



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604534

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 10-04-2017

Αριθμός απόφασης: 2410

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ.Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) .

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή Εξουσιοδότησης Υπογραφής»

4.Την από 09-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στο Δήμο Αττικής, επί της αρ.....,κατά της υπ' αρ...../09-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./09-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 09-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στο Δήμο Ν. Αττικής, επί τηςαρ.....,και

μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008) η προσφεύγουσα-ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε την με αριθμό/13-05-2009 εμπρόθεσμη δήλωση φόρου εισοδήματος με την οποία δήλωσε:

Εκκαθάριση Φόρου:

Ζημίες Ισολογισμού	1.911.395,57 ευρώ
Μείον: Δαπάνες που αναλογούν σε αφορολόγητα έσοδα	960,64 ευρώ
Υπόλοιπο Ζημιών	1.910.434,93 ευρώ
Πλέον: μερίσματα από κέρδη η συμμετοχές	8.033,15 ευρώ
Άθροισμα	1.918.468,08 ευρώ
Πλέον: Ζημίες προηγούμενων χρήσεων	1.948.205,69 ευρώ
Ζημίες μετά την φορολογική αναμόρφωση	3.866.673,77 ευρώ
Φόρος που παρακρατήθηκε	1.853.260,43 ευρώ
Τέλη Χαρτοσήμου	2.601,19 ευρώ
Πιστωτικό για επιστροφή	1.850.659,24 ευρώ
Επιστροφή ΤΑΦΕ/ 22-03-2010	1.850.659,24 ευρώ
Υπόλοιπο	0,00

Όπως ειδικότερα αναφέρεται (σελ.13 της έκθεσης μερικού έλεγχου Φ.Ε.) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για την χρήση 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 Ν.3728/2008 στο Υπουργείο Ανάπτυξης με αρ.πρωτ.....,και με την αρ.πρωτ...../17-03-2015 πρόσκληση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσκόμισε τον φάκελο στον έλεγχο (σελ.19 της έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.)

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάσει την αρ...../30-12-2013 εντολή έλεγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπιστώθηκαν παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην χρήση 2008 ως εξής:

ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	54.126.646,78 ευρώ
ΥΨΟΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	635.080,00 ευρώ
ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	1,17%

Όπως ειδικότερα αναφέρεται (σελ.39) της έκθεσης μερικού έλεγχου Φ.Ε. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Από το πιστοποιητικό της ελεγκτικής εταιρείαςδεν προέκυψαν παρατηρήσεις η διαπιστώσεις που να άπτονται του κύρους και της αποδεικτικής δύναμης των τιμηθέντων βιβλίων και στοιχείων, όπως αναφέρεται (σελ.42 της έκθεσης μερικού έλεγχου Φ.Ε.) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίστανται αντικειμενική αδυναμία του λογιστικού αποτελέσματος και οι ανωτέρω παραβάσεις δεν επηρεάζουν το κύρος της ελεγχόμενης χρήσης 2008,εκρίνε τα βιβλία επαρκή και ακριβή προσδιόρισε το αποτέλεσμα (ζημία χρήσης) ως ακολούθως:

Φορολογική Ζημία Χρήσεως	- 1.910.434,93
Πλέον Μερίσματα από Συμμετοχές	- 8.033,15
Μείον λογιστικές διαφορές έλεγχου	1.796.909,26
Σύνολο ζημιών λογιστικού έλεγχου	- 121.558,82
Πλέον οριστικές ζημίες παλαιών χρήσεων	- 165.886,83
Μείον: υπόλοιπο ζημιών οριστικού έτους 2007 που δεν αναγνωρίζεται για μεταφορά λόγω απορρόφησης Ν.2166/1993 όπως τροποποιήθηκαν με τον Ν.2386/1996	165.886,83
Υπόλοιπο Ζημιών	- 121.558,82

Με την αριθμό/09-11-2016 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 διαχειριστική χρήση 01/01/2008-31/12/2008) δεν πρόέκυψε ποσόν φόρου για καταβολή (Σύνολο φόρων τελών & εισφορών για καταβολή 0,00 ευρώ)

Ο έλεγχος, κατά την διαχειριστική χρήση 2008 καταλόγισε λογιστικές διαφορές συνολικό ποσόν 1.796.909,26 ευρώ(σελ.43-44 έκθεσης μερικού έλεγχου Φ.Ε.) όπως παρακάτω:

Λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές διαφορές βάσει έλεγχου
60.02.002	Επιχορηγήσεις και έξοδα Κυλικείου	8.514,18
60.02.099	Λοιπά έξοδα προσωπικού	15.360,06
	Σύνολο Λογ. 60	23.874,24
61.00.000	Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων	225.000,00
61.98.002	Υπηρεσίες τρίτων	24.480,86
	Σύνολο Λογ. 61	249.480,86
62.03.003	Τηλεφωνικά Τηλεγρ. Κινητά	64.694,48
62.05.006	Ασφάλιστρα Αστικής Ευθύνης	42.334,52
	Σύνολο Λογ. 62	107.029,00
64.02.005	Έξοδα Συνεδρίων – Δεξιώσεων	28.023,87
64.02.006	Έξοδα Υποδοχής & Φιλοξενίας	24.729,55
64.02.098	Επιχειρηματικά Δώρα	46.171,25
64.06.000	Δωρεές για κοινωνικές σκοπούς	2.500,00
64.06.098	Λοιπές Δωρεές	4.666,67
	Σύνολο Λογ. 64	106.091,34
65.06.001	Τόκοι & Έξοδα Λοιπών Βραχ. Υποχρεώσεων	22.931,60
65.06.002	Τόκοι & Έξοδα Λοιπών Βραχ. Υποχρ. Εξωτερικού	55.475,27
	Σύνολο Λογ. 65	78.406,87
68.00.000	Προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού	9.186,68
	Σύνολο Λογ. 68	9.186,68
81.00.000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	1.116,35
81.00.001	Προσαυξήσεις από ασφαλιστικά ταμεία	616,33
81.00.006	Πρόστιμο ΚΟΚ	1.244,85
81.00.099	Λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα	85.939,85
	Σύνολο Λογ. 81	88.917,38
82.00.004	Φόροι & Τέλη Προηγούμενων Χρήσεων	200,00
82.00.006	Εισφορές Ασφαλιστικών Ταμείων	104.625,05
82.00.099	Λοιπά έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων	125,53
	Σύνολο Λογ. 82	104.950,58
62.04 62.05 62.07 63.03 64.00	Λογιστική Διαφορά Αυτοκινήτων με 60% έκπτωση Δαπανών (262.402,66 x 40%)	104.961,06
62.04 62.07 63.03 64.00	Λογιστική Διαφορά Αυτοκινήτων με 25% έκπτωση Δαπανών (230.725,63 x 75%)	173.044,22
	Σύνολο Λογιστικής Διαφοράς Αυτοκινήτων	278.005,29
	Λήψη Εικονικών Στοιχείων	555.080,00
	Σύνολο Λογιστικών Διαφορών Λήψης Εικονικών Στοιχείων	555.080,00
73.02.019	Έσοδα παροχής υπηρεσιών 19%	133.405,28
	Σύνολο Λογ. 73	133.405,28
	MANAGEMENT FEE(Πόρισμα επιτροπής άρθρου 31 Ν.2238/94)	62.481,75
	ΣΥΝΟΛΟ	1.796.909,27

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Παράνομος και ανατιολόγητος καταλογισμός λογιστικών διαφορών.

Εκ των ανωτέρω λογιστικών διαφορών (1.796.909,27 ευρώ) αποδέχεται λογιστικές διαφορές αξίας 957.686,54 ευρώ και αμφισβητεί τις ακόλουθες λογιστικές διαφορές συνολικής αξίας 839.222,72 ευρώ.

