



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1926

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

FAX : 213 1604 567

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

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την 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 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού, όπως νομίμως εκπροσωπείται,

κατά της υπ' αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 215.397,13 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 258.476,56 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1037/2005, σύμφωνα με την/2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

- Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
- Η ανυπαρξία της παράβασης.
- Το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου. Η πλημμελής προδικασία πρόσβασης στα στοιχεία και η κατά συνέπεια αυτής παραβίαση του άρθρου 20 Σ.
- Ο νόμιμος και παραγωγικός χαρακτήρας των κρινόμενων δαπανών και, ακολούθως η νόμος και ουσία αβάσιμη προσαύξηση των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας με λογιστικές διαφορές, λόγω μη αναγνώρισης των οικείων δαπανών ως εκπτεστέων από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

-Γενικά για τις εκπιπτόμενες παραγωγικές δαπάνες της επιχειρηματικής δραστηριότητας και τα όρια της εξουσίας της φορολογικής αρχής να μην αναγνωρίσει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικές δαπάνες.

Μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ποσού 742.687,38 €, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, ως ακολούθως :

	ΧΡΗΣΗ	2008
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστική διαφορά
1	Λοιπές λογιστικές διαφορές, κόστος οικοδομής Βόλου που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα	385.889,40 €
2	61.93.0001 Ελαιοχρωματισμοί	22.086,75 €
3	62.03.000000 Τηλεφωνικά τηλεγραφικά	37.971,07 €
4	62.04 Ενοίκια μίσθωσης leasing	76.932,80 €
5	62.07.0300 Επισκευές μεταφορικών μέσων επιβατικών	10.241,71 €
6	62.05. 0100 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων	3.863,82 €
7	63.03.0000 Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων επιβατικών	535,20 €
8	63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	20.414,77 €
9	63.98.200 Φόρος Υπεραξίας Ακινήτων	18.766,40 €
10	64.00.0000 Έξοδα κίνησης ΕΙΧ αυτοκίνητων	20.272,14 €
11	64.02.5000 Έξοδα συνεδρίων εκδηλώσεων	12.312,00 €
12	64.02.6000 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	9.567,28 €
13	66.03.0100 αποσβέσεις ΕΙΧ αυτοκινήτων	2.804,25 €
14	81.00.000000 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	3.377,54 €
15	81.00.0100 προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	141,79 €
16	83.10.1800 Προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κ/ξια	109.200,33 €
17	Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94	8.310,13 €
	ΣΥΝΟΛΟ	742.687,38 €

Σημειώνεται ότι για τη περίπτωση του κόστους οικοδομής του ποσού 385.889,40 €, που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας, αφενός δεν αναγνωρίστηκε όπως παραπάνω περιγράφεται από τον έλεγχο, αφετέρου ο έλεγχος προσδιόρισε καθαρά τεκμαρτά κέρδη από τη πώληση διαμερισμάτων της ημιτελούς κατασκευής την 31/12/2009 της οικοδομής στο ύψους 113.859,00 €.

Από τις ως άνω λογιστικές διαφορές η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις ακόλουθες, για τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Συνολική λογιστική διαφορά	Λογιστική διαφορά αμφισβητούμενη
1	Λοιπές λογιστικές διαφορές, κόστος οικοδομής που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα	385.889,40 €	385.889,40 €

