



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/02/2022
Αριθμός απόφασης: 459

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26/10/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 160.847,75 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 80.423,88 €, ήτοι συνολικό ποσό **241.271,63 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 262.796,86 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 131.398,43 €, ήτοι συνολικό ποσό **394.195,29 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, διότι δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα.

Τα ως άνω ποσά καταλογίστηκαν με βάση τα διαλαμβανόμενα στις από 22/09/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ (αριθμός εντολής/2020). Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις ανωτέρω Εκθέσεις, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, καταλογίστηκαν, ανά φορολογικό έτος, τα εξής:

2015

Προέλευση εισοδήματος	Ποσά (€)
Αποκρυσταλλίσιμα φορολογητέα ύλη	6.036,03
Δαπάνες άνω των 500€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής	499.861,82
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	48.749,58
Σύνολο	554.647,43

2016

Προέλευση εισοδήματος	Ποσά (€)
Τέλος επιτηδεύματος που δεν εκπίπτει	800,00
Αμοιβή διαχειριστή που δεν εκπίπτει	12.000,00
Έξοδα κίνησης που δεν εκπίπτουν	5.559,02
Επιχειρηματική δραστηριότητα (δαπάνες άνω των 500 €)	878.091,50

Προβλέψεις επισφαλών
απαιτήσεων
Σύνολο

9.745,53
906.196,05

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Εσφαλμένη η μη αναγνώριση της έκπτωσης επιχειρηματικών δαπανών κατ' εφαρμογή του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013.

2ος λόγος: Εσφαλμένη η μη αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης για αμοιβή διαχειριστή.

3ος λόγος: Εσφαλμένη η μη αναγνώριση της έκπτωσης των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων.

4ος λόγος: Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 23, περ. (β') του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων είναι και κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκε ότι:

«....

2. [...] Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων

.....».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές και δαπάνες της προσφεύγουσας:

- για το φορολογικό έτος 2015: καθαρής αξίας 499.861,82 € και
- για το φορολογικό έτος 2016: καθαρής αξίας 878.091,50 €,

λόγω παράβασης της διάταξης της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ήτοι λόγω μη εξόφλησης αυτών μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή στα ανωτέρω ποσά περιλαμβάνονται και αγορές/δαπάνες από την εταιρεία
....., με Α.Φ.Μ.:

- για το φορολογικό έτος 2015: καθαρής αξίας 458.858,31 € και
- για το φορολογικό έτος 2016: καθαρής αξίας 869.220,13 €,

για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι αφορούσαν πολλαπλά τιμολόγια εντός της ίδιας ημέρας αξίας εκάστου μικρότερης των 500 €, με τη συνολική ημερήσια καθαρή αξία να υπερβαίνει τα 500 €. Συγκεκριμένα, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ανά ημέρα έκδοσης, είχαν εκδοθεί την ίδια ακριβώς ώρα ή σε διάστημα μερικών λεπτών της ώρας και οι μετακινήσεις είχαν πραγματοποιηθεί με το ίδιο μεταφορικό μέσο.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε συνεπώς ότι επρόκειτο για καταχρηστική πρακτική, η οποία στόχευε στον περιορισμό της υποχρέωσης για εξόφληση με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες είναι καθόλα εκπεστές, δεδομένου ότι η έκδοση των παραστατικών αφορά σε ενέργεια του εκδότη, η οποία δεν εξαρτάται ούτε βρίσκεται υπό τον έλεγχο της ίδιας και ούτε αυτή μπορούσε με οποιονδήποτε τρόπο να επέμβει σε αυτήν.

Επειδή ωστόσο, η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζει σαφώς τη μη έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500 €, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής, **από τον λήπτη** των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η προσφεύγουσα γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την εν λόγω διάταξη και σε κάθε περίπτωση, είχε τη δυνατότητα επικοινωνίας με τον προμηθευτή της, με σκοπό την παύση της καταχρηστικής αυτής πρακτικής.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι η εν λόγω διάταξη είναι αντισυνταγματική και αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι, ενώ αποσκοπεί στην πάταξη του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών, έχει ως αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται η έκπτωση δαπανών, για τις οποίες οι ίδιοι οι έλεγχοι συνομολογούν ότι είναι πραγματικές.

Επειδή η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει- κατ' αρχήν- δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26, παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιβολή ή μη του εκάστοτε επιβαλλόμενου φόρου ή προστίμου.

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

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2016, κατέβαλε αμοιβή στη διαχειρίστριά της κ. συνολικού ύψους **12.000,00 €**, η οποία δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, δεδομένου ότι αφενός το

τελευταίο νόμιμα δημοσιευμένο καταστατικό της δεν προβλέπει αμοιβή διαχειριστή και αφετέρου δεν τέθηκαν στη διάθεσή του (αν και ζητήθηκαν σχετικά) στοιχεία-δικαιολογητικά αναφορικά με συγκεκριμένες ενέργειες της διαχειρίστριας που να δικαιολογούν την καταβολή αμοιβής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64, παρ. 4 του Ν. 4072/2012 «Ο διαχειριστής δεν αμείβεται για τη διαχείριση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από το καταστατικό ή απόφαση των εταίρων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Καταστατικού της προσφεύγουσας με τίτλο «Ορισμός διαχειριστή-διάρκεια διαχείρισης-αμοιβή», όπως τροποποιήθηκε με την από 17/08/2016 απόφαση της συνέλευσης των εταίρων (αρ. καταχ. ΓΕΜΗ ΚΑΚ/2016) δεν προβλέπεται αμοιβή για τη διαχειρίστρια κ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω νόμιμα δημοσιευμένο καταστατικό της, σε κάθε περίπτωση, δεν απαγορεύει την καταβολή αμοιβής διαχειριστή.

