29.086,71
.....	20.610,01	46.372,52	25.762,51
.....	7.043,20	12.536,90	5.493,70
.....	2.550,00	4.284,00	1.734,00
.....	10.525,00	29.470,00	18.945,00
.....	12.500,00	32.875,00	20.375,00
.....	1.575,00	1.716,75	141,75
.....	10.250,00	26.137,50	15.887,50
.....	6.825,00	12.558,00	5.733,00
.....	15.125,00	33.728,75	18.603,75
.....	4.110,00	4.356,60	246,60
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ (Α)				360.009,67€

ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΚΔΟΘΕΝΤΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
.....	3.080,00	3.788,00	708,00
.....	8.902,55	10.949,40	2.046,85
.....	22.332,75	27.915,93	5.379,48
.....	3.456,76	4.250,00	793,24
.....	1.152,02	1.359,32	207,30
.....	970,20	1.173,70	203,70
.....	265.871,24	320.640,71	54.769,47
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ (Β)		-	-	64.108,04€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ (Α+Β)				424.117,71€

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω διαφορές αντιστοιχούν κατ' ελάχιστο στην διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης των εν λόγω αγαθών κρίνοντας αυτές ως διαφορά κάτω του κόστους πωλήσεων, που δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπιπτόμενες δαπάνες, καθότι πραγματοποιήθηκαν με σκοπό η προσφεύγουσα εταιρεία να παρουσιάζει μικρότερα ακαθάριστα έσοδα και ακολούθως μικρότερο καθαρό κέρδος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αιτιολογήσει τις λογιστικές διαφορές, ποσού 424.117,71€, που της καταλόγισε ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, λόγω πώλησης ξενόγλωσσων βιβλίων στο εξωτερικό σε τιμές χαμηλότερες του κόστους προσκόμισε την από 11/12/2014 Σύμβαση Συνεργασίας με την εταιρεία, που εδρεύει Στην ανωτέρω σύμβαση συμφωνήθηκε ότι:

«1. Μεταξύ των εδώ συμβαλλομένων υφίσταται εμπορική συνεργασία και ειδικότερα η δεύτερη προωθεί, διανέμει και εμπορεύεται τα είδη της πρώτης και συγκεκριμένα βιβλία, περιοδικά, τεστ και το λοιπό εκπαιδευτικό υλικό σχετιζόμενο με τις ξένες γλώσσες και την πληροφορική.

2. Η δεύτερη συμβαλλόμενη έχει ήδη προτείνει και προβάλλει στην πρώτη συμβαλλόμενη τη σκέψη και πρόθεση της να προωθήσει και εμπορευθεί τα εμπορεύματα της πρώτης, σε χώρες του εξωτερικού με ιδιαιτερότητες αλλά και τεράστιο επενδυτικό ενδιαφέρον, σε περίπτωση ευόδωσης της συνεργασίας. Ειδικότερα, η δεύτερη συμβαλλόμενη έχει εκθέσει και αναλύσει στην πρώτη συμβαλλόμενη πως αποτελεί ευκαιρία η επέκταση σε μεγάλες και αναπτυσσόμενες ραγδαίως αγορές του εξωτερικού και ενδεικτικώς Ρωσία, Αίγυπτο, Τουρκία, Μεξικό κλπ, όπου λόγω μεγάλου πληθυσμού και των συνθηκών που αναπτύσσονται, αναμένεται ραγδαία ζήτηση και ανάπτυξη στην εκμάθηση ξένων γλωσσών και την εμπορία οικείου εκπαιδευτικού υλικού. Όπως έχει ήδη εκθέσει και αναλύσει η δεύτερη συμβαλλόμενη, λόγω της εμπειρίας της στο χώρο και της προηγούμενης δραστηριοποίησης σε αυτές τις χώρες για λογαριασμό πελατών μας, όπως πχ η, έχουμε αναπτύξει ένα δίκτυο συνεργατών και γνωριμιών, τόσο σε επίπεδο ιδιωτών όσο και φορέων κρατικών δομών, ώστε να διατηρούμε την πεποίθηση πως με τη στήριξη της πρώτης συμβαλλόμενης και με τις κοινές προσπάθειες, μπορούμε να εδραιώσουμε τα είδη στις ενδιαφέρουσες αυτές αγορές.

