



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20 / 01 / 2017

Αριθμός Απόφασης **567**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604564

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4. Την από .../09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης **Ανώνυμη Εταιρία και διακριτικό τίτλο “..... **ΑΕ**”, που εδρεύει στο Αττικής, επί της αριθ., με **ΑΦΜ:**, κατά:**

- ✓ των από .../07/2016 και με αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2011, 2012 και 2013** αντίστοιχα,
 - ✓ των από .../07/2016 και με αριθμ. και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ**, καθώς και των με αριθμ. και Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσεων **2010 και 2011** αντίστοιχα,
 - ✓ των από .../07/2016 και με αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** χρήσεων **2010, 2011 και 2012** αντίστοιχα,
 - ✓ των από .../07/2016 και με αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Παρακρατούμενων φόρων** εισοδήματος από **Αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών** χρήσεων **2012 και 2010** αντίστοιχα,
 - ✓ της υπ' αριθμ./....-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού **Παρακρατούμενων φόρων** εισοδήματος από **Μισθωτές υπηρεσίες** καθώς και της υπ' αριθμ./....-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού **εισφοράς Αλληλεγγύης** χρήσης **2012**, της υπ' αριθμ./....-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επί **τόκων** χρήσης **2010**, καθώς και της υπ' αριθμ./....-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από **Αμοιβές Τρίτων** χρήσης **2012**
- που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και τις από .../07/2016 εκθέσεις ελέγχου: 1) Φορολογίας **Εισοδήματος** 2) **Φ.Π.Α**, 3) Φορολογίας **Παρακρατουμένων φόρων** και 4) **Τελών Χαρτοσήμου** της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από .../09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης **Ανώνυμη Εταιρία** και διακριτικό τίτλο “..... **ΑΕ**”, που εδρεύει στο Αττικής, επί της αριθ., με **ΑΦΜ**:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις .../07/2016, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ’ αριθμ.07-2015 Εντολή ελέγχου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ. ΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην ανωτέρω επιχείρηση, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2010, 1/1-31/12/2011 και 1/1-31/12/2012, από τον ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε τις από .../07/2016 **Εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Παρακρατουμένων και Τελών Χαρτοσήμου** (οι οποίες υπεγράφησαν από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στις .../07/2016), από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Φορολογία Εισοδήματος:

Τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, κρίθηκαν **επαρκή και ακριβή** σε όλες τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, πλην όμως από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές, οι οποίες προστέθηκαν στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα, οι οποίες συνοπτικά ανά διαχειριστική περίοδο είναι οι ακόλουθες:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές			
		2010	2011	2012	Σύνολο
60.02.02	Είδη κυλικείου προσωπικού	27.049,63	27.758,95	48.493,88	103.302,46
60.02.003.000	Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού	12.449,68	32.106,13		44.555,81
60.02.006.000	Ασφάλιστρα προσωπικού	28.419,15	30.967,17	33.926,86	93.313,18
63.98.008 000	ΦΠΑ εκπαιπόμενος στη φορολογία εισοδήματος	1.899,23			1.899,23
64.01.001.000	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	124.105,63			124.105,63
64.02.011.000	Δαπάνες προβολής		520.000,02		520.000,02
64.02.007.000	Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	300.000,00			300.000,00
64.02.099.000	Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης.	10.955,84			10.955,84
65.00	Τόκοι και λοιπά έξοδα τραπεζών	32.055,55	238.065,87	131.625,19	401.746,61
66.05.012.000	Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών	1.603.438,29	2.049.246,72	3.178.339,79	6.831.024,80
82.00.061.000	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων αμοιβών τρίτων	188.892,87	51.362,00		240.254,87
82.00.064.000	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	276.518,75			276.518,75
Λοιπές Λ.Δ	Επιχορήγηση Πανεπιστημίου		504.240,00		504.240,00
Σύνολα		2.605.784,62	3.453.746,86	3.392.385,72	9.451.917,20

2. Φορολογία ΦΠΑ:

Διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση **1/1-31/12/2010 μετέφερε ανακριβώς** τα δεδομένα των βιβλίων της στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, με αποτέλεσμα την μη απόδοση ΦΠΑ ποσού **19.196,78€**, ενώ κατά τη χρήση **1/1-31/12/2011**, δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000 (**pro-rata**), δεδομένου ότι από τον έλεγχο προέκυψε ποσοστό pro-rata 1%, με αποτέλεσμα την μη απόδοση ΦΠΑ ποσού **24.695,00€**,

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι υπεβλήθησαν ανακριβώς οι πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (πράξεων λήπτη) για το 4^ο Τρίμηνο 2010 και για τα 1^ο, 2^ο, 3^ο και 4^ο τρίμηνο του 2011 και καταλογίστηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

3. Φορολογία Τελών Χαρτοσήμου:

Από την κίνηση των υπολογαριασμών του 33.13 - Απαιτήσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις και του 53.13 - Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, προέκυψαν ταμειακές διευκολύνσεις αμοτέρων. Ήτοι οι συνολικές κινήσεις των λογαριασμών και τα ποσά που υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου ανά χρήση, έχουν ως ακολούθως:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Χρήση 2010		Χρήση 2011		Χρήση 2012	
		Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
33.11.001.0000	Technologies					50.775,84	23.021,04
33.11.001.0001	 επιχειρήσεις ΑΕ	4.161.396,49	2.863.015,01	3.194.033,21	115.556,58	2.349.887,16	6.516.977,02
33.11.007.0000	 USA	370.893,40	4.360,13	146.501,32	33.550,69		
53.10.000.0004	 LTD (UK)	10.548.604,82	7.445.193,99	3.353.898,00	2.610.688,67	532.000,00	1.343.874,80
53.10.000.0005	 & Services LTD	5.366.372,38	3.670.693,08	5.106.656,63	4.355.696,55	1.637.130,22	2.068.474,28
53.10.000.0008	 LTD					14.467.346,13	14.467.346,13
53.10.000.0010	 LTD					1.123.677,12	1.123.677,12
Σύνολα		20.447.267,09	13.983.262,21	11.801.089,16	7.115.492,49	20.160.816,47	25.543.370,39
Ποσά Υπαγόμενα σε τέλη χαρτοσήμου 1%		20.447.267,09		11.801.089,16			25.543.370,39
Μείον ποσά που αφαιρέθηκαν μετά από την αποδοχή των απόψεων επί του Σημ.Διαπιστ.		1.716.876,43		48.203,79			5.057.327,19
Τελικά ποσά υπαγόμενα σε τέλη χαρτ/μου 1%		18.730.390,66		11.752.885,37			20.486.043,20

4. Φορολογία Παρακρατουμένων Φόρων:

Από τη σύγκριση των δεδομένων των βιβλίων και των δηλώσεων παρακρατουμένων φόρων, διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω διαφορές:

- **Μισθωτών Υπηρεσιών:** Κατά τη χρήση **2012** διαπιστώθηκε ανακριβής απόδοση ΦΜΥ ποσού **679.122,37€**, και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **74.160,40€**.
- **Ελευθέρων Επαγγελματιών:** Κατά τη χρήση **2010** διαπιστώθηκε ανακριβής απόδοση φόρου Ελευθέρων Επαγγ/τιών ποσού **282,20€** και κατά τη χρήση **2012** ποσού **264.385,50€**.
- **Αμοιβών Τρίτων:** Κατά τη χρήση **2012** διαπιστώθηκε ανακριβής απόδοση φόρου, χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτ. επί αμοιβών τρίτων ποσού **495,00€, 74,25€** και **14,85€** αντίστοιχα.
- **Τόκων Δανείων:** Κατά τη χρήση **2010** διαπιστώθηκε ανακριβής απόδοση φόρου, τόκων επί ομολογιακών δανείων, ποσού **6.670,20€**.

Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο προϊστάμενος του ΚΕΜΕΕΠ, εξέδωσε τις κατωτέρω πράξεις:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:								
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Είδος Φόρου	Διαχ/κή Περίοδος	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Συνολ. ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση
1	07/2016	Εισοδήματος	2010	625.388,31 €	750.465,97 €		1.375.854,28 €	A.X.K/...../.....-07-16
2	07/2016	Εισοδήματος	2011	690.749,37 €	704.564,36 €		1.395.313,73 €	A.X.K/...../.....-07-16
3	07/2016	Εισοδήματος	2012	678.477,14 €	529.212,17 €		1.207.689,31 €	A.X.K/...../.....-07-16
4	07/2016	ΦΠΑ	2010	19.196,78 €	23.036,14 €		42.232,92 €	A.X.K/...../.....-07-16
5	07/2016	ΦΠΑ	2011	24.695,00 €	29.634,00 €		54.329,00 €	A.X.K/...../.....-07-16
6	07/2016	Πρόστιμο ΦΠΑ	2010			300,00 €	300,00 €	A.X.K/...../.....-07-16
7	07/2016	Πρόστιμο ΦΠΑ	2011			1.200,00 €	1.200,00 €	A.X.K/...../.....-07-16
8	07/2016	K.N.T.X	2010	224.764,69 €	269.717,63 €		494.482,32 €	A.X.K/...../.....-07-16
9	07/2016	K.N.T.X	2011	141.034,62 €	169.241,54 €		310.276,16 €	A.X.K/...../.....-07-16
10	07/2016	K.N.T.X	2012	246.165,68 €	278.575,38 €		524.741,06 €	A.X.K/...../.....-07-16
11	07/2016	Φ.Μ.Υ	2012	679.122,37 €	814.946,84 €		1.494.069,21 €	A.X.K/...../.....-07-16
12	07/2016	Εισφ. Αλληλεγγ.	2012	74.160,40 €	88.992,48 €		163.152,88 €	A.X.K/...../.....-07-16
13	07/2016	Ελευθ. Επαγγελμ.	2012	264.385,50 €	317.262,60 €		581.648,10 €	A.X.K/...../.....-07-16
14	07/2016	Ελευθ. Επαγγελμ.	2010	282,20 €	338,64 €		620,84 €	A.X.K/...../.....-07-16
15	07/2016	Τόκων	2010	6.670,20 €	8.004,25 €		14.674,45 €	A.X.K/...../.....-07-16
16	07/2016	Αμοιβών Τρίτων	2012	584,10 €	700,92 €		1.285,02 €	A.X.K/...../.....-07-16
Σύνολα				3.675.676,36 €	3.984.692,92 €	1.500,00 €	7.661.869,28 €	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω τυπικούς και ουσιαστικούς λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

1. Επί της Παραγραφής και της νομιμότητας του ελέγχου της χρήσης 2011

Επειδή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση όλων των καταλογιζόμενων πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων κάθε φορολογικού αντικειμένου για το διαχειριστικό έτος 2011 λόγω παραγραφής του, εξαιτίας της παρέλευσης της 18μηνιας προθεσμίας περάτωσης του ελέγχου, από την ημερομηνία υποβολής του Ετήσιου Πιστοποιητικού στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νομίμους Ελεγκτές. Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., όπως ισχυρίζεται παραβαίνοντας την οικεία νομοθεσία και την τυπική διαδικασία των φορολογικών ελέγχων εξέδωσε την με αριθμό/-07-2015 εντολή Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου χρήσεων 2010-2012 (Σχ. 1) με αιτιολογία "ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ Χρήσης 2012: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ" για διενέργεια φορολογικού ελέγχου και στην χρήση 2011, καθ' υπέρβαση της ΠΟΛ 1159/2011,

Επειδή με τις διατάξεις του **ν.4174/2013** (Α' 170), όπως ισχύουν σήμερα, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 23 «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικό στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα»,

Άρθρο 26 «Η Φορολογική Διοίκηση επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα, και δεν δημοσιοποιούνται»,