2	83.10.1800 Προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κ/ξια	109.200,33 €	32.401,31 €
3	61.93.0001 Ελαιοχρωματισμοί	22.086,75 €	22.086,75 €
4	64.02.5000 Έξοδα συνεδρίων εκδηλώσεων	12.312,00 €	12.312,00 €
5	64.02.6000 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	9.567,28 €	9.567,28 €
6	62.03.000000 Τηλεφωνικά τηλεγραφικά	37.971,07 €	37.971,07 €
7	62.04 Ενοίκια μίσθωσης leasing	76.932,80 €	76.932,80 €
8	62.07.0300 Επισκευές μεταφορικών μέσων επιβατικών	10.241,71 €	10.241,71 €
9	62.05. 0100 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων	3.863,82 €	3.863,82 €
10	63.03.0000 Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων επιβατικών	535,20 €	535,20 €
11	63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	20.414,77 €	20.414,77 €
12	63.98.200 Φόρος Υπεραξίας Ακινήτων	18.766,40 €	18.766,40 €
13	64.00.0000 Έξοδα κίνησης ΕΙΧ αυτοκινήτων	20.272,14 €	20.272,14 €
14	66.03.0100 αποσβέσεις ΕΙΧ αυτοκινήτων	2.804,25 €	2.804,25 €
15	81.00.0100 προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	141,79 €	141,79 €
16	Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94	8.310,13 €	8.310,13 €
	ΣΥΝΟΛΟ	739.309,84 €	662.516,82 €

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η παράβαση που τους αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως, όπως προκύπτει από την από 14/09/2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί της οποίας

εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, η φορολογική αρχή, αξιολογώντας και συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που τέθηκαν υπ' όψιν της και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων, κατέληξε στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2008 καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνες που δεν στηρίζονται σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις δικαιολογητικά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Προς τούτο προέβη στην στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καταλογίζοντας τη διαφορά φόρου που προέκυψε και επομένως ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στις 11/10/2016 κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη η με αριθμό ID και με ημερομηνία θεώρησης 14/09/2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με συνημμένα στο σώμα της έκθεσης τα παρακάτω:

1. Πρωτόκολλο καταμέτρησης ταμείου.
2. Πρωτόκολλο καταγραφής αξιόγραφων.
3. Εντολή ελέγχου με αριθμό/1118
4. Η με αριθμό πρωτ./2016 πρόσκληση για προσκόμιση φακέλου ενδοομιλικών συναλλαγών
5. Η με αριθμό πρωτ./2016 αίτηση της επιχείρησης για παράταση του χρόνου προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών
6. Το με αριθμό πρωτ./2016 έγγραφο της επιχείρησης με το φάκελο ενδοομιλικών συναλλαγών
7. Καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών με αρ. πρωτ. και/2016 της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.
8. Κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών χρήσης 2008 με ημερομηνία 13/5/2010 προς το Υπουργείο Ανάπτυξης.
9. Δελτίο πληροφοριών με αριθμό πρωτ./2014 από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.(αριθμός πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ/2014)
10. Γνωστοποιήσεις προς την εταιρεία και τους νόμιμους εκπροσώπους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ.5 του Ν. 4141/2013 με αριθμούς πρωτ.,,/2014
11. Έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με αριθ. πρωτ./2016 προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής και ανατολικής Μακεδονίας
12. Έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ με αριθ. πρωτ./2016 &/2016 προς τη Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης.
13. Έγγραφο με αριθ. πρωτ./2016 ,/2016 &/2016 απάντηση στο παραπάνω από τη Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης. (πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ/2016,/2016 &/2016,/2016)
14. Έγγραφο (απάντηση στο/2016) με αριθ. πρωτ./2014 από το ΣΔΟΕ

Κεντρικής Μακεδονίας.

15. Έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ με αριθ. πρωτ./2016 προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής και ανατολικής Μακεδονίας

16. Έγγραφο (απάντηση στο/2016) με αριθ. πρωτ./2016 από το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας (πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ/2016)

Επί πλέον το Πρωτόκολλο καταμέτρησης ταμείου και το Πρωτόκολλο καταγραφής αξιόγραφων συντάχθηκαν σε δυο αντίγραφα, ένα δε από αυτά παραδόθηκε την πρώτη ημέρα του ελέγχου 01/03/2016 στον προϊστάμενο του λογιστηρίου

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έλαβε γνώση των παραπάνω εγγράφων απορρίπτεται ως ανίσχυρος.