3. Η πρώτη συμβαλλόμενη έχει εκτιμήσει διάφορες παραμέτρους, όπως τη μέχρι τώρα καλή συνεργασία με την δεύτερη συμβαλλόμενη, την εμπειρία που έχει σε πωλήσεις στις χώρες αυτές από προηγούμενες συνεργασίες, τη μεγάλη πράγματι, πρόκληση των αγορών αυτών, λόγω του τεράστιου πληθυσμού και της ανάγκης επιμόρφωσης των κατοίκων τους ώστε να καταστούν ανταγωνιστεί και αναγνωρίζει πως τυχόν καθιέρωση της θα ισοδυναμούσε με τεράστιο όγκο πωλήσεων και ραγδαία ανάπτυξη.

4. Φυσικά, λόγω των εκάστοτε ιδιαιτεροτήτων των ως άνω χωρών, της κοινωνικής οικονομικής και πολιτικής αστάθειας, του χαμηλού δείκτη οικονομικών μεγεθών των' ανά πάσα στιγμή επαπειλούμενων αναταραχών αλλά και κυβερνητικών επεμβάσεων περιορισμών και ρυθμίσεων της δημόσιας και ιδιωτικής ζωής, τα μέρη αναγνωρίζουν πως το εγχείρημα έχει σημαντικό ρίσκο αλλά σε κάθε περίπτωση αποτελεί σπουδαία προοπτική, ικανή να αυξήσει ραγδαία τα μεγέθη, την αναγνωσιμότητα και τους τζίρους των δυο μερών.

4. Ενόψει τούτων τα μέρη λαμβάνοντας υπόψη την πρόκληση των ως άνω αγορών σε συνάρτηση και με το πολύπλευρο ρίσκο βεβαίως, συναποφασίζουν ένα πλαίσιο επένδυσης και συνεργασίας στον τομέα αυτόν ως ακολούθως:

5. Η δεύτερη συμβαλλόμενη αναλαμβάνει να καταβάλει κάθε δυνατή προσπάθεια για την καθιέρωση και ανάπτυξη των ειδών και υπηρεσιών της πρώτης συμβαλλόμενης αρχικά στις Χώρες της Τουρκίας, του Μεξικό, της Αιγύπτου και της Ρωσίας με απώτερο πλάνο τις αγορές της Κίνας, του Βιετνάμ κα, της Ινδίας. Στα πλαίσια αυτά θα διαθέσει χρόνο και στελέχη για την προβολή και καθιέρωση των συμβατικών ειδών στις ως άνω χώρες, εκμεταλλευόμενη την προηγούμενη εμπειρία της και τις προηγούμενες γνωριμίες της. Η πρώτη συμβαλλόμενη αναγνωρίζει πως για την αποτελεσματική προβολή των ειδών στις χώρες αυτές και την κτήση μεριδίου θα απαιτηθεί στην αρχή να γίνουν σημαντικές προσφορές αλλά και διαθέσεις ειδών ακόμη και αρκετά κάτω του κόστους αγοράς από τη δεύτερη συμβαλλόμενη, δεδομένου μάλιστα πως ούτως ή άλλως οι τιμές πώλησης σε αυτές τις Χώρες όλων των ειδών αλλά και των ανταγωνιστικών αυτή τη στιγμή, είναι πολύ χαμηλότερες συγκριτικά με άλλες και δη Ευρωπαϊκές

Χώρες, λόγω και της αστάθειας αλλά και του χαμηλού Α.Ε.Π και κατά κεφαλήν εισοδήματος. Επίσης θα απαιτηθεί πιθανότατα μια σημαντική επένδυση σε διαφημιστική προβολή και επιθετικό μάρκετινγκ, αφού ήδη ο ανταγωνισμός στην ξενόγλωσση εκπαίδευση έχει καταλάβει μερίδια στις αγορές εκεί με τους ίδιους όρους και με αισθητά μειωμένες τιμές και προσφορές. Εφόσον το εγχείρημα βαίνει επιτυχώς η πρώτη συμβαλλόμενη θα αρχίσει πωλεί σε αρκετά χαμηλότερες τιμές στη δεύτερη συμβαλλόμενη προκειμένου να ανορθώσει