Επειδή παράλληλα, η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση σε αυτήν του υπ' αριθμόν/2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφο πρακτικού συνέλευσης των εταίρων με ημερομηνία 30/06/2016, σύμφωνα με το οποίο αποφασίστηκε να δοθεί αμοιβή στη διαχειρίστρια ποσού 12.000,00 € για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό το ανωτέρω έγγραφο, αμφισβητώντας την πραγματική ημερομηνία σύνταξής του, δεδομένου ότι ουδέποτε αναρτήθηκε στο ΓΕΜΗ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται η υποχρέωση για ανάρτηση/καταχώρηση όλων των πρακτικών των συνελεύσεων των εταίρων στο ΓΕΜΗ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

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

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

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

β) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο ή στις ταμειακές ροές του

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

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του υποκείμενου

στο φόρο, αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση ή στη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης».

Επειδή όπως προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αναλυτικά παρατίθενται ανωτέρω, η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση σε αυτήν του υπ' αριθμόν/2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων, εμφάνισε για πρώτη φορά στον έλεγχο αντίγραφο απόφασης συνέλευσης των εταίρων, με το οποίο εγκρίνεται η αμοιβή προς τη διαχειρίστριά της, με φερόμενη ημερομηνία σύνταξης 30/06/2016, ήτοι πριν το τελευταίο νόμιμα δημοσιευμένο στο ΓΕΜΗ καταστατικό της.

Επειδή είναι θέμα κοινής λογικής ότι, είναι σχεδόν απίθανο μία εταιρεία που έχει ήδη αποφασίσει την καταβολή αμοιβής στη διαχειρίστριά της, να τροποποιήσει το αντίστοιχο άρθρο του καταστατικού της σε μεταγενέστερο χρόνο, χωρίς να συμπεριλάβει σχετική πρόβλεψη σε αυτό.

Επειδή με την παρούσα κρίνεται ότι η προσφεύγουσα έδρασε επί σκοπόν, προκειμένου να αποκτήσει φορολογικό πλεονέκτημα μέσω της έκπτωσης της δαπάνης για αμοιβή της διαχειρίστριάς της, γεγονός που δε θα συνέβαινε σε διαφορετική περίπτωση (εάν δεν είχε εμφανίσει το σχετικό πρακτικό συνέλευσης των εταίρων).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«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 για όλους του λόγους που αναπτύχθηκαν ανωτέρω, επικυρώνεται η κρίση του ελέγχου ότι η σχετική δαπάνη δε διενεργήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.

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

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26, παρ. 1 του Ν. 4172/2013, τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

Επειδή με την ΠΟΛ 1056/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Από τα ανωτέρω και με βάση την αιτιολογική έκθεση του ν.4172/2013 προκύπτει ότι η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται ad hoc με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες και εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής. Ωστόσο οι όποιες ενέργειες, που εξαρτώνται από το ύψος της απαίτησης και την φερεγγυότητα του πελάτη, θα πρέπει να διασφαλίζουν το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της. Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ.».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα σχημάτισε και εξέπεσε προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων:

- για το φορολογικό έτος 2015: ύψους 48.749,58 € και
- για το φορολογικό έτος 2016: ύψους 9.745,53 €,

τις οποίες ο έλεγχος δεν αναγνώρισε, δεδομένου ότι δεν είχαν αναληφθεί εκ μέρους της προσφεύγουσας κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πολλές επιχειρήσεις-πελάτες της έκλεισαν (προσκομίζει και σχετική κατάσταση), γεγονός το οποίο διαπίστωσε κατά την ανάληψη σχετικών ενεργειών, με αποτέλεσμα να καθίσταται βέβαιη η μη είσπραξη των αντίστοιχων απαιτήσεων.

Επειδή αφενός το γεγονός ότι μία επιχείρηση έχει αναστείλει τη λειτουργία της δε σημαίνει ότι οι δανειστές αυτής έχουν απολέσει εξ ορισμού το δικαίωμα ανάληψης ενεργειών για την είσπραξη των απαιτήσεών τους και αφετέρου, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με τις ενέργειες στις οποίες επικαλείται ότι προέβη.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι ο έλεγχος όφειλε να εφαρμόσει τη διάταξη της παρ. 4 (β') του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με την οποία «Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύνανται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από τον χρόνο κατά τον οποίο κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α' της παρούσας και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης».

Επειδή ωστόσο, η ανωτέρω διάταξη, η οποία αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 του Ν. 4646/2019 ισχύει για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά ανεξάρτητα από τον χρόνο κατά τον οποίο δημιουργήθηκε η απαίτηση, όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 66, παρ. 13 του ίδιου νόμου.

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

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται **ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους**, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, δεδομένου ότι, όπως διαπιστώθηκε, πραγματοποιήθηκε ταμειακή εγγραφή κατά την οποία πιστώθηκε ο λογαριασμός ταμείου 38.00.00 με ποσό 20.000,00 € για ανάληψη μετρητών από το ταμείο της επιχείρησης που ουδέποτε πραγματοποιήθηκε και η οποία εγγραφή είχε ως αποτέλεσμα τη μη ορθή αποτύπωση των πραγματικών χρηματικών διαθεσίμων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι μία εσφαλμένη λογιστική εγγραφή δεν μπορεί να χαρακτηρίζει το λογιστικό της σύστημα εν συνόλω.

Επειδή ο έλεγχος, σε κάθε περίπτωση, βασίστηκε στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τον προσδιορισμό της συνολικής της φορολογικής της υποχρέωσης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **26/10/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ κατά των υπ' αριθμ.-/2021 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

A)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	160.847,75
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	80.423,88
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	241.271,63

B)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	262.796,86
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	131.398,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	394.195,29

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**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.