A.1 Επί των λογιστικών διαφορών που αφορούν: Τηλεφωνικά τηλεγραφικά, Ενοίκια μίσθωσης leasing, Επισκευές, Έξοδα κίνησης, αποσβέσεις, Ασφάλιστρα και Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων, ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος, Φόρο Υπεραξίας Ακινήτων, προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων και Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94

Επειδή στο άρθρο 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 αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση και πληρούσαν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας.

Επειδή η προσφεύγουσα αορίστως και χωρίς συγκεκριμένα στοιχεία αναφέρεται, ότι η φορολογική αρχή απέρριψε τις δαπάνες συλλήβδην, με μόνη την αναγραφή στην έκθεση ελέγχου των υπολοίπων των λογαριασμών και των γενικών λόγων για τους οποίους απορρίπτονται οι υπό κρίση δαπάνες, με απλή γενική αναφορά στα κατ' έτος χρεωστικά υπόλοιπα, εν συνόλω, των οικείων λογαριασμών, χωρίς την αναγραφή στην έκθεση ελέγχου διακριτά και αυτοτελώς των υπό απόρριψη δαπανών.

Οι λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο, παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 52 έως 63 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο και ανά λογαριασμό, με πλήρη και τεκμηριωμένη ανάλυση των λόγων για τους οποίους δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας. Δεν αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου διακριτά και αυτοτελώς οι υπό απόρριψη δαπάνες σε όσες περιπτώσεις από το νόμο ορίζεται ποσοστό έκτασης στο σύνολο του λογαριασμού (Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, δαπάνες μίσθωσης –συντήρησης-επισκευής –κυκλοφορίας και αποσβέσεων ΕΙΧ αυτοκινήτων) και σε όσες

περιπτώσεις το σύνολο του λογαριασμού έχει χρεωθεί με μη εκπιπτόμενες δαπάνες (Φόροι –τέλη-προσαυξήσεις ασφαλιστικών εισφορών-φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις)

Επειδή, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 και προστέθηκαν σαν λογιστικές διαφορές οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου και οι οποίες, ανά λογαριασμό έχουν ως εξής:

α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Συνολική λογιστική διαφορά	Λογιστική διαφορά αμφισβητούμενη
1	62.03.000000 Τηλεφωνικά τηλεγραφικά	37.971,07 €	37.971,07 €
2	62.04 Ενοίκια μίσθωσης leasing	76.932,80 €	76.932,80 €
3	62.07.0300 Επισκευές μεταφορικών μέσων επιβατικών	10.241,71 €	10.241,71 €
4	62.05. 0100 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων	3.863,82 €	3.863,82 €
5	63.03.0000 Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων επιβατικών	535,20 €	535,20 €
6	63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	20.414,77 €	20.414,77 €
7	63.98.200 Φόρος Υπεραξίας Ακινήτων	18.766,40 €	18.766,40 €
8	64.00.0000 Έξοδα κίνησης ΕΙΧ αυτοκινήτων	20.272,14 €	20.272,14 €
9	66.03.0100 αποσβέσεις ΕΙΧ αυτοκινήτων	2.804,25 €	2.804,25 €
10	81.00.0100 προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	141,79 €	141,79 €
11	Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94	8.310,13 €	8.310,13 €
	ΣΥΝΟΛΟ	200.254,08 €	200.254,08 €

οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη πλήρους, σαφούς, ειδικής, επαρκούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, και ,κατά συνέπεια, ακυρότητας των κρινόμενων καταλογιστικών πράξεων που βασίζονται σε αυτήν πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ορθά, νόμιμα και πλήρως αιτιολογημένα, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αναλυτικά αναφέρονται κατ έτος στη οικεία έκθεση ελέγχου.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τα συγκεκριμένα ποσά των ως άνω λογιστικών διαφορών ύψους 200.254,08 € για τη διαχειριστική χρήση 2008.