Κωδ. Λογ/σμου	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσόν
61.00.000	Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων	225.000,00
62.05.006	Ασφάλιστρα αστικής ευθύνης	42.334,52
64.02.005	Έξοδα συνεδρίων -δεξιώσεων	28.023,87
64.06.000	Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς	2.500,00
65.06.001	Τόκοι & έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	22.931,60
65.06.002	Τόκοι βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων εξωτερικού	55.475,27
73.01.019	Έσοδα παροχής Υπηρεσιών 19%	133.405,28
81.00.099	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	56.762,88
82.00.006	Εισφορές ασφαλιστικών ταμείων	104.625,05
62.04.009	Ενοίκια αυτοκινήτων > 1.600 CC (142.853,21 x 75%)	107.139,91
62.04.010	Ενοίκια αυτοκινήτων < 1600 CC (152.560,85 x 40%)	61.024,34
	Σύνολο	839.222,72

β) Παράνομη απόρριψη του αιτήματος για μεταφορά φορολογητέας ύλης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 72 παρ.1 του ν.2238/1994.

Συγκεκριμένα για τη χρήση 2008, **ζητήσαμε την εφαρμογή του άρθρου 72 παρ.1 του ν.2238/1994** όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, **για λογιστικές διαφορές συνολικής αξίας 485.961,93 ευρώ (βλ. και ανωτέρω κεφ. Α) ευρώ**, δεδομένου ότι οι εγγραφές της προηγούμενης χρήσης 2007 είχαν οριστικοποιηθεί(βλ.σελ.10 έκθεσης έλεγχου) ο αναλογών στις διαφορές αυτές φόρος θα έπρεπε, κατά ρητή διατύπωση της διάταξης να εκπέσει στην κρινόμενη χρήση 2008.

γ) Παράνομη απόρριψη της μεταφερθείσας ζημίας προηγούμενων χρήσεων- Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 2 παρ.3 του ν.2166/1993.

Ο έλεγχος **δεν αναγνώρισε προς μεταφορά τη ζημία παρελθούσης χρήσης ύψους 165.886,63 ευρώ κατά τις χρήσεις 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009** (βλ.σελ.113 έκθεσης έλεγχου) με την αιτιολογία ότι «η ζημία που εμφανίζεται στον ισολογισμό της απορροφώσας δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη των απορροφομενων εταιρειών που υπάρχουν κατά του χρόνου της απορρόφησης αλλά ούτε μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό με τα κέρδη της ίδιας».

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παράνομου και ανατιολόγητου καταλογισμού λογιστικών διαφορών, συνολικής αξίας 839.222,72 ευρώ.

1.Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 61.00.000 « Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων», ποσόν 225.000,00 ευρώ.

Επειδή από το λογαριασμό αυτό **δεν αναγνωρίσθηκαν** για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

- **ποσό 225.000,00 €**, το οποίο αφορά δαπάνη για την χρήση 2007 ποσού 195.000,00 ευρώ στην δικηγορική εταιρεία, και αμοιβή στον δικηγόρο συνολικό ποσόν 30.000,00 , με την αιτιολογία ότι τα φορολογικά παραστατικά (Α.Π.Υ.) έχουν εκδοθεί με ασαφή και αόριστη αιτιολογία «συμβουλευτικές υπηρεσίες», δεν εξειδικεύεται το είδος η τιμή και η αξία των παρασχεθεισων υπηρεσιών, δεν υπάρχει σχετική σύμβαση..

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

-για την αμοιβή ποσόν **195.000,00** που κατέβαλε στην δικηγορική εταιρεία έχει εκδοθεί η ΑΠΥ/27-03-2008 (σχετ.1) και η από 19-10-2007συμβαση (σχετ.2) **ξενόγλωσσο έγγραφο χωρίς μεταφραση.**

- για την αμοιβή συνολικό ποσόν **30.000,00** που κατέβαλε στον δικηγόρο των ΑΠΥ/2008 (σχετ.4) και ΑΠΥ/2008 (σχετ.5) φέρουν την αιτιολογία «έναντι νομικού έλεγχου» και «έναντι νομικής συμβουλής για εξαγορά μετοχών ανώνυμης εταιρείας» τα στοιχεία αυτά είναι επαρκή κατ άρθρο 12 του ΚΒΣ και αυτό έχει ερμηνευτεί με την ΣΤΕ 1559/2008 (σχετ.3) στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ΠΔ 186/1992(Κ.Β.Σ.)

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

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1005/2005 αρ.πρωτ.....

2. « Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών. (Σ.τ.Ε.3509/96,715/91)»

Επειδή, στην ΑΠΥ/27-03-2008 ποσού 195.000,00 της δικηγορικής εταιρείας αναφέρεται η αιτιολογία «παροχή νομικών υπηρεσιών για την περίοδο 01.09.2007-29.02.2008»

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ,επικαλείται και κατέθεσε για την αναγνώριση της δαπάνης (αιτία δαπάνης και παραγωγικότητα της) την από 19-10-2007 σύμβαση ξενόγλωσσο έγγραφο, χωρίς μετάφραση (σχετ.2).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του ν.2717/1999 Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
Άρθρο 172 Ξενόγλωσσα

Όλα τα έγγραφα που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα υποβάλλονται μαζί με μετάφραση, η οποία πρέπει να είναι επικυρωμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών ή την πρεσβεία ή το προξενείο της ξένης χώρας στην Ελλάδα ή από αρμόδιο κατά το νόμο όργανο. Το δικαστήριο μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να διατάξει μετάφραση από ειδικό μεταφραστή

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αιτιολογία όπως συμπληρώνεται από την ανωτέρω σύμβαση είναι πλήρης, επαρκής και πληροί τις προϋποθέσεις του νόμου, είναι απορριπτέος ,ως νόμω αβάσιμος και αναπτόδεικτος.

Επειδή, στην αιτιολογία των ΑΠΥ Νο/07-08-2008 &/25-11-2008 (σχετ.4 & 5) συνολικού ποσού 30.000,00 ευρώ, του δικηγόρου δεν αναφέρονται τα στοιχεία της ανώνυμης εταιρείας που αφορούσαν οι συμβουλές που παρείχε για την εξαγορά των μετοχών της, καθώς και τα στοιχεία στα οποία έγινε νομικός έλεγχος, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αναπτόδεικτος και απορριπτέος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ,επικαλείται και κατέθεσε για την αναγνώριση της δαπάνης (αιτία δαπάνης και παραγωγικότητα της) το έγγραφο παράρτημα(6.8) ασφαλισμένες δικαστικές υποθέσεις χωρίς να αναφέρονται τα στοιχεία των συμβαλλόμενων και το ξενόγλωσσο έγγραφο, χωρίς μετάφραση (σχετ.6).

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά

2.Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 62.05.006 «Ασφάλιστρα αστικής ευθύνης», ποσόν 42.334,52 ευρώ.