Άρθρο 36 «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. 3) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για 'περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 4) Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου»,

Άρθρο 65Α (που προστέθηκε με το άρθρο 49 § 6 του ν. 4223/2013, Α' 287) «1) Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα δίδονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008. Στις ανώνυμες εταιρείες και στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχό-

μενο φορολογικό έτος. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα. 2) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00 ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του κ 2523/1997»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **82 § 5** του **ν. 2238/1994** (Α' 151), όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του, με το άρθρο 72 § 26 του ν. 4172/2013 (Α' 167), η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 11 και αναριθμήθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013 (Α' 287), ορίζονταν, τα εξής:

Άρθρο 82 «5) *Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικό γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000,00 ευρώ έως 100.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο».*

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγονται τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις του **άρθρου 23** του **ν. 4174/2013** θεσπίσθηκε η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει, σύμφωνα με τις διαδικασίες και τις μεθόδους ελέγχου που προβλέπονται στον ΚΦΔ, σε διαπίστωση της εκπλήρωσης ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους των φορολογουμένων και σε έλεγχο της ακρίβειας του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν. Ο έλεγχος αποσκοπεί στο προσδιορισμό του ύψους του ποσού που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο (φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ, πρόστιμα, τέλη εισφορές κλπ). Η επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο ρυθμίζεται από τις διατάξεις του **άρθρου 26** του ίδιου νόμου, σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική αρχή επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 37 § 6 του ν. 4141/2013 με βάση ποιοτικά και οικονομικά χαρακτηριστικά και χωροταξικά και χρονικά δεδομένα. Κατ' εξαίρεση, η επιλογή μπορεί να γίνεται με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.

Με την διάταξη του άρθρου **21 § 10 β** του **ν. 3943/2011**, που ενσωματώθηκε ως παράγραφος 5 στο άρθρο 82 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) εισήχθη ο θεσμός της έκδοσης του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού από τους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

Μετά την **κατάργηση του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)**, ο θεσμός του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού ρυθμίσθηκε από τις διατάξεις του άρθρου **65 Α** του **ν. 4174/2013**, με ημερομηνία έναρξης ισχύος τους από 1ης Ιανουαρίου 2014 και κατάργησή τους για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2016 και μετά.

α. Σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 65 Α του ισχύοντος, από 1/1/2014, Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος, οι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008, διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων και προβαίνουν στη έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης. Στο πιστοποιητικό περιλαμβάνονται παρατηρήσεις και παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που

διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου και κοινοποιείται με ευθύνη του νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών μέσα σε ένα μήνα από την έκδοσή του. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της φορολογικής αρχής. Στις ανώνυμες εταιρίες, στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα στις ίδιες διατάξεις. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

β. Ενόψει των ανωτέρω ανακύπτει ζήτημα, αν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού έλεγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, επί του οποίου παρατηρητέα τα εξής:

