



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 12 / 2017

Αριθμός Απόφασης **6643**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **11/08/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησηςκαι διακριτικό τίτλο “.....”, που εδρεύει στο Μαρούσι Αττικής, επί της, με **ΑΦΜ:**, κατά της με αριθ. πρωτ.//**17-07-2017 απορριπτικής απάντησης** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ,

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **11/08/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησηςκαι διακριτικό τίτλο “.....”, που εδρεύει στο Μαρούσι Αττικής, επί της, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./28-07-2015 Εντολή ελέγχου της προϊστάμενης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος** στην ανωτέρω επιχείρηση, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2010, 1/1-31/12/2011 και 1/1-31/12/2012, από τον ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε μεταξύ των άλλων και την από **20/07/2016 Έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος**, στη συνέχεια δε, από την Προϊστάμενη της ίδιας υπηρεσίας, εκδόθηκε μεταξύ των άλλων και η υπ' αριθμ./22-07-2017 Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικον. έτους **2011**, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου 625.388,31€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 750.465,97€, εξαιτίας της προσθήκης στα κέρδη της χρήσης **λογιστικών διαφορών** ποσού **2.605.784,62€**. Ακολούθως η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της υπηρεσίας μας την υπ' αριθμ./23-09-2016 **ενδικοφανή προσφυγή** αμφισβητώντας μεταξύ των άλλων και την υπ' αριθμ./22-07-2017 Οριστική Πράξη φορολογίας εισοδήματος, οικ. έτους **2011**, από δε την υπηρεσία μας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **567/20-01-2017 Απόφαση**, σύμφωνα με την οποία έγιναν **μερικώς δεκτοί** οι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και μεταξύ των άλλων τροποποιήθηκε η υπ' αριθμ./22-07-2017 **Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικον. έτους 2011**. Περαιτέρω, με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσέβαλε και τις πιο κάτω λογιστικές διαφορές:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστ. Διαφορές χρήσης 2010
82.00.061.000	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων αμοιβών τρίτων	188.892,87
82.00.064.000	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων .	256.518,75
Σύνολο		445.411,62

Με την υπ' αριθμ. **567/20-01-2017 Απόφαση** της υπηρεσίας μας, κρίθηκε ότι «για τις λογιστικές διαφορές της **χρήσης 2010** του λογαριασμού 82.00.061 ποσού 188.892,87€ και του λογαριασμού 82.00.064 ποσού 276.518,75€, **δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2238/1994** δεδομένου ότι απαιτείται να έχει κριθεί οριστικά ή σε περίπτωση άσκησης προσφυγής τελεσίδικα, ότι η συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη ανήκει στο έτος της μεταφοράς, προϋπόθεση που δεν συντρέχει στην προκείμενη περίπτωση **ΣτΕ 700/1987. Δ.Πρ.Αθ. 1062/2004**».

Ακολούθως, κατά της ανωτέρω Απόφασης της υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθμ./03-03-2017 Προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (**σχ.ετ. 4**), από την οποία προκύπτει ότι οι επίμαχες λογιστικές διαφορές των λογ/σμών 82.00.061 ποσού 188.892,87€ και 82.00.064 ποσού 276.518,75€, δεν περιλήφθηκαν στις αμφισβητούμενες ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών λογιστικές διαφορές, μετά δε την παρέλευση 30 ημερών από την κοινοποίηση της απόφασης της υπηρεσίας μας και δεδομένου ότι οι εν λόγω λογιστικές διαφορές κατέστησαν οριστικές ως προς το έτος μεταφοράς 2009 στο οποίο ανήκαν, λόγω μη άσκησης ενδίκων μέσων, η προσφεύγουσα υπέβαλε, στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, την υπ' αριθμ./26-6-2017 **αίτηση**, με τη οποία ζητούσε την εφαρμογή του άρθρου 72 του ν. 2238/94 και την τροποποίηση της με αριθμό/22-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 (χρήσης 1/1 -31/12/2010), που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ίδιας υπηρεσίας.