6. Τα μέρη συμφωνούν πως η πρώτη συμβαλλόμενη θα πωλεί στην δεύτερη συμβαλλόμενη σε τιμές λιανικής σύμφωνα με τον τοπικό ανταγωνισμό χορηγώντας έκπτωση 35%. Τα εν λόγω θα αναθεωρούνται κάθε φορά ανάλογα με τις εξελίξεις της συνεργασίας, τους οικονομικούς όρους, την πρόσθεση νέων τυχόν χωρών και υπηρεσιών/ειδών και την επιτυχία της προσπάθειας, θα συνυπογράφεται και θα αποτελεί πάντα αναπόσπαστο μέρος της παρούσης,

Προϋπόθεση των ανωτέρω αποτελεί η επίτευξη του στόχου διείσδυσης στην τοπική αγορά σε ποσοστό άνω του 5%.

Το μέγεθος της τοπικής αγοράς καθορίζεται από αυτό που ανακοινώνει ετησίως η αρμόδια αρχή κάθε χώρας ή με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο.

7. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την από 11/12/2014 Σύμβαση Συνεργασίας μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας, η προσφεύγουσα εταιρεία ανέλαβε εξ αρχής την προώθηση, διανομή και εμπορία των προϊόντων, ήτοι των ξενόγλωσσων βιβλίων εκδόσεως της κυπριακής εταιρείας, σε χώρες του εξωτερικού σε τιμές χαμηλότερες του κόστους αγοράς, με απώτερο στόχο την διείσδυση στις τοπικές αγορές των χωρών του εξωτερικού σε ποσοστό άνω του 5%. Το ανωτέρω γεγονός έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθώς οι εν λόγω πωλήσεις δημιουργούν δαπάνες για την προσφεύγουσα εταιρεία, οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Επειδή, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά η ζημία που προκύπτει από πωλήσεις εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους, είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση είναι δυνατόν να πωλούνται εμπορεύματα σε τιμές κάτω του κόστους, εφόσον συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι που το δικαιολογούν, όπως εταιρείες που βρίσκονται σε εκκαθάριση. Η εταιρεία, όμως, θα πρέπει να αποδείξει στις φορολογικές αρχές ότι η πώληση των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τιμές κάτω του κόστους δικαιολογείται για επιχειρηματικούς λόγους.

Επειδή, ο στόχος της διείσδυσης σε τοπικές αγορές χωρών του εξωτερικού και συνακόλουθα η απόκτηση ικανοποιητικού μεριδίου αγοράς αποτελεί ένα μελλοντικό και αβέβαιο γεγονός, που εξαρτάται από ποικίλους ενδογενείς-εξωγενείς παράγοντες και δεν δύναται σε καμία περίπτωση να δικαιολογήσει την πώληση-διάθεση προϊόντων σε τιμές χαμηλότερες του κόστους αγοράς.

Συνεπώς, ο έλεγχος ορθώς θεώρησε την διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησης των ξενόγλωσσων βιβλίων στο εξωτερικό (διαφορά κάτω του κόστους πωλήσεων), συνολικού ποσού **424.117,71€**, ως μη εκπιπόμενη δαπάνη.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας ανέρχονται σε συνολικό ποσό 485.172,80€, ως αυτές παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα:

ΕΞΟΔΑ ΙΔΙΟΚΤΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ	4.483,46
ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	8.723,85
ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	12.718,55
ΕΞΟΔΑ ΕΚΘΕΣΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	22.257,57
ΔΩΡΕΕΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	11.870,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.001,66
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (I)	61.055,09
ΥΠΟΤΙΜΟΛΟΓΗΣΕΙΣ ΕΞΑΓΩΓΩΝ	360.009,67
ΥΠΟΤΙΜΟΛΟΓΗΣΕΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ	64.108,04
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΤΙΜΟΛΟΓΗΣΕΩΝ (II)	424.117,71
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ (I + II)	485.172,80

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ.προσβαλλόμενη οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. 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.

...