Επειδή από το λογαριασμό αυτό **δεν αναγνωρίσθηκαν** για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα: συνολικό ποσό 42.334,52 €, με την αιτιολογία **ότι για το invoice/11-02-2008 αξίας 21.746,91 ευρώ** που εκδόθηκε από την επιχείρηση «» κατ εντολή της μητρικής «» **δεν υφίσταται σύμβαση στη οποία να προβλέπει το ύψος αυτής και τις λοιπές καλύψεις, ενώ για το ασφαλιστήριο συμβόλαιο της ασφαλιστής εταιρείας, αξίας 20.587,61 ευρώ**

φέρει ως ασφαλισμένους τις επιχειρήσεις α)- τρίτη επιχείρηση και β) Ι.....(προσφεύγουσα επιχείρηση) δεν προκύπτει ποιο ποσό της δαπάνης αφορά την ελεγχόμενη επιχείρηση και ποιο ποσό αφορά την τρίτη επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Η δαπάνη ποσόν 21.746,91 ως ενδοομιλική συναλλαγή και ο ορθός επιμερισμός της έχει τεκμηριωθεί πλήρως στο πλαίσιο φακέλου των ενδοομιλικών συναλλαγών (σελ.18-25 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.),- invoice ξενόγλωσσο έγγραφο, χωρίς μετάφραση (σχετ. 7), ενώ για την δαπάνη αξίας 20.587,61 ευρώ του ασφαλιστηρίου συμβολαίου της όφειλε να προβεί σε επιμερισμό με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και της θυγατρικής κατά την διαχειριστική χρήση 2008 (σχετ.8-Προσκομιζόμενοι Ισολογισμοί) και ότι με βάση το ασφαλιστήριο συμβόλαιο διάρκεια κάλυψης 01.01.2008-01.09.2009 η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν δικαιούχος/ασφαλιζόμενος (σχετ.9-βεβαιωση ασφάλισης , Ισολογισμός(31.12.2011) της-προσφεύγουσα επιχείρηση και Ισολογισμός(31.12.2010) της-τρίτη εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με την Αριθ. Πρωτ.:..... ΠΟΛ: 1005/2005

ΘΕΜΑ: Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

Δικαιολογητικά δαπανών

4. «Για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Φ.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια. (Σ.τ.Ε. 6004/96)»

Επειδή, για να εκπεστεί μια δαπάνη πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη, εκκαθαρισμένη και να καλύπτεται από δικαιολογητικό στοιχείο.(ΣτΕ 810/1982, ΣτΕ2968/1988, ΣτΕ939/1992,)

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε την σύμβαση από την οποία θα επιβεβαιώνεται το ποσόν του invoice N./11-02-2008 αξίας 21.746,91 ευρώ, και οι καλυψεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, από τα στοιχεία που προσκόμισε (σχετ.8-Προσκομιζόμενοι Ισολογισμοί) και (σχετ.9-βεβαιωση ασφάλισης)

....., Ισολογισμός(31.12.2011) της-προσφεύγουσα επιχείρηση και Ισολογισμός(31.12.2010) της-τρίτη εταιρεία, για την αναγνώριση της δαπάνης ποσού 20.587,61 (αιτία δαπάνης και παραγωγικότητα της) δεν προκύπτει το ποσόν που αφορά την κάθε μια ξεχωριστά από τις δυο(2) ασφαλιζόμενες εταιρείες, **εν προκειμένω και την προσφεύγουσα επιχείρηση.**

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά

3.Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.02.005 «Έξοδα συνεδρίων -δεξιώσεων», ποσόν 28.023,87 ευρώ

- ποσό 28.023,87 €, το οποίο αφορά δαπάνες και έξοδα (γεύματα, έξοδα διαμονής, ποτά κλπ) χωρίς να κατονομάζονται πρόσωπα της ελεγχόμενης για συμμετοχή τους σε συνέδρια, συνεστιάσεις, δεξιώσεις και λοιπές εκδηλώσεις.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Η μη αναγνώριση της δαπάνης δεν είναι σύννομη διότι σύμφωνα με τις ΑΥΟ πολ.1005/2005 και 1036/2006 (βλ.άρθρο 31 παρ.1 περ. ω' του ν.2238/1994) «από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλουν για την οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού τους ή των πελατών τους.....»

Σχετική και η διάταξη του άρθρου 31 παρ.1 περ.ν' του ν.2238/1994, « εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης....»

Επειδή, στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται τα έξοδα (γεύματα, έξοδα διαμονής, ποτά κλπ) που πραγματοποίησε η επιχείρηση, χωρίς να κατονομάζονται πρόσωπα για τα οποία έγινε η δαπάνη ,χωρίς να κατονομάζονται οι συνεδριάσεις ,εκδηλώσεις, σεμινάρια που πραγματοποιήθηκαν (χρόνος και τόπος διεξαγωγής τους) και στα οποία συμμετείχε το προσωπικό, η οι πελάτες, η οι προμηθευτές της επιχείρησης., όπως αναφέρεται στην από 09-11-2016 έκθεση μερικού έλεγχου Φ.Ε.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **επικαλείται γενικά** ότι η δαπάνη, αφορά την επιμόρφωση του προσωπικού της και την παρακολούθηση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων από το προσωπικό της η πελατών της, **χωρίς να αναφέρει και να καταθέτει κανένα συγκεκριμένο στοιχείο (καταστάσεις, κάθε πρόσφορο μέσο) , από το οποίο να προκύπτει και να συμπεραίνεται ότι η δαπάνη έγινε για τους σκοπούς της εταιρείας (παραγωγικότητα δαπάνης)**

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι αναπόδεικτος και απορριπτός.

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά

4.Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.06.000 « Δωρεές για κοινωνικές σκοπούς », ποσόν 2.500,00 ευρώ

Επειδή από το λογαριασμό αυτό **δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα: ποσό 2.500,00 €, το οποίο αφορά δαπάνη για δωρεά προς το «.....» με αιτιολογία ότι οι χρηματικές δωρεές προς κοινωνική ιδρύματα, Ν.Π.Δ.Δ. και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία **έπρεπε να κατατεθούν στο Τ.Π. & Δανείων (Άρθρο 31 του Ν.2238/1994 παρ.1 περ. α υποπ. γγ)**

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Η μη αναγνώριση της δαπάνης αυτής δεν είναι σύνομη διότι **σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994 παρ.1 περ. α υποπ. γγ τα σχετικά ποσά εκπίπτουν ακόμη και αν κατατεθούν σε τραπεζικό λογαριασμό του δωρεοδόχου όπως συνέβη στη συγκεκριμένη περίπτωση (βλ.και ΑΥΟ πολ.1055/2005)**

Επειδή, **σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ. α υποπ.γγ του Ν.2238/1994 γγ) Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, το Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής (Ε.ΤΑ.Κ.Σ.), τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό,** καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της υποπερίπτωσης λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα..

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **επικαλείται ότι η κατάθεση του ποσού της δωρεάς έγινε στον τραπεζικό λογαριασμό του δωρεοδόχου (.....) χωρίς να καταθέσει αντίγραφο του παραστατικού κατάθεσης των χρημάτων,** για να συμπεραίνεται ότι η δαπάνη έγινε για τους σκοπούς(κοινωνικές) της εταιρείας (παραγωγικότητα δαπάνης)

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι αναπόδεικτος και απορριπτός.

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά

5.Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 65.06.001«Τόκοι & έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων », ποσόν 22.931,60 ευρώ

Επειδή από το λογαριασμό αυτό **δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα: ποσό 22.931,60 €, το οποίο **αφορά καταβληθέντες τόκοι Δ τριμήνου 2007 στην Τράπεζα Αττικής με την αιτιολογία** ότι σύμφωνα με τις αρχές της φορολογίας εισοδήματος και της αυτοτέλειας των χρήσεων η δαπάνη για να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη και να βαρύνει αποκλειστικά τη χρήση της οποίας τα οικονομικά αποτελέσματα επηρεάζει.(σχετικές διατάξεις άρθρο 29 & 31 ν.2238/1994)

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Με δεδομένο ότι οι προηγούμενες χρήσεις έχουν καταστεί τελεσίδικες ο έλεγχος όφειλε να εφαρμόσει το άρθρο 72 παρ.1 του ν.2238/1994 όπως καθ όλα νόμιμα είχαμε αιτηθεί με το υπόμνημα μας στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1191/2014 αυτοτέλεια χρήσεων, του Υπουργείου Οικονομικών.