Υπό το προϊσχύον καθεστώς του άρθρου **82 § 5 του ν. 2238/1994**, προβλεπόταν ρητώς ότι, αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010. Εντούτοις, στο ισχύον άρθρο 65Α του ν. 4174/2013 δεν περιελήφθη διάταξη του αυτού ή ταυτοσήμου περιεχομένου προς την ανωτέρω. Συνεπώς, ενόψει της πάγιας νομολογιακής θέσης ότι οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου ερμηνεύονται στενά και εντός του πλαισίου της γραμματικής διατύπωσης αυτών (ΣτΕ 673/2012, 4232/2011, 1774/10 κλπ), έπεται ότι, αφού ο νομοθέτης δεν επαναλαμβάνει, πλέον, ρητά την προϋφιστάμενη απαγόρευση διενέργειας ελέγχου, δεν είναι, εν προκειμένω, εφικτή η, καθ' ερμηνεία του ως άνω άρθρου, εισαγωγή τέτοιας απαγόρευσης. Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Περαιτέρω, η εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου **65Α § 2 του ν. 4174/2013**, που παρέχει στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων τη δυνατότητα να εκδίδει απόφαση ρυθμίζουσα επί μέρους διαδικαστικά ζητήματα που σχετίζονται με το φορολογικό πιστοποιητικό, παρά την αναλυτική της αναφορά στα ρυθμιστέα ζητήματα, δεν έχει συμπεριλάβει σε αυτά και τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου σε χρονικά διαστήματα συντομότερα από τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013. [Αλλωστε, είναι εξαιρετικά αμφίβολο αν είναι συνταγματικώς επιτρεπτή, κατ' άρθρο 43§2 του Συντάγματος, η χορήγηση στον Γ.Γ.Δ.Ε. νομοθετικής εξουσιοδότησης να ρυθμίσει ζητήματα παραγραφής κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 36 Κ.Φ.Δ., καθώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 43§2 του Συντάγματος (πρβλ ΟΛΣΤΕ 3311, 235/2012, 1210/2010 κλπ.).

Ενόψει των ανωτέρω, είναι σαφές ότι στο ρυθμιστικό πεδίο της προβλεπόμενης να εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση, κανονιστικής πράξης, του άρθρου 65Α § 2 του ν. 4174/2013, δεν εμπίπτει και η δυνατότητα της κανονιστικής δράσης Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και επιπλέον, στο ρυθμιστικό πεδίο της προβλεπόμενης να εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση κανονιστικής πράξης, του άρθρου 65Α § 2 του ν. 4174/2013 δεν εμπίπτει η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου σε χρονικά διαστήματα συντομότερα από τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013. Σχετ. Γνωμ. Β' τμ ΝΣΚ 256/2015, οποία έγινε αποδεκτή από τον αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1006/05-01-2006 και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει φορολογικό έλεγχο στη χρήση 2011 **απορρίπτεται**.

2. Επί των λογιστικών Διαφορών Φορολογίας Εισοδήματος

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων και η από .../07/2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του αρμόδιου ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο της ίδιας υπηρεσίας στις .../07/2016, προκύπτει ότι από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, δεν διαπιστώθηκαν παραλείψεις ή ανακρίβειες που να καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της. Ωστόσο, οι κατωτέρω δαπάνες, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων **2010, 2011 και 2012** και προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικές διαφορές:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές			
		2010	2011	2012	Σύνολο
60.02.002	Είδη κυλικείου προσωπικού	27.049,63	27.758,95	48.493,88	103.302,46
60.02.003.0000	Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού	12.449,68	32.106,13		44.555,81
60.02.006.0000	Ασφάλιστρα προσωπικού .	28.419,15	30.967,17	33.926,86	93.313,18
63.98.008 0000	ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	1.899,23			1.899,23
64.01.001.0000	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	124.105,63			124.105,63
64.02.011.0000	Δαπάνες προβολής		520.000,02		520.000,02
64.02.007.0001	Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων .	300.000,00			300.000,00
64.02.099.0000	Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης.	10.955,84			10.955,84
65.00	Τόκοι και λοιπά έξοδα τραπεζών	32.055,55	238.065,87	131.625,19	401.746,61
66.05.012.0000	Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών	1.603.438,29	2.049.246,72	3.178.339,79	6.831.024,80
82.00.061.0000	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων αμοιβών τρίτων	188.892,87	51.362,00		240.254,87
82.00.064.0000	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων .	276.518,75			276.518,75
Λοιπές Λ.Δ	Επιχορήγηση Πανεπιστημίου.....		504.240,00		504.240,00
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών Ελέγχου		2.605.784,62	3.453.746,86	3.392.385,72	9.451.917,20