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ...».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, που προέκυψαν συνεπεία της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και επί της οποίας εδράζεται η με αριθ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΕΛΜΕΙΨΗΣ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. ...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, οι απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, που συνιστούν την αιτιολογία των με αριθ.προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, είναι επαρκώς αιτιολογημένες καθότι περιλαμβάνουν εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η αρμόδια φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου.

Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, στο άρθρο 15 παρ.5 γ του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «*Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και Ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.*

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

Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωρινά εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχμών 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

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

Επειδή, με την Εγκ. 13/1975 του Υ.Ο διευκρινίσθηκε ότι στην περίπτωση που τα αναληφθέντα κέρδη κατά τη διάρκεια της εταιρικής χρήσης, είναι μεγαλύτερα από εκείνα που αναλογούν σε κάθε εταίρο από τα κέρδη της χρήσης αυτής, για την επιπλέον διαφορά οφείλεται τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι: «**1. Καταργείται το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28.7.1931 (ΦΕΚ 239 Α), όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν.1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α'), για τα καθαρά κέρδη των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, κερδοσκοπικών συνεταιρισμών, κοινοπραξιών, καθώς και αστικών εταιρειών και κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση. Η κατάργηση αυτή**

δεν συνεπάγεται υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου της ανάληψης ποσών από τους εταίρους, διαρκούσης της εταιρικής χρήσης, έναντι κερδών της χρήσης αυτής, της διανομής των κερδών στους εταίρους ή της πίστωσης με αυτά των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, της μεταφοράς των κερδών στους λογαριασμούς κέρδη και Ζημίες, τακτικού και έκτακτου αποθεματικού και της παραμονής των κερδών στους ανωτέρω λογαριασμούς.

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει για καθαρά κέρδη που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2005 και μετά.».

Επειδή, από τον έλεγχο του λογαριασμού γενικής λογιστικής «Λογαριασμός Διαχειριστή» διαπιστώθηκαν στην πίστωση αυτού καταθέσεις μετρητών του διαχειριστή, ποσού 609.560,50€, οι οποίες διενεργήθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό ή στο ταμείο της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για ταμειακή διευκόλυνση προς την εταιρεία.

Επειδή, η απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, που συνιστά την αιτιολογία της με αριθ.προσβαλλόμενης πράξης, είναι επαρκώς αιτιολογημένη καθότι περιλαμβάνει εμπειριστατώμενα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η αρμόδια φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ.προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 162 «Προσωρινό μέρισμα και μεταγενέστερη διανομή κερδών και προαιρετικών αποθεματικών» του ν.4548/2018 (ΦΕΚ Α' 104) «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών», η ισχύς του οποίου άρχεται από την 1-1-2019, ορίζεται ότι:

«1. Με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, η οποία λαμβάνεται εντός της χρήσης, είναι δυνατή η διανομή προσωρινών μερισμάτων με τις εξής προϋποθέσεις:

α) καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις από τις οποίες προκύπτει ότι υφίστανται τα προς τούτο αναγκαία ποσά,

β) οι παραπάνω οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας δύο (2) μήνες πριν από τη διανομή.

2. Το ποσό που θα διανεμηθεί δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των κερδών που προκύπτει με βάση την παράγραφο 2 του άρθρου 159.

3. Διανομή κερδών και προαιρετικών αποθεματικών μέσα στην τρέχουσα εταιρική χρήση είναι δυνατή και με απόφαση γενικής συνέλευσης ή του διοικητικού συμβουλίου, υποκείμενη σε δημοσιότητα.».

Οι εν λόγω διατάξεις αυτές ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο, τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 56 της οδηγίας (ΕΕ) 2017/1132, που ορίζουν τα εξής: «5. Όταν η νομοθεσία κράτους μέλους επιτρέπει την καταβολή προκαταβολών επί μερισμάτων, εφαρμόζονται τουλάχιστον οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

A) καταρτίζεται λογιστική κατάσταση, στην οποία φαίνεται ότι τα διαθέσιμα ποσά για τη διανομή επαρκούν

B) το ποσό που θα διανεμηθεί δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των κερδών που έχουν πραγματοποιηθεί μετά το τέλος της τελευταίας χρήσης, οι ετήσιοι λογαριασμοί χρήσης της οποίας έχουν κλείσει, αυξημένο κατά τα κέρδη που έχουν μεταφερθεί από την τελευταία χρήση και τις κρατήσεις από τα αποθεματικά που είναι διαθέσιμα για τον σκοπό αυτό, και μειωμένο με το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων καθώς και κατά τα ποσά που πρέπει να αποθεματοποιηθούν δυνάμει νομίμου ή καταστατικής υποχρέωσης.