« 3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, **και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958).**»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση για την συγκεκριμένη δαπάνη (Τόκοι Δ Τριμήνου 2007 Τραπέζης) είχε την δυνατότητα να γνωρίζει το ποσόν των Τόκων Δ Τριμήνου 2007 από την τράπεζα και να την εγγράψει ως δαπάνη στην διαχειριστική χρήση 2007 στην οποία και αφορά, με της εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού χρήσεως 2007, ητοι ημερομηνία 30-04-2008 και πριν την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και την σύνταξη του ισολογισμού διαχειριστικής χρήσης 2007,πραγμα το οποίο δεν έκανε ως όφειλε.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέος.

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά

6.Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 65.06.002 «Τόκοι βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων εξωτερικού», ποσόν 55.475,27 ευρώ

Επειδή από το λογαριασμό αυτό **δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα: ποσό 55.475,27 €, το οποίο αφορά καταβληθέντες τόκους υπερημερίας επί **management fees & royalties** στην εταιρεία,επειδή δεν προβλέπονται από δανειακή σύμβαση.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Η δαπάνη αφορά τόκους υπερημερίας που χρέωσε η μητρική εταιρεία λόγο καθυστέρησης εξόφλησης οφειλόμενων αμοιβών διοίκησης (management fees) και δικαιωμάτων (royalties) και δεν πρόκειται για τόκους υπερημερίας από δανειακή σύμβαση, και η απόρριψη της δαπάνης είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και μη σύννομη (άρθρο 31 παρ.1 περ.δ του ν.2238/1994)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ.δ του ν.2238/1994.

1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων [.....] εξευρίσκεται λογιστικώς μετά την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα[.....]

δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων η πιστώσεων γενικά τις επιχείρησης. Εξαιρούνται:

αα) οι τόκοι υπερημερίας λόγο οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο η άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επειδή, στην από 09-11-2016 έκθεση έλεγχου(σελ.20-21) αναφέρεται πλην άλλων,
Στοιχεία Φακέλου Τεκμηρίωσης

Πλήθος συναλλαγών που Τεκμηριώνονται	Τρεις(3) 1).....2) 3) <u>Καταβολή τόκων υπερημερίας σε συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση (..... 55.475,27 ευρώ.</u>
--------------------------------------	--

Σχετικά με την καταβολή τόκων επί διαιτηρικού δανείου και **την καταβολή τόκων υπερημερίας σε
συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση** οι συναλλαγές δεν εξετάστηκαν με τη χρήση της βάσης
δεδομένων, **καθώς κατά την τεκμηρίωση των συναλλαγών χρησιμοποιήθηκαν
συγκρίσιμα στοιχεία επιτοκίων στα οποία δεν υπάρχει πρόσβαση της βάσης δεδομένων
.....**

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **επικαλείται γενικά** ότι
στον Λογ.Τόκοι βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων εξωτερικού έχουν καταχωρηθεί τόκοι
υπερημερίας με βάσει ληφθέντα τιμολόγια εξωτερικού, χωρίς να καταθέτει τα εν λόγο φορολογικά
στοιχεία(τιμολόγια εξωτερικού) για τα οποία οφείλεται τόκος υπερημερίας, δεν κατέθεσε κανένα
στοιχείο, μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων(της προσφεύγουσας επιχείρησης και της
μητρικής), σχετικά με τους όρους (επιτόκιο, κλπ) καταβολής τόκων υπερημερίας, σε
περίπτωση καθυστέρησης εξόφλησης οφειλόμενων αμοιβών διοίκησης.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέος.

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την
συγκεκριμένη λογιστική διαφορά

7.Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 73.01.019 «Έσοδα παροχής Υπηρεσιών 19% », ποσόν 133.405,28 ευρώ

Επειδή από το λογαριασμό αυτό **δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα:
ποσό 133.405,28 €, με την αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση **εξέδωσε πιστωτικά
τιμολόγια** προς την Τράπεζα της Ελλάδος **από συμβάσεις ετών 2006-2007**,και προς το Γενικό
Νοσοκομείο, προς το, προς το, **λόγο λάθους χρέωσης της χρήσης 2007**,και
δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση η αξία των πιστωτικών τιμολογίων γιατί καταστρατηγείται η
αυτοτέλεια των χρήσεων.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Ο έλεγχος καταλογίζει ως λογιστική διαφορά την αξία μερικών εκ των πιστωτικών τιμολογίων που έχουν καταχωρηθεί στον λογαριασμό αυτόν, από τα οποία το μεγαλύτερο άφορα την Τράπεζα της Ελλάδος με την αιτιολογία ότι αφορά παροχή υπηρεσιών της προηγούμενης χρήσης και άρα παραβιάζεται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Η εταιρεία είχε υποβάλλει τιμολόγια προς έγκριση και πληρωμή από την Τράπεζα της Ελλάδος και ορισμένα νοσηλευτικά ιδρύματα, η διαδικασία έγκρισης και εκκαθάρισης των όποιων ολοκληρώθηκε την επόμενη χρήση με μερική περικοπή της αναγνωρισμένης δαπάνης. Τα αμφισβητούμενα από τον έλεγχο πιστωτικά τιμολόγια εκδόθηκαν προς κάλυψη της διαφοράς αυτής η δε έκδοσή τους (άρα και η μείωση των εσόδων) ήταν αδύνατη πριν την ολοκλήρωση της ανωτέρω διαδικασίας.

Επειδή ,σύμφωνα με την παρ.2.2.704 του ΕΓΛΣ « οι εκπτώσεις πωλήσεων είναι μειώσεις της τιμής πωλήσεως, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια πωλήσεως εμπορευμάτων για τα οποία χορηγείται έκπτωση... Οι εκπτώσεις πωλήσεων σαν μειωτικό στοιχείο των εσόδων καταχωρούνται στην χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών των πωλήσεων...

Επειδή σύμφωνα με το αρ.πρωτ...../13-08-2007 έκδοση πιστωτικών τιμολογίων επί παροχής υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών

1.Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 12 του Π.Δ.186/1992(Κ.Β.Σ.) για την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία προς άλλο επιτηδευματία εκδίδεται τιμολόγιο και με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12(παρ.14) το Τ.Π.Υ. εκδίδεται με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας....

2.Περαιτέρω με την παρ.13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου.

3. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στις περιπτώσεις που έχουν εκδοθεί τιμολόγια προς επιτηδευματία και συντρέχουν πραγματικοί λόγοι που επηρεάζουν αρνητικά-μειωτικά την αξία των αρχικών στοιχείων, θέμα που διερευνάται κάθε φορά με την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών (π.χ. έλεγχο των σχετικών συμβάσεων κλπ) είναι δυνατή από πλευράς διατάξεων του Κ.Β.Σ. η διόρθωση ή ακύρωση των αρχικών στοιχείων και των σχετικών εγγραφών με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε τα πιστωτικά τιμολόγια με ημερομηνίες έκδοσης Μηνός Ιανουαρίου 2008 (σελ.57 έκθεσης έλεγχου),που αφορούσαν κάλυψη της διαφοράς μεταξύ της αξίας των Τιμολογίων προηγούμενης χρήσης 2007 και του ποσού που εισέπραξε κατά την εξόφληση (εκκαθάριση) τους, λόγο μερικής περικοπής της αναγνωρισμένης δαπάνης όπως επικαλείται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν κατέθεσε κανένα στοιχείο (π.χ. συμβάσεις) με βάσει των οποίων εκδόθηκαν, τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) την εκκαθάριση αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση για την συγκεκριμένη δαπάνη είχε την δυνατότητα να την εγγράψει ως δαπάνη στην διαχειριστική χρήση 2007 στην οποία και αφορά, με της εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού χρήσεως 2007, ητοι ημερομηνία 30-04-2008 και πριν την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και την σύνταξη του ισολογισμού διαχειριστικής χρήσης 2007, πράγμα το οποίο δεν έκανε ως όφειλε.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2238/1994

Άρθρο 72 Μεταφορά φορολογητέας ύλης

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 προστίθεται στο κρινόμενο έτος.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι ο έλεγχος έπρεπε να εφαρμόσει το άρθρο 72 παρ.1 του Ν.2238/1994 είναι απορριπτέος.