A.2 Επί των λοιπών λογιστικών διαφορών

1. Επί της λογιστικής διαφοράς. Λοιπές λογιστικές διαφορές, κόστος οικοδομής που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα ύψους 385.889,40 €

Επειδή δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το κόστος οικοδομής ύψους 385.889,40 €, που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα, το οποίο αφορά λογιστική ζημία της προσφεύγουσας από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την λογιστική ζημία 385.889,40 € από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων και την πρόσθεσε στα αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά γιατί τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, η οποία εκτός των άλλων έχει και αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, όσον αφορά τη πώληση ημιτελών διαμερισμάτων, προσδιορίζονται τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 3296/2004. Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει λογιστικά από τη συγκεκριμένη οικοδομή. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η κατασκευή.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος από εκμετάλλευση ακινήτων από συγγνωστή πλάνη προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό και όχι τεκμαρτό, εφαρμόζοντας τις προηγούμενες διατάξεις του Ν. 2940/2001 και τις οδηγίες που δόθηκαν με τις εγκυκλίους: 1035038/10347/80012/11-04-2003 & 1039113/10547/Β0012/ΠΟΛ. 1043/10-05-2004, με αποτέλεσμα την μείωση των αποτελεσμάτων (Ζημία από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων κατά 385.889,40 ευρώ στη χρήση 2008) αντί των ορθών διατάξεων του άρθρου 11 του Ν.3296/2004. Επίσης αιτείται τη διαγραφή του πρόσθετου φόρου όσον αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά λόγω εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση του άρθρου 72 του Ν.2238/1994, κατά το οποίο δεν δύναται να επιβληθεί πρόσθετος Φόρος ή προσαύξηση σε περίπτωση μεταφοράς από πλάνη φορολογητέας ύλης σε άλλη διαχείριση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.3296/2004.: «Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν. Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των ανωτέρω, λαμβάνονται τα οριζόμενα από την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

Όταν κατά τις διαχειριστικές περιόδους μέσα στις οποίες κτώνται έσοδα από τις πιο πάνω εργασίες δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ως καθαρά κέρδη δηλώνονται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προέκυψε, σύμφωνα με το

πρώτο εδάφιο, από τη συγκεκριμένη οικοδομή. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η κατασκευή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν.2238/1994.: «2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία.»

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

Επειδή η προσφεύγουσα εκτός των άλλων έχει και αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, τα κέρδη της πριν την ολοκλήρωση της κατασκευής προσδιορίζονται τεκμαρτά σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 3296/2004 και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει λογιστικά από τη συγκεκριμένη οικοδομή. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η κατασκευή.

Επειδή για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων η προσφεύγουσα, εφαρμόζοντας προϋσχύουσες διατάξεις, πίστωσε τους λογαριασμούς 71.00.0209 & 71.00.0210 με το τίμημα των πωλήσεων και χρέωσε το Λογαριασμό 71.99.0100 (Προϋπολογισμένες Πωλήσεις) με το μέρος της αξίας των διαμερισμάτων, το οποίο δεν είχε ολοκληρωθεί χρησιμοποιώντας τον ενδιάμεσο λογαριασμό 58.08 προϋπολογισμένο κόστος τεχνικών έργων και 58.021 προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών. Στη συνέχεια για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών αφαίρεσε από τα ακαθάριστα έσοδα το πραγματικό κόστος του κάθε διαμερίσματος (Λογ. 24,25, 60,61,62,63 & 64) και το προϋπολογισθέν κόστος (Λογ. 68.99.0100) με αποτέλεσμα την μείωση των αποτελεσμάτων κατά 385.889,40 ευρώ στη χρήση 2008 και την αύξηση των αποτελεσμάτων κατά 40.739,53 ευρώ στη χρήση 2009.