....».

Επειδή αντίστοιχες διατάξεις περιλάμβανε και ο **ν.2190/1920** «Περί ανωνύμων εταιρειών», στις **παρ. 1 και 2 του άρθρου 46** που ορίζαν τα εξής: «**1.** Η διανομή προσωρινών μερισμάτων ή ποσοστών επιτρέπεται μόνον εφ' όσον είκοσι τουλάχιστον ημέρας προ αυτής δημοσιευθή δια τινός ημερησίας εφημερίδος εκ των εκδιδόμενων εν Αθήναις και ευρύτερον κυκλοφορουσών, κατά την κρίσιν του Διοικητικού Συμβουλίου και δια του Δελτίου Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως άμα τη καταρτίσει και υποβληθή εις το Υπουργείον Εμπορίου λογιστική κατάστασησ περί της εταιρικής περιουσίας.

2. Τα ούτω διανεμόμενα δεν δύνανται να υπερβώσι το ήμισυ των κατά την λογιστικήν κατάστασιν καθαρών κερδών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **159** «**Προϋποθέσεις και περιορισμός διανομής ποσών**» του **ν.4548/2018 (ΦΕΚ Α' 104)** ορίζεται ότι: «**1.** Με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του κεφαλαίου, δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας (καθαρή θέση), όπως προσδιορίζονται στο νόμο, είναι ή, ύστερα από τη διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του κεφαλαίου, προσαυξημένου με:

(α) τα αποθεματικά, των οποίων η διανομή απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό,

(β) τα λοιπά πιστωτικά κονδύλια της καθαρής θέσης, τα οποία δεν επιτρέπεται να διανεμηθούν, και

(γ) τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη. Το ποσό του κεφαλαίου που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο μειώνεται κατά το ποσό του κεφαλαίου που έχει καλυφθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί, όταν το τελευταίο δεν εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού.

2. Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη, τα οποία προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και δεν έχουν διατεθεί, και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο:

(α) κατά το ποσό των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη,

(β) κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και

(γ) κατά τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό.

3. Η έννοια της διανομής των παραγράφων 1 και 2 περιλαμβάνει ιδίως την καταβολή μερισμάτων και τόκων από μετοχές.».

Επειδή, οι διαδικασίες που πρέπει πρωτίστως να διενεργηθούν πριν την διανομή προσωρινού μερίσματος είναι οι εξής:

- Σύνταξη και δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων, από τις οποίες προκύπτει ότι υφίστανται τα προς τούτο αναγκαία ποσά. Οι καταστάσεις συντάσσονται εξωλογιστικά και καταχωρούνται στο Βιβλίο Πρακτικών Δ.Σ..

- Δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την υποβολή τους στο Γ.Ε.Μ.Η.

- Απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, εντός της τρέχουσας χρήσεως με το οποίο καθορίζεται το ύψος του προς διανομή προσωρινού μερίσματος.

- Η διανομή πραγματοποιείται μετά δύο μήνες από την ως άνω δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Μερίσματα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) για μερίσματα δέκα τοις εκατό (10%), ...».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1223/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013 και αναφέρεται στον χρόνο κτήσης του εισοδήματος μεταξύ άλλων αναφέρει και τα εξής:

«.....Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως: Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1011/2014, με την οποία καθορίστηκε ο τρόπος υποβολής, καθώς και ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα

εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4172/2013, ειδικότερα στο άρθρο 2 της απόφασης ορίζεται ότι «1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013.

2. Πέραν των ανωτέρω,.... Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1012/2014 καθορίστηκε ο χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης του φόρου που παρακρατείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 ως εξής: «Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση για την απόδοση αυτού, το αργότερο τρεις (3) ημέρες πριν το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.».