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά

8.Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 81.00.099 « Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα », ποσόν 56.762,88 ευρώ

Επειδή από το λογαριασμό αυτό **δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 85.939,85 €, **εκ του οποίου ποσό 56.762,88 ευρώ αφορά αποζημίωση προσωπικού κατόπιν δικαστικής απόφασης** (σχετ. άρθρο 4 παρ.1 και 31 παρ.1δ και άρθρο 105 παρ.15 του ν.2238/94, ΣτΕ 1100/80, 1823/94, 128/83) όπως αναφέρεται στην σελ.58 της έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Η αναγνώριση της δαπάνης που αφορά την αποζημίωση του προσωπικού κατόπιν δικαστικής δαπάνης είναι υποχρεωτική δυνάμει της Α.Υ.Ο. πολ.1005/2005, **και καταθέτει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καρτέλα του σχετικού λογαριασμού (σχετ.10)**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.9 του ν.2238/1994 όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο ορίζεται ότι:

«Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι ποσό 56.762,88 ευρώ αφορά αποζημίωση προσωπικού κατόπιν δικαστικής απόφασης (γενικά) χωρίς να καταθέσει αντίγραφα δικαστικής απόφασης θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. των δικαιούχων της αποζημίωσης, αλλά κατέθεσε καρτέλα του σχετικού λογαριασμού (σχετ.10)

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι αναπόδεικτος και απορριπτέος.

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά

9.Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 82.00.006 « Εισφορές ασφαλιστικών ταμείων », ποσόν 104.625,05 ευρώ

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

ποσό 104.625,05 €, με την αιτιολογία ότι αποτελεί πρόσθετες εισφορές προς το ΙΚΑ παρελθουσών χρήσεων (σελ.58 της έκθεσης έλεγχου) από αυτή του έλεγχου (Σχετικές διατάξεις άρθρα 29 και 31 του ν.2238/1997)

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Στον λογαριασμό αυτό έχουν καταχωρηθεί μεταξύ άλλων πρόσθετες ασφαλιστικές εισφορές προς το ΙΚΑ που αφορούν χρήσεις προγενέστερες του έλεγχου (ποσό 45.387,01 ευρώ εκ συνόλου 104.625,05 ευρώ) όπως αποδεικνύεται από το Προσκομιζόμενο Γραμμάτιο Είσπραξης Καθυστερούμενων Οφειλών ΙΚΑ ,υπ.αρ.....-22/01/2008.

Η απόρριψη της δαπάνης αυτής είναι παράνομη σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 περ.ε του ν.2238/1994.Τελος σημειώνεται πως ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι η έκπτωση της υπό κρίση δαπάνης απορρίπτεται από τον έλεγχο επειδή αυτή ανάγεται σε προηγούμενη χρήση ο έλεγχος όφειλε να εφαρμόσει το άρθρο 72 του ν.2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 περ.ε του ν.2238/1994 ορίζεται ότι

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση για την συγκεκριμένη δαπάνη επικαλείται το Προσκομιζόμενο Γραμμάτιο Είσπραξης Καθυστερούμενων Οφειλών ΙΚΑ ,υπ.αρ.....- 22/01/2008.

Επειδή, στην υπό κρίση ενδικοφανη προσφυγή δεν κατατίθεται το εν λόγω Γραμμάτιο Είσπραξης Καθυστερούμενων Οφειλών ΙΚΑ όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα προς υποστήριξη των ισχυρισμών μας ενώπιων σας (σελ.14-15 της αρ...../09-12-2016 υπό κρίση ενδικοφανους προσφυγής) ώστε να αποδεικνύεται διακριτά το ποσόν των ασφαλιστικών εισφορών προηγούμενων χρήσεων και οι τυχόν προσαυξήσεις επί των οφειλόμενων εισφορών παρελθουσών χρήσεων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι αναπόδεικτος και απορριπτέος.

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά

10. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 62.04.009 Ενοίκια Αυτοκινήτων > 1.600 cc ποσόν 107.139,91 ευρώ, και της λογιστικής διαφοράς του λογ. 62.04.010 Ενοίκια Αυτοκινήτων < 1.600 cc ποσόν 61.024,34 ευρώ.

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

συνολικό ποσό 278.005,29 €, εκ του οποίου ποσόν 107.139,91 ευρώ αφορά Ενοίκια Αυτοκινήτων > 1.600 cc και ποσόν 61.024,34 ευρώ, αφορά Ενοίκια Αυτοκινήτων < 1.600 cc

(σελ. 47 της έκθεσης έλεγχου) με την αιτιολογία ότι οι δαπάνες συντήρησης λειτουργίας ,επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων, που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμο κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά ,**που έχουν στην κυριότητα τους οι επιχειρήσεις η που έχουν μισθωμένα από τρίτους,** εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες τις επιχείρησης. Για αυτοκίνητα

μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει με τις ίδιες προϋποθέσεις ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό(25%) των πιο πάνω δαπανών.(σχετικές διατάξεις άρθρο 31 παρ.1 περ.β ν.2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ.5 του άρθρου 9 του ν.3296/2004 και ισχύει σύμφωνα με την περ.ζ άρθρου 33 του ίδιου νόμου για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2005 και μετά.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Με βάσει ΠΟΛ1005/2005 και με βάσει την ΠΟΛ.1139/2006 τα μισθώματα των υπό κρίση αυτοκινήτων εκπίπτουν εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και οι σχετικές λογιστικές διαφορές του έλεγχου πρέπει να απορριφθούν.

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1005/2005 αρ.πρωτ.....

ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΤΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΓΕΝΙΚΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΚΛΠ.

Μισθώματα επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. σε εταιρείες ενοικίασης αυτοκινήτων

1. Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικίασης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, εκπίπτουν εξ. ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με την προϋπόθεση ότι τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των ίδιων των επιχειρήσεων. (...../4-11-2002),(...../10-1-2001)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ.1139/08-12-2006 Αρ. Πρωτ.....

ΘΕΜΑ: Έκπτωση των μισθωμάτων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις ενοικίασεως αυτοκινήτων για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία έχουν μισθώσει από εταιρείες leasing.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ της [παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994](#), το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μεταξύ άλλων και των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια {1600} κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό {60%} του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό {25%} των πιο πάνω δαπανών. Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς

και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών.

2. Περαιτέρω, με την αριθ./ [ΠΟΛ. 1005/14.1.2005](#) Α.Υ.Ο.Ο. που εξεδόθη κατ' εξουσιοδότηση της [παρ. 15 του άρθρου 9 του Ν. 3296/2004](#) ορίζεται, ότι τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, μέχρι ποσοστό 60% για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα μέχρι 1.600 κ.ε. και μέχρι 25% για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα με μεγαλύτερο κυβισμό στις περιπτώσεις που από τη σύμβαση μίσθωσης με τις πιο πάνω επιχειρήσεις προβλέπεται η αγορά του αυτοκινήτου από τη μισθώτρια επιχείρηση σε προσυμφωνημένη τιμή (σύμβαση leasing εν τοις πράγμασι).

3. Επίσης, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό, ότι σε περίπτωση που επιχείρηση μισθώνει αυτοκίνητο Ι.Χ. με τη μέθοδο της μακροχρόνιας μίσθωσης από εταιρεία ενοικίασεως αυτοκινήτων, η οποία προηγουμένως το έχει μισθώσει με χρηματοδοτική μίσθωση από εταιρεία leasing, τότε η έκπτωση των δαπανών συντήρησης, επισκευής και μισθωμάτων του εν λόγω αυτοκινήτου υπόκειται στους περιορισμούς που προβλέπονται για τις μισθώσεις αυτοκινήτων από εταιρείες ενοικίασεως αυτοκινήτων (σχετ./29.5.2005 έγγραφο), καθόσον οι περισσότερες από τις εμπλεκόμενες στις εν λόγω συναλλαγές, εταιρείες ενοικίασεως αυτοκινήτων είναι θυγατρικές εταιρειών leasing.