Με την υπ' αριθμ./26-6-2017 **απάντησή του**, ο προϊστάμενος του ΚΕΜΕΕΠ **απέρριψε** το αίτημα εφαρμογής του άρθρου 72 του ν. 2238/1194 για τις εν λόγω δαπάνες, με το σκεπτικό ότι: «... και με δεδομένο ότι η χρήση την οποία αφορά η επίδικη φορολογητέα ύλη έχει περαιωθεί οριστικά, δεν προβλέπεται για την εν λόγω χρήση τροποποίηση της φορολογικής εγγραφής γιατί δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν 2238/1994 και ως εκ τούτου δεν γίνεται αποδεκτό το αίτημά σας»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** της με αριθ. πρωτ./17-07-2017 **απορριπτικής** απάντησης του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή επικαλείται ότι, η χρήση την οποία αφορά η “επίδικη φορολογητέα ύλη” έχει περαιωθεί οριστικά, και δεν προβλέπεται για την εν λόγω χρήση (2009) τροποποίηση της φορολογικής εγγραφής, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ζήτησε τροποποίηση της φορολογικής εγγραφής αλλά αντιθέτως τη μεταρρύθμιση της πράξης που αφορά τη χρήση 2010, δεδομένης της οριστικοποίησης της φορολογητέας ύλης των διαφορών που κρίθηκε οριστικά και τελεσίδικα ότι ανήκουν στο έτος 2009 λόγω μη άσκησης ενδίκου μέσου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογητέα ύλη φορολογήθηκε στο όνομα προσώπου, το οποίο σύμφωνα με το νόμο δεν έχει φορολογική υποχρέωση γι' αυτή τη φορολογητέα ύλη. Σε αυτή την περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν διαπιστώσει την πλάνη, προβαίνει σε νέα εγγραφή στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου. Η τελεσιδικία της νέας εγγραφής, στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου, αποτελεί λόγο τροποποίησης ή ακύρωσης ή, κατά περίπτωση, αναθεώρησης της παλιάς εγγραφής, καθόσον αφορά τη φορολογητέα ύλη η οποία περιλήφθηκε στη νέα εγγραφή. 3. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων δεν ισχύουν: α) οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια των οικείων φορολογικών εγγραφών και β) η προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων για την επιστροφή ή το συμψηφισμό φόρων, γενικά, που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως»,

Επειδή κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, η υποχρέωση του οικονομικού εφόρου να προβαίνει και αυτεπαγγέλτως σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών τα οποία αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης έχει ως προϋπόθεση ότι έχει κριθεί οριστικά σε ποιο έτος ανήκει η φορολογητέα ύλη, είτε διότι η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή κατά του οικείου ελέγχου, είτε διότι, ύστερα από άσκηση προσφυγής, το ζήτημα αυτό κρίθηκε τελεσίδικως. Από αυτό παρέπεται ότι η ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών που αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερης πράξεως της φορολογικής Αρχής, την οποίαν, όταν συντρέχει η παραπάνω προϋπόθεση, οφείλει και αυτεπαγγέλτως να εκδώσει η φορολογική αρχή, άλλως δύναται ο φορολογούμενος με την άσκηση σχετικής προσφυγής, να φέρει το ζήτημα ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου και να ζητήσει από αυτό να προβεί στη σχετική ενέργεια, πρβλ. **ΣτΕ 700/1987, Δ.Πρ.Αθ. 1062/2004, εφόσον οι δύο ανωτέρω χρήσεις, αποτελούν αντικείμενο του ιδίου ελέγχου,**

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από **20/07/2016 Έκθεση** μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η ελεγκτική αρχή απέρριψε ως μη εκπεστές το συνολικό ποσό των δαπανών των λογαριασμών **82.00.061.0000** ποσού **188.892,87€** και **82.00.064.0000** ποσού **256.518,75€** με μόνη αιτιολογία ότι είχαν καταχωρηθεί στη **χρήση 2010**, αλλά αφορούσαν δαπάνες βέβαιες και εκκαθαρισμένες στην προηγούμενη **χρήση 2009** και σύμφωνα με τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, πρόσθεσε τις δαπάνες αυτές στα αποτελέσματα της χρήσης 2010, χωρίς να αμφισβητήσει περαιτέρω το δικαίωμα έκπτωσης τους.

Ακολούθως με την υπ' αριθμ./23-09-2016 **ενδικοφανή προσφυγή** η προσφεύγουσα επικαλέστηκε τον ισχυρισμό της εφαρμογής του άρθρου 72 του ν.2238/1994, στη δε εκδοθείσα με αριθμό **567/20-01-2017 Απόφαση** της Υπηρεσίας μας, κρίθηκε ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72, δεδομένου ότι απαιτείται να έχει κριθεί οριστικά ή σε περίπτωση άσκησης προσφυγής τελεσίδικα, ότι η συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη ανήκει στο έτος της μεταφοράς, ΣτΕ 700/1987. Δ.Πρ.ΑΘ. 1062/2004, προϋπόθεση που δεν συνέτρεχε τότε, καθόσον η χρήση 2010 δεν είχε περαιωθεί και συνεπώς οι δαπάνες της χρήσης δεν είχαν κριθεί οριστικά ότι ανήκουν στο έτος της μεταφοράς (2009).

Ήδη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δεδομένου ότι για τις επίμαχες δαπάνες δεν ασκήθηκαν ένδικα μέσα, προβάλλεται ο ισχυρισμός της εφαρμογής του άρθρου **72§1 εδάφιο β'** του **ν. 2238/1994**, όπου ορίζεται ότι «Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυγόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους»

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κρίθηκε οριστικά ότι οι επίμαχες δαπάνες κατέστησαν βέβαιες και εκκαθαρισμένες, όχι στη χρήση 2010 στην οποία καταχωρήθηκαν, αλλά στη **χρήση 2009**, και επομένως έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 72 του ν. 2238/1994,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **11/08/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησηςκαι διακριτικό τίτλο “.....”, που εδρεύει στο Μαρούσι Αττικής, επί της, με **ΑΦΜ:**, και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./17-07-2017 **απορριπτικής απάντησης** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, με ανάλογη τροποποίηση της υπ' αριθμ./22-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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 προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.