Επειδή σύμφωνα με τις γενικές παραδοχές των κανόνων δικαίου άγνοια νόμου δε νοείται από τη στιγμή που ο νόμος έχει δημοσιευθεί και έχει τεθεί σε ισχύ.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72 του Ν. 2238/1994 (Μεταφορά φορολογητέας ύλης). Ο λόγος αυτός αλυσιτελώς προβάλλεται καθόσον ο έλεγχος όσον αφορά τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών κερδών χρήσεων 2008 και 2009 και τη φορολόγηση αυτών σε σχέση με τα λογιστικά αποτελέσματα που θα προκύψουν με την ολοκλήρωση της οικοδομής, ρητά τα θέτει υπόψη επόμενου ελέγχου, όπως αναφέρεται σε σχετική σημείωση στις σελίδες 53 και 58 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, το κόστος της οικοδομής του που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα τη χρήση 2008 ποσού 385.889,40 € και προσδιόρισε καθαρά τεκμαρτά κέρδη από τη πώληση διαμερισμάτων της ημιτελούς κατασκευής την 31/12/2008 της οικοδομής στο ύψους 113.859,00 €.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά το κόστος οικοδομής ύψους 385.889,40 €, που βάρυνε τα αποτελέσματα, το οποίο αφορά λογιστική ζημία της προσφεύγουσας από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 83.10.1800 “Προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κ/ξια” 32.401,31 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 109.200,33 € που αφορά τις αναλογούσες στην προσφεύγουσα ζημίες από τη συμμετοχή της στις κοινοπραξίες και διότι οι παραπάνω κοινοπραξίες δεν έχουν τερματίσει τη λειτουργία τους οι ζημίες δεν είναι οριστικές και ως εκ τούτου δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως απώλεια κεφαλαίου.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λύση της κοινοπραξίας επέρχεται όταν περατώνεται το έργο για το οποίο συνεστήθη ή όταν αυτό αδυνατεί να περατωθεί και ότι εν προκειμένω η κοινοπραξία είχε αυτοδικαίως λυθεί και η ζημία της ποσού ευρώ 32.401.31 € από την συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά ποσοστό 25% ($25\% \times 129.605.22 \text{ €}$) ανεξαρτήτως του γεγονότος της λύσης και περάτωσης του σκοπού, είχε καταστεί οριστική, βέβαια και εκκαθαρισμένη την 31.12.2008 για την προσφεύγουσα εταιρεία, ως απώλεια κεφαλαίου από τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία, μειωτική των αποτελεσμάτων της χρήσης, προκειμένου να εμφανισθεί η πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζονται περιοριστικά οι περιπτώσεις δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., μεταξύ των οποίων δεν περιλαμβάνονται οι προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κοινοπραξία.

αποφασίζουμε

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

3. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 61.93.0001 “Ελαιοχρωματισμοί” 22.086,75 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 22.086,75 € γιατί η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2008 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) ΤΠΥ καθαρής αξίας εκάστου 9.586,75 € και 12.500,00 € για συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τη φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση, με ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες που περιλήφθησαν στα ελεγχόμενα (νομότυπα εκδοθέντα) φορολογικά στοιχεία συνιστούν αληθείς και πραγματικές δαπάνες, οι οποίες πλήρως εξοφλήθηκαν, είχαν απολύτως παραγωγικό χαρακτήρα για την λήπτρια εταιρεία, ενώ η τελευταία τελούσε ως προς αυτές και το πρόσωπο του εκδότη σε απολύτως καλή πίστη, και από την πραγματοποίησή τους το ελληνικό δημόσιο είχε Φορολογική ωφέλεια και όχι βλάβη.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίσθηκαν από τον έλεγχο της αρμόδιας ως προς την προσφεύγουσα Δ.Ο.Υ., εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δηλαδή οι εργασίες που περιγράφονται σε αυτά πραγματοποιήθηκαν, από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, καθόσον :

-Τα τιμολόγια έχουν σήμανση από Φορολογικό μηχανισμό ο οποίος έχει δηλωθεί στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης .

-Τα τιμολόγια καταχωρήθηκαν κανονικά στα βιβλία της προσφεύγουσας, ενημερώθηκαν ορθά οι αναλυτικοί λογαριασμοί του Φ.Π.Α, των δαπανών και του προμηθευτή και η καθαρή αξία τους συμπεριελήφθη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών.