4. Στην πράξη έχουν διαπιστωθεί σημαντικά προβλήματα κατά την εφαρμογή όσων αναφέρονται στην παράγραφο 3 της παρούσας, δεδομένου ότι, οι επιχειρήσεις που μισθώνουν αυτοκίνητα συμβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τις εταιρείες ενοικίασεως αυτοκινήτων, ενώ δεν είναι πάντα ευχερής η εκ των προτέρων εξακρίβωση από τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις εάν τα προς μίσθωση αυτοκίνητα ανήκουν κατά κυριότητα στη δεύτερη ή σε κάποια εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης με αποτέλεσμα να μην είναι ευχερής η συμμόρφωσή τους προς τις οδηγίες της Διοίκησης. Εξάλλου, με τον τρόπο αυτό τίθενται σε δυσμενέστερη θέση οι εταιρείες ενοικίασεως αυτοκινήτων οι οποίες είναι θυγατρικές εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης σε σύγκριση με τις λοιπές.

5. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικίασεως αυτοκινήτων (εκτός leasing), ανεξάρτητα αν οι εταιρείες αυτές έχουν αγοράσει τα ενοικιαζόμενα αυτοκίνητα ή τα έχουν μισθώσει από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων χωρίς τους περιορισμούς που αναφέρονται στην περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994](#). Τα ανωτέρω δεν ισχύουν στις περιπτώσεις που από τη σύμβαση μίσθωσης προβλέπεται η αγορά των αυτοκινήτων από τη μισθώτρια επιχείρηση σε προσυμφωνημένη τιμή (σύμβαση leasing εν τοις πράγμασι).

Κάθε προηγούμενη διοικητική λύση με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, γίνεται αποδεκτός για τα μισθώματα των ΕΙΧ.

αποφασίζουμε την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά, συνολικό ποσόν 168.164,25 ευρώ (107.139,91 και 61.024,34)

Κατόπιν των ανωτέρω, αποφασίζουμε όπως γίνει μερικά δεκτή η με αριθ. πρωτ./09-12-2016 ενδικοφανής προσφυγής κατά της υπ. αρ...../09-11-2016 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστική χρήση 01/01/2008-31/12/2008), με την **αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 168.164,25 €** και την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 671.058,47 €

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Κατόπιν αυτών αποφασίζουμε όπως οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιοριστούν ως ακολούθως:

<u>Λογ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Λογιστικές διαφορές βάσει έλεγχου</u>	<u>Μείον Λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση</u>	<u>Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης</u>
60.02.002	Επιχορηγήσεις και έξοδα Κυλικείου	8.514,18	0,00	8.514,18
60.02.099	Λοιπά έξοδα προσωπικού	15.360,06	0,00	15.360,06
	Σύνολο Λογ. 60	23.874,24	0,00	23.874,24
61.00.000	Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων	225.000,00	0,00	225.000,00
61.98.002	Υπηρεσίες τρίτων	24.480,86	0,00	24.480,86
	Σύνολο Λογ. 61	249.480,86	0,00	249.480,86
62.03.003	Τηλεφωνικά Τηλεγρ. Κινητά	64.694,48	0,00	64.694,48
62.05.006	Ασφάλιστρα Αστικής Ευθύνης	42.334,52	0,00	42.334,52
	Σύνολο Λογ. 62	107.029,00	0,00	107.029,00
64.02.005	Έξοδα Συνεδρίων – Δεξιώσεων	28.023,87	0,00	28.023,87
64.02.006	Έξοδα Υποδοχής & Φιλοξενίας	24.729,55	0,00	24.729,55
64.02.098	Επιχειρηματικά Δώρα	46.171,25	0,00	46.171,25
64.06.000	Δωρεές για κοινωνικές σκοπούς	2.500,00	0,00	2.500,00
64.06.098	Λοιπές Δωρεές	4.666,67	0,00	4.666,67
	Σύνολο Λογ. 64	106.091,34	0,00	106.091,34
65.06.001	Τόκοι & Έξοδα Λοιπών Βραχ. Υποχρεώσεων	22.931,60	0,00	22.931,60
65.06.002	Τόκοι & Έξοδα Λοιπών Βραχ. Υποχρ. Εξωτερικού	55.475,27	0,00	55.475,27

	Σύνολο Λογ. 65	78.406,87	0,00	78.406,87
68.00.000	Προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού	9.186,68	0,00	9.186,68
	Σύνολο Λογ. 68	9.186,68	0,00	9.186,68
81.00.000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	1.116,35	0,00	1.116,35
81.00.001	Προσαυξήσεις από ασφαλιστικά ταμεία	616,33	0,00	616,33
81.00.006	Πρόστιμο ΚΟΚ	1.244,85	0,00	1.244,85
81.00.099	Λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα	85.939,85	0,00	85.939,85
	Σύνολο Λογ. 81	88.917,38	0,00	88.917,38
82.00.004	Φόροι & Τέλη Προηγούμενων Χρήσεων	200,00	0,00	200,00
82.00.006	Εισφορές Ασφαλιστικών Ταμείων	104.625,05	0,00	104.625,05
82.00.099	Λοιπά έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων	125,53	0,00	125,53
	Σύνολο Λογ. 82	104.950,58	0,00	104.950,58
62.04.010	Λογιστική Διαφορά Ενοικίων Αυτοκινήτων < 1.600 cc με έκπτωση 60% (152.560,85 x 40%)	61.024,34	61.024,34	0,00
62.04.009	Λογιστική Διαφορά Ενοικίων Αυτοκινήτων > 1.600 cc με έκπτωση 25% (142.853,21 x 75%)	107.139,91	107.139,91	0,00
62.05 62.04 62.07 63.03 64.00	Λογιστική Διαφορά εξόδων επισκευής, κίνησης, τελών κλπ Αυτοκινήτων < 1.600 cc με 60% έκπτωση (109.841,81 x 40%)	43.936,72	0,00	43.936,72
62.05 62.04 62.07 63.03 64.00	Λογιστική Διαφορά εξόδων επισκευής, κίνησης, τελών κλπ Αυτοκινήτων > 1.600 cc με 25% έκπτωση (87.872,42 x 75%)	65.904,32	0,00	65.904,32

	Γενικό Σύνολο Λογιστικής Διαφοράς Αυτοκινήτων	278.005,29	168.164,25	109.841,04
	Λήψη Εικονικών Στοιχείων	555.080,00	0,00	555.080,00
	Σύνολο Λογιστικών Διαφορών Λήψης Εικονικών Στοιχείων	555.080,00	0,00	555.080,00
73.02.019	Έσοδα παροχής υπηρεσιών 19%	133.405,28	0,00	133.405,28
	Σύνολο Λογ. 73	133.405,28	0,00	133.405,28
	MANAGEMENT FEE(Πόρισμα επιτροπής άρθρου 31 Ν.2238/94)	62.481,75	0,00	62.481,75
	ΣΥΝΟΛΟ	1.796.909,27	168.164,25	1.628.745,02

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παράνομης απόρριψης του αιτήματος για μεταφορά φορολογητέας ύλης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 72 παρ.1 του ν.2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.2238/1994

Άρθρο 72 Μεταφορά φορολογητέας ύλης

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 προστίθεται στο κρινόμενο έτος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1191/2014 ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ ΧΡΗΣΕΩΝ

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958).