Επειδή, από τον έλεγχο του λογαριασμού γενικής λογιστικής «Λογαριασμός Διαχειριστή» διαπιστώθηκε ότι στην χρέωση αυτού έχουν καταχωρηθεί ποσά αναλήψεων, συνολικού ύψους 310.593,54€, με αιτιολογία Συγκεκριμένα, βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι ο ο οποίος είναι μέλος και διαχειριστής, που συμμετέχει στο κεφάλαιο της προσφεύγουσας εταιρείας, με ποσοστό 50%, προέβαινε σε αναλήψεις χρηματικών ποσών από αυτήν έναντι των προσδοκώμενων κερδών της χρήσης.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι οι αναλήψεις ποσών συνιστούν προμερίσματα έναντι των κερδών που πρόκειται να διανεμηθούν στο τέλος της χρήσης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι τα κέρδη της χρήσης της προσφεύγουσας εταιρείας ανέρχονταν στο ποσό των 46.223,95€, το οποίο ποσό δεν επαρκούσε για την καταβολή προμερισματος, ύψους 310.593,54€.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω η απλή αναφορά στην χρέωση του λογαριασμού γενικής λογιστικής «Λογαριασμός Διαχειριστή», περί διανομής προμερισματος δεν αρκεί εάν δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις.

Επειδή, ο λογαριασμός γενικής λογιστικής «Λογαριασμός Διαχειριστή» αφορά ταμειακή διευκόλυνση και όχι προμέρισμα (Λογ/μός), όπως αναφέρει ο έλεγχος στην σελίδα 5/7 της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδημάτων από μερίσματα.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με το με αριθ.απαντητικό υπόμνημα, που υπέβαλε ενώπιον του ελέγχου, ισχυρίστηκε ότι από την κίνηση του λογαριασμού γενικής λογιστικής «Λογαριασμός Διαχειριστή» το ποσό των 310.593,54€ συνιστά επιστροφή μέρους ταμειακής διευκόλυνσης, που διενεργήθηκε από τον διαχειριστή προς την εταιρεία, συνολικού ύψους 609.560,50€ και όχι προμέρισμα, όπως ανέφερε ο έλεγχος.

Επειδή, η απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδημάτων από μερίσματα του Προϊσταμένου 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,___συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ.προσβαλλόμενη πράξη, δεν είναι σαφής, ειδική και επαρκώς αιτιολογημένη καθότι δεν

περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, που λήφθηκαν υπόψη της από την αρμόδια φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, από τα παραπάνω στοιχεία δεν δύναται να καταλογιστεί οφειλή στη φορολογία εισοδημάτων από μερίσματα επί μη υφιστάμενων και μη εν τοις πράγμασι διανεμηθέντων κερδών.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι οι εγγραφές στον λογαριασμό γενικής λογιστικής «Λογαριασμός Διαχειριστή αφορούν ταμειακή διευκόλυνση του διαχειριστή προς την εταιρεία, ενώ τα προμερίσματα καταχωρούνται στον λογαριασμό γενικής λογιστικής 53.02 «Προμερίσματα πληρωτέα».

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα:

A) Την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης & κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1	Εισόδημα	2016
2	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016
3	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	2016
4	Κ.Ν.Τ.Χ.	2016

του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

και

B) Την **τροποποίηση** της κάτωθι πράξης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης & κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1	Παρακρατούμενος φόρος στα εισοδήματα από μερίσματα	2016

του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	140.700,11€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	70.350,06€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	211.050,17€
----------------------------	--------------------

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2016

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

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	91.938,44€	16.556,51€	16.556,51€	75.381,93€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	91.938,44€	16.556,51€	16.556,51€	75.381,93€

3. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2016

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού : **900,00€**

4. Κ.Ν.Τ.Χ. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2016

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

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		609.560,50€	609.560,50€
Χαρτόσημο 1%		6.095,60€	6.095,60€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20%		1.219,12€	1.219,12€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		3.047,80€	3.047,80€
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		609,56€	609,56€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		10.972,08€	10.972,08€

5. Παρακρατούμενος φόρος στα εισοδήματα από μερίσματα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2016

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

Προμερίσματα	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 59 Κ.Φ.Δ.	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.