-Παρακρατήθηκε φόρος εργολάβων 3% στη χρήση 2008 και 1% στη χρήση 2009 ο οποίος αποδόθηκε στη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

-Η προσφεύγουσα ως ανάδοχος του έργου κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές για τις εργασίες κατασκευής των ελαιοχρωματισμών μέρος των οποίων 1.807,25 ευρώ παρακρατήθηκε από την αμοιβή της Ποσό 23.574,84 ευρώ από την συνολική αξία των παραπάνω τιμολογίων, εξοφλήθηκε από την ελεγχόμενη με μεταχρονολογημένες επιταγές και το υπόλοιπο με μετρητά.

-Δεν υπήρχε υποχρέωση εξόφλησης των τιμολογίων με επιταγές η κατάθεση σε τραπεζικούς λογαριασμούς επειδή η συνολική αξία των τιμολογίων δεν ξεπερνούσε το ποσό των 15.000,00 ευρώ.

-Από τις σχετικές επιμετρήσεις για την πληρωμή της ελεγχόμενης από την Τράπεζα της Ελλάδας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει εκτελέσει τις παραπάνω εργασίες τις οποίες έχει τιμολογήσει στην τράπεζα της Ελλάδος.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, αφού χρησιμοποίησε τις αναγκαίες για αυτήν υπηρεσίες, που είχαν περιληφθεί στα επίμαχα τιμολόγια χρήσεων 2008 και 2009, ολοκλήρωσε το έργο της εκπληρώνοντας τις συμβατικές της υποχρεώσεις προς την «Τράπεζα της Ελλάδος» και αντίστοιχα τιμολόγησε την αντισυμβαλλόμενη της. Δηλαδή οι υπό κρίση συναλλαγές αποτέλεσαν μέρος ενός μεγαλύτερου έργου το οποίο συνιστούσε συμβατική της υποχρέωση προς τρίτο πρόσωπο και το οποίο έργο στο σύνολο του ολοκληρώθηκε εμπρόθεσμα και με συμβατικό τρόπο, παραδόθηκε στο τρίτο πρόσωπο, τιμολογήθηκε και το κέρδος που προέκυψε επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ και με φόρο εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015 με θέμα: «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό» ορίζεται ότι: «.....Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το ποσό των 22.086,75 € που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

4. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.02.5000 “Έξοδα συνεδρίων εκδηλώσεων” 12.312,00 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 12.312,00 € διότι δεν κατονομάζονται οι λήπτες των υπηρεσιών και δεν κατέστη

δυνατό να διαπιστωθεί αν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της προσφεύγουσας ή καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα της .

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω δαπάνες είναι πραγματικές, βέβαιες, δεδουλευμένες, εκκαθαρισμένες, παραγωγικές, συνέβαλαν στην εύρυθμη λειτουργία και εξέλιξη της δραστηριότητας της καθώς έλαβαν χώρα στο πλαίσιο καλύτερης οργάνωσης και λειτουργίας της επιχείρησης, ενημέρωσης του προσωπικού της περί των νέων έργων που έχει αναλάβει η προσφεύγουσα και των μελλοντικών στόχων της, πραγματοποιήθηκαν σε ξενοδοχείο το οποίο εδρεύει στην Θεσσαλονίκη, ήτοι εντός του νομού της έδρας της, αποδεικνύονται από νόμιμα έγγραφα Φορολογικά στοιχεία - δικαιολογητικά Κ.Β.Σ.. έχουν καταχωρηθεί στα νομίμως τηρηθέντα βιβλία Κ.Β.Σ. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω δαπάνες είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας χρήσης.