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (σελ.13) **επικαλείται την εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.2238 /1994 για λογιστικές διαφορές συνολικής αξίας 485.961,93 ευρώ (βλ. και ανωτέρω κεφ. Α)**, δεδομένου ότι οι εγγραφές της προηγούμενης χρήσης 2007 είχαν οριστικοποιηθεί (βλ.σελ.10 έκθεσης έλεγχου) ο αναλογών στις διαφορές αυτές φόρος θα έπρεπε κατά ρητή διατύπωση της ανωτέρω διάταξης να εκπέσει στην κρινόμενη χρήση 2008.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται το άρθρο 72 του ν.2238/1994(σελ.13) στις επιμέρους λογιστικές διαφορές που δεν αποδεχεται ως εξής:

Κωδ. Λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσόν Ευρώ
61.00.000	Αμοιβές και Έξοδα δικηγόρων (Τ.Π.Υ. Δικηγορική Εταιρεία)	195.000,00
65.06.001	Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (Τόκοι Δ τριμήνου 2007 Τράπεζα Αττικής)	22.931,60
73.01.019	Έσοδα παροχής υπηρεσιών 19%(Πιστωτικά τιμολόγια και)	133.405,28
82.00.006	Εισφορές ασφαλιστικών ταμείων (ΙΚΑ παρελθουσών χρήσεων)	104.625,05
	Σύνολο	455.961,93

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **δεν υπάρχει συμφωνία** στο ποσόν που επικαλείται η προσφεύγουσα επιχείρηση συγκεντρωτικά **(485.961,93 ευρώ)** και στο άθροισμα των ποσών **(455.961,93 ευρώ)** που επικαλείται στις επιμέρους λογιστικές εγγραφές στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, οι ανωτέρω επιμέρους λογιστικές διαφορές για τις οποίες η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται την εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.2238/1994 έχουν απορριφτεί με την παρούσα απόφαση όπως αναφέρεται ανωτέρω ξεχωριστά για την κάθε μια λογιστική διαφορά, στο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράνομου και ανατιολόγητου καταλογισμού λογιστικών διαφορών, συνολικής αξίας 839.222,72 ευρώ.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτός.

αποφασίζουμε την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής περί παράνομης απόρριψης του αιτήματος για μεταφορά φορολογητέας ύλης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 72 παρ.1 του ν.2238/1994.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παράνομης απόρριψης της μεταφερθείσας ζημίας προηγούμενων χρήσεων- Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 2 παρ.3 του ν.2166/1993.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του ν.2238/1994(ΚΦΕ)

Άρθρο 4. Εισόδημα και εξεύρεσή του: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. 2. ... 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη».

Άρθρο 105. Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων:

«111. **Οι διατάξεις των άρθρων 4** παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 **εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.** Ειδικά για το ποσό της ζημίας νομικού προσώπου της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που αποσβέσθηκε με ειδική προς τούτο μείωση του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου αυτού, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.3 του ν.2166/1993.

Άρθρο 2 Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημίας

3.Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις ΠΟΛ.1080/5.4.1994 Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2166/1993 Αρ. Πρωτ.

3. «Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου αυτού αντιμετωπίζεται η ζημία που ενδεχόμενα έχει η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

Από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι στις περιπτώσεις μετατροπής ή συγχωνεύσεως εταιριών, το ακάλυπτο ποσό ζημίας που υπάρχει στην μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη εταιρία και το οποίο αναγνωρίζεται φορολογικά, δεν μπορεί να μεταφερθεί στη νέα εταιρία για να συμψηφισθεί με τα φορολογητέα κέρδη αυτής των επομένων ετών (πέντε ή όσων έχουν απομείνει).

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης στη νέα εταιρία προκειμένου να συμψηφισθεί με τα φορολογητέα κέρδη της, ενώ η δυνατότητα αυτή δεν παρέχεται στις μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972.

Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις αυτές, εάν η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση κατά το χρόνο του μετασχηματισμού, έχει ζημία, η οποία μπορεί να προέρχεται είτε από τη χρήση εντός της οποίας λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός, είτε από προηγούμενες χρήσεις, έχει υποχρέωση η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση να εμφανίσει το ποσό αυτό της ζημίας σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό μετασχηματισμού που θα συντάξει η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη κτλ. επιχείρηση (Αογ/σμοί ΕΓΛ.Σ "42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο" και "42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων". Η ίδια υποχρέωση εμφάνισης του ποσού της ζημίας σε ιδιαίτερους λογ/σμούς στον ισολογισμό της έχει και η νέα εταιρία που προέρχεται από τον μετασχηματισμό.

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρίας ζημία συμψηφίζεται κατ' αρχή με τα τυχόν κέρδη που υφίστανται κατά το μετασχηματισμό. Διευκρινίζεται ότι το ποσό της ζημίας αυτής θα συμψηφισθεί με τα τυχόν κέρδη που έχουν φορολογηθεί και εμφανίζονται στο λογαριασμό "42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο" της νέας εταιρίας κατά το χρόνο του μετασχηματισμού.

Αν μετά τον ως άνω συμψηφισμό απομένει υπόλοιπο ζημιών, το ποσό αυτό θα συμψηφισθεί με τα κέρδη των επομένων χρήσεων που θα προκύψουν στην νέα εταιρία, εφαρμοζομένων για τη μεταφορά και το συμψηφισμό του ποσού των ζημιών με κέρδη επομένων χρήσεων των προϋποθέσεων που ορίζονται στο άρθρο 4 του ν.δ. 3323/1955. Επομένως, εάν κατά τον μετασχηματισμό με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη κτλ. επιχείρηση εμφανίζει στον ισολογισμό του μετασχηματισμού ακάλυπτο ποσό ζημίας, αυτό μεταφέρεται στην νέα εταιρία και συμψηφίζεται με τα κέρδη αυτής των επομένων χρήσεων, κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικά ο συμψηφισμός της ζημίας αυτής.

Για το μέρος της ζημίας που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ο συμψηφισμός αυτής (πέραν της πενταετίας ή μείωση του ποσού αυτής από φορολογικό έλεγχο κτλ.) με κέρδη επομένων χρήσεων, θα γίνει απόσβεση του ποσού αυτού, μειώνοντας τα κέρδη των επομένων χρήσεων, χωρίς όμως η απόσβεση αυτή να επηρεάζει τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας. Συνεπώς σε περίπτωση που η νέα εταιρία ήθελε προβεί σε μείωση των κερδών της με ζημιές της ανωτέρω κατηγορίας πρέπει κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της να προβεί σε φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της προσθέτοντας ως λογιστική διαφορά την μη εκπιπτόμενη φορολογικά ζημία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 9 του ν.2386/1996

Άρθρο 7 Κίνητρα συγχώνευσης μικρομεσαίων επιχειρήσεων και ρύθμιση θεμάτων επενδύσεων και μετασχηματισμών επιχειρήσεων

9. Το δεύτερο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ν. 2166/1993 αντικαθίστανται ως εξής:

"Για το ποσό αυτό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994. Κατ' εξαίρεση, οι επιχειρήσεις που ρύθμισαν τα χρέη τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 1892/1990[.....]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.5 του ν.2992/2002(ΦΕΚ54 Α 20-3-2002)

Άρθρο 9 Κίνητρα συγχωνεύσεων επιχειρήσεων

5. Κατά το μετασχηματισμό επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του Ν. 2166/1993 ή της παραγράφου 5 του άρθρου 16 του Ν. 2515/1997, η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρείας ζημία, και κατά το ποσό που τυχόν δεν συμψηφίζεται με κέρδη υφιστάμενα κατά το μετασχηματισμό, συμψηφίζεται με τα προκύπτοντα κέρδη αυτής των επόμενων δύο (2) χρήσεων, μόνο κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικώς, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάσπασης ανωνύμων εταιρειών κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 81 του Κ.Ν. 2190/1920.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.5 του ν.3522/2006(ΦΕΚ 276 Α 22-12-2006)

Άρθρο 9

5. Οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν.2992/2002(ΦΕΚ 54Α) καταργούνται για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καθώς και για τους μετασχηματισμούς των οποίων έχει ήδη αρχίσει η διαδικασία πραγματοποίησης τους και θα ολοκληρωθεί μετά τον ως άνω χρόνο δημοσίευσης του παρόντος.

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση 2113/2013 (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά την έννοια της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 3 ν. 2238/1994 «στενώς ερμηνευτέας, δοθέντος ότι θεσπίζει εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, και εφαρμοζόμενης αναλόγως, κατά το άρθρο 105 παρ. 11 του ίδιου νόμου, και για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του νόμου αυτού, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (περ. α'), η ζημία που προέκυψε σε μια διαχειριστική περίοδο μπορεί να μεταφερθεί προς συμψηφισμό στα πέντε επόμενα έτη υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο πρόσωπο. Όπως έχει κριθεί (ΣΕ 4344, 846/1984), επί συγχωνεύσεως ανώνυμης εταιρείας από άλλη, η απορροφώσα δεν μπορεί να μεταφέρει προς συμψηφισμό την ζημία της απορροφηθείσας, αδιαφόρως εάν εξομοιούται κατά το νόμο με

καθολικό διάδοχο αυτής (πρβλ. ΣΕ 4448/2012 7μ.), ενώ, αντιθέτως, μπορεί να μεταφέρει προς συμψηφισμό δική της ζημία (της απορροφώσας). Περαιτέρω, ναι μεν, στη συνέχεια, με το Ν. 2166/1993 προβλέφθηκε η δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας της απορροφώμενης εταιρείας στη νέα εταιρεία, πλην η ρύθμιση αυτή καταργήθηκε με το Ν.2386/1996. Ειδικότερα, [...] ο κατά το Ν.2166/1993 μετασχηματισμός πραγματοποιείται με απλή ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετατρεπομένων, συγχωνευομένων ή απορροφωμένων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για τον σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας. Με το άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 2166/1993 ορίσθηκε ότι «Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρείας. Η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρείας ζημία, και κατά το ποσό που τυχόν δεν συμψηφίζεται με κέρδη υφιστάμενα κατά το μετασχηματισμό, συμψηφίζεται με τα προκύπτοντα κέρδη αυτής επόμενων χρήσεων, μόνο κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικώς, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος. ...». Η ρύθμιση αυτή, με την οποία παρασχέθηκε στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, μεταξύ άλλων φορολογικών απαλλαγών και διευκολύνσεων, η δυνατότητα μεταφοράς της (φορολογικώς αναγνωριζόμενης) ζημίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στη νέα εταιρεία, αφορούσε τη ζημία των απορροφωμένων εταιρειών, ως προς την οποία είχε γίνει δεκτό, κατά τα προαναφερθέντα, ότι η μεταφορά της δεν ήταν δυνατή, και όχι τη ζημία των απορροφωσών, η δυνατότητα μεταφοράς της οποίας διατηρήθηκε, όπως υφίστατο και προγενέστερα, κατά τα προαναφερθέντα. Συνεπώς, και η ρητή κατάργηση του δικαιώματος αυτού με την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του Ν. 2386/1996 (Α' 43), που αντικατέστησε τα εδάφια δεύτερο και επόμενα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν. 2166/1993, όρισε δε ότι «Για το ποσό αυτό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994», ούτως ώστε να υπάρχει ενιαία φορολογική αντιμετώπιση με την ζημία που έχουν οι επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται σε μεγάλες μονάδες βάσει των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972, αφορούσε και πάλι το δικαίωμα των απορροφωμένων και όχι των απορροφωσών εταιρειών, το οποίο διατηρήθηκε ομοίως και υπό το καθεστώς αυτό.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την διαχειριστική χρήση 01/01/2007-31/12/2007 **βάσει φορολογικού έλεγχου παρουσιάζει οριστική ζημία ποσόν 165.886,83 ευρώ** (σελ.113 έκθεσης μερικού έλεγχου Φ.Ε.)

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση **στην διαχειριστική χρήση 01/01/2008-31/12/2008 απορρόφησε** την επιχείρηση «.....» σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του Ν.2166/1993 , τις διατάξεις των άρθρων 69-78 του κ.ν.2190/1920 και με την αριθμό/09-10-2008 απόφαση σύμβασης συγχώνευσης της Συμβολαιογράφου Αθηνών(σελ.113 έκθεσης μερικού έλεγχου Φ.Ε.).

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω κριθέντων με την απόφαση 2113/2013 του ΣΤΕ και δεδομένου ότι το δικαίωμα μεταφοράς των φορολογικά αναγνωριζόμενων ζημιών παρελθουσών χρήσεων της απορροφώσας παρέχεται και επί απορρόφησης με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, χωρίς τη χρήση ευεργετικών διατάξεων, αφού η απορροφώσα διατηρεί σε κάθε περίπτωση τη νομική της προσωπικότητα, δηλαδή η επιχείρηση συνεχίζει να ασκείται από το ίδιο πρόσωπο, πρέπει να γίνει δεκτό ότι επί απορρόφησης με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 2166/1993 η απορροφώσα δε χάνει το δικαίωμά της να μεταφέρει τις φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημιές της παρελθουσών χρήσεων και συνεπώς να γίνει, κατά το μέρος αυτό, δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας και να αναγνωριστεί το δικαίωμά της να μεταφέρει προς συμψηφισμό με μελλοντικά της κέρδη ζημία παρελθούσης χρήσεως 2007, ύψους 165.886,83 €.

αποφασίζουμε την αποδοχή, της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την **μεταφορά φορολογικά αναγνωριζόμενης ζημιάς της**, ως πλημμελώς αιτιολογημένης και την ολοσχερή διαγραφή της

Κατόπιν των ανωτέρω προσδιορίζουμε τα αποτελέσματα κέρδη/Ζημιές της διαχειριστικής χρήσης ως εξής:

Φορολογητέα Αποτελέσματα (Κέρδη/Ζημιές) με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα Αποτελέσματα κέρδη/Ζημιές με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	Βάσει Έλεγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης
Φορολογική Ζημία Χρήσεως	- 1.910.434,93	- 1.910.434,93
Πλέον Μερίσματα από Συμμετοχές	- 8.033,15	- 8.033,15
Μείον λογιστικές διαφορές έλεγχου	1.796.909,26	1.628.745,02
Σύνολο ζημιών χρησεως	- 121.558,82	- 289.723,06
Πλέον οριστικές ζημιές παλαιών χρήσεων	- 165.886,83	- 165.558,83
Μείον: υπόλοιπο ζημιών οριστικού έτους 2007 που δεν αναγνωρίζεται για μεταφορά λόγω απορρόφησης Ν.2166/1993 όπως τροποποιήθηκαν με τον Ν.2386/1996	165.886,83	0,00
Υπόλοιπο Ζημιών	- 121.558,82	- 455.281,89

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

Φόρος Εισοδήματος διαχειριστικής Χρήσης 2008

0,00 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 64 του ν. 4174/2013 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, από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι, «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»,

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09-11-2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Ε. του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./09-12-2016 ενδικοφανούς προσφυγής **και την τροποποίηση της υπ' αρ./09-11-2016 οριστικής πράξης** διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 **προσδιορίζοντας φορολογητέα κέρδη/ ΖΗΜΙΕΣ ΠΟΣΩΝ - 455.281,89**

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

Φόρος εισοδήματος 01/01/2008-31/12/2008

0,00 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Υπάλληλος του Τμήματος

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.