Ενδεικτικά, προσκομίζει Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, με αριθμούς/2008, συνολικού ποσού ευρώ 1.650 (καθαρή αξία τιμολογίου ποσό ευρώ 1.488,32 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 161,68), και 125/1.07.2008, ποσού ευρώ 10.000 (καθαρή αξία τιμολογίου ποσό ευρώ 7.626,04 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 2.373,96), ήτοι συνολικού ποσού ευρώ 11.650, με εκδότη την εταιρεία με την επωνυμία «.....», εδρεύουσα στη, τα οποία αφορούν σε παροχή υπηρεσιών οργάνωσης εκδήλωσης, μίσθωσης χώρου και παροχής γευμάτων, στο ξενοδοχείο εκμεταλλεύσεως της ανωτέρω εταιρείας με την επωνυμία «.....», το οποίο εδρεύει στην, ήτοι εντός του νομού της έδρας της προσφεύγουσας, σε στελέχη και υπαλλήλους της προσφεύγουσας εταιρείας στο πλαίσιο της εύρυθμης λειτουργίας της επιχείρησης καθώς και ενημέρωσης των υπαλλήλων της για την εξέλιξη της επιχείρησης. Το σύνολο των ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού της εταιρείας έχει διεξαχθεί στην ευρύτερη περιοχή του νομού της έδρας της εταιρείας, ήτοι τη (συγκεκριμένα, στην), όπως αποδεικνύεται από τα αντίστοιχα σώματα των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 : «1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:ν) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.»

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

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:
«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή από την οικία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά ανά δαπάνη του λογαριασμού αυτού σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την μη αναγνώριση της προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης ως προς την διαφορά αυτή,

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά των 12.312,00 € και την ολοσχερή διαγραφή της, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας από τον έλεγχο.

5. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.02.6000 “ Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας” 9.567,28 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 9.567,28 € διότι δεν κατονομάζονται οι λήπτες των υπηρεσιών και δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί αν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της προσφεύγουσας ή καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα της .

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται οι ανωτέρω δαπάνες είναι πραγματικές, βέβαιες, δεδουλευμένες εκκαθαρισμένες, παραγωγικές, συνέβαλαν στην εξέλιξη της δραστηριότητας της καθώς αφορούν α) σε δαπάνη διαμονής πελάτη της (ξενοδοχείο, γεύματα), σε ξενοδοχείο το οποίο ευρίσκεται εντός του νομού, όπου έχει την έδρα της η προσφεύγουσα (ξενοδοχείο «.....» στη), στο πλαίσιο της επίσκεψής του στην εταιρεία και των συναντήσεών του με στελέχη της προσφεύγουσας, αποδεικνύεται από νόμιμα έγγραφα Φορολογικά στοιχεία - δικαιολογητικά Κ.Β.Σ.. τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα νομίμως τηρηθέντα βιβλία Κ.Β.Σ και β) σε δαπάνες διαμονής των εργαζομένων της προσφεύγουσας σε ξενοδοχείο, προκειμένου αυτοί να εργασθούν και να διαμείνουν προσωρινά στον, ήτοι σε τόπο που απέχει πλέον των 100 χιλιομέτρων από την (απόσταση περίπου 200 χιλιομέτρων), αποδεικνύονται από νόμιμα έγγραφα Φορολογικά στοιχεία - δικαιολογητικά Κ.Β.Σ.. τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα νομίμως τηρηθέντα βιβλία Κ.Β.Σ.. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω δαπάνες είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας χρήσης.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει ενδεικτικά α) τη με αριθμό/2008 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, ποσού ευρώ 240,45 (καθαρή αξία ποσού ευρώ 220,42 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 20,03) με εκδότη την εταιρεία με την επωνυμία «.....», εδρεύουσα στη (για τη χρήση 2008) που αφορά σε δαπάνη διαμονής και

λοιπών εξόδων διαμονής συνεργάτη της προσφεύγουσας εταιρίας με όνομα στο ξενοδοχείο «.....», στη, στο πλαίσιο της εξωστρεφούς δραστηριότητας και συνεργασίας της προσφεύγουσας με εταιρίες της αλλοδαπής και β) τις με αριθμούς/2008 ποσού ευρώ 140 (καθαρό ποσό ευρώ 128,44 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 11,56), 24680/7.08.2008 ποσού ευρώ 100,00 (καθαρό ποσό ευρώ 91,74 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 8,26), 24704 ποσού ευρώ 6,50 (καθαρό ποσό ευρώ 5,96 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 0,54), 24748 ποσού ευρώ 152 (καθαρό ποσό ευρώ 136,44 πλέον ποσού ευρώ 15,56), Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, οι οποίες εκδόθηκαν από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», με έδρα υποκαταστήματος στον Βόλο, η οποία εκμεταλλεύεται το ξενοδοχείο με διακριτικό τίτλο ".....", το οποίο, ομοίως, βρίσκεται στον και αφορούν δαπάνες διαμονής υπαλλήλων και συνεργατών της προσφεύγουσας στο ανωτέρω ξενοδοχείο για σκοπούς πραγματοποίησης εκτός έδρας εργασίας για λογαριασμό της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:....

μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα..

τ) Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον, τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης...»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή από την οικία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά ανά δαπάνη του λογαριασμού αυτού σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την μη αναγνώριση της προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης ως προς την διαφορά αυτή,

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά των 9.567,28 € και την ολοσχερή διαγραφή της, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας από τον έλεγχο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

όπως γίνει μερικώς δεκτή η με αριθ. πρωτ./10-11-2016 ενδικοφανής προσφυγή, με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 43.966,03 € και την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 618.544,79 €.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
Λοιπές λογιστικές διαφορές, κόστος οικοδομής που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα	385.889,40 €	0,00 €	385.889,40 €
61.93.0001 Ελαιοχρωματισμοί	22.086,75 €	22.086,75 €	0,00 €
62.03.000000 Τηλεφωνικά τηλεγραφικά	37.971,07 €	0,00 €	37.971,07 €
62.04 Ενοίκια μίσθωσης leasing	76.932,80 €	0,00 €	76.932,80 €
62.07.0300 Επισκευές μεταφορικών μέσων επιβατικών	10.241,71 €	0,00 €	10.241,71 €
62.05. 0100 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων	3.863,82 €	0,00 €	3.863,82 €
63.03.0000 Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων επιβατικών	535,20 €	0,00 €	535,20 €
63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	20.414,77 €	0,00 €	20.414,77 €
63.98.200 Φόρος Υπεραξίας Ακινήτων	18.766,40 €	0,00 €	18.766,40 €
64.00.0000 Έξοδα κίνησης ΕΙΧ αυτοκινήτων	20.272,14 €	0,00 €	20.272,14 €
64.02.5000 Έξοδα συνεδρίων εκδηλώσεων	12.312,00 €	12.312,00 €	0,00 €

64.02.6000 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	9.567,28 €	9.567,28 €	0,00 €
66.03.0100 αποσβέσεις ΕΙΧ αυτοκινήτων	2.804,25 €	0,00 €	2.804,25 €
81.00.000000 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	3.377,54 €	0,00 €	3.377,54 €
81.00.0100 προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	141,79 €	0,00 €	141,79 €
83.10.1800 Προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κ/ξια	109.200,33 €	0,00 €	109.200,33 €
Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94	8.310,13 €	0,00 €	8.310,13 €
Σύνολο	742.687,38 €	43.966,03 €	698.721,35 €

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος χρήσης 2008 με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας ,χρήσης 2008, με βάση την παρούσα απόφαση, διαμορφώνεται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	2.544.565,18 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου	3.401.111,57 €
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται από την παρούσα απόφαση της χρήσης 2008	43.966,03 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	3.357.145,54 €

Σημειώνεται ότι στα παραπάνω φορολογητέα κέρδη ελέγχου περιλαμβάνονται καθαρά τεκμαρτά κέρδη από τη πώληση διαμερισμάτων της ημιτελούς κατασκευής της οικοδομής στο ύψους 113.859,00 €.

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

Φόρος για καταβολή	203.145,09 €
Συμπληρωματικός φόρος για καταβολή	1.260,54 €
Σύνολο φόρου κύριου και συμπληρωματικού	204.405,63 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	245.286,75 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	449.692,39 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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