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλει τις κατωτέρω λογιστικές διαφορές, για τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές			
		2010	2011	2012	Σύνολο
60.02.002	Είδη κυλικείου προσωπικού	27.049,63	27.758,95	48.493,88	103.302,46
60.02.003.0000	Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού	12.449,68	32.106,13		44.555,81
63.98.008 0000	ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολ.εισοδήματος	1.899,23			1.899,23
64.01.001.0000	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	124.105,63			124.105,63
64.02.011.0000	Δαπάνες προβολής		520.000,02		520.000,02
64.02.007.0001	Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων .	300.000,00			300.000,00
64.02.099.0000	Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης.	10.955,84			10.955,84
65.00	Τόκοι και λοιπά έξοδα τραπεζών	32.055,55	238.065,87	131.625,19	401.746,61
66.05.012.0000	Αποσβέσεις εξόδων ερευνών	1.603.438,29	2.049.246,72	3.178.339,79	6.831.024,80
82.00.061.0000	Έξοδα προηγ. χρήσεων αμοιβών τρίτων	188.892,87	51.362,00		240.254,87
82.00.064.0000	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων .	276.518,75			276.518,75
Σύνολα Προσβαλλόμενων Λογ. Διαφορών		2.577.365,47	2.918.539,69	3.358.458,86	8.854.364,02

2.1. Επί της Λογ. διαφοράς του λογ. 60.02.002 “Έξοδα ψυχαγωγίας Προσωπικού”

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, δαπάνες ψυχαγωγίας προσωπικού από τη χρήση **2010** ποσού **12.449,68€** και από τη χρήση **2011** ποσού **32.106,13€**, δεδομένου ότι ο λογαριασμός αυτός χρεώθηκε με έξοδα ψυχαγωγίας (χοροεσπερίδες, εκδρομές κ.λ.π.), στα παραστατικά δε των εγγραφών δεν αναγράφονταν τα άτομα που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις, προκειμένου ο έλεγχος να διασταυρώσει ότι πράγματι συμμετείχαν σ’ αυτές εργαζόμενοι της επιχείρησης και με τον τρόπο αυτό να ελεγχθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης, ΣτΕ 1602/2011, 2552/2004 κ. ά.,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση αυτή του ελέγχου είναι αβάσιμη, δεδομένου ότι δεν προέβη σε αξιολόγηση των επίμαχων δαπανών προκειμένου με ειδική και επαρκή αιτιολογία να αποδεχθεί ή να απορρίψει αυτές, αλλά αρκέστηκε σε γενικόλογους ισχυρισμούς, ότι δήθεν τα χωρίς ή με ανεπαρκή αιτιολογία έγκειται στο γεγονός ότι σε αυτά δεν αναγράφονται τα άτομα που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις, χωρίς να προσδιορίζει ποια είναι αυτά τα παραστατικά και τι δεν αναγράφεται σε αυτά, προσκομίζει δε και επικαλείται το υπ' αριθμ./12-02-2010 ΤΔΑ (σχετ. 4), καθώς και το υπ' αριθμ./22-03-2011 ΤΠΥ μετά της από 23/02/2011 σύμβασης (σχετ. 5.1 – 5.2)

Επειδή η φορολογική Αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες, με συγκεκριμένη αιτιολογία, ήτοι ότι **σε όλα τα παραστατικά του λογαριασμού**, δεν αναγράφονταν τα άτομα που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις, προκειμένου ο έλεγχος να διασταυρώσει ότι πράγματι συμμετείχαν σ' αυτές εργαζόμενοι της επιχείρησης και με τον τρόπο αυτό να ελέγξει την παραγωγικότητα αυτών και επομένως ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω παραστατικά και ισχυρίζεται ότι **αφορούν την κοπή της πρωτοχρονιάτικης πίτας**:

1) Το υπ' αριθμ./12-02-2010 ΤΔΑ (σχετ. 4),

2) Το υπ' αριθμ./22-03-2011 ΤΠΥ μετά της από 23/02/2011 σύμβασης (σχετ. 5.1 – 5.2)

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1028/2006** (ΦΕΚ Β' 252) **Α.Υ.Ο**, με την οποία συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της **1005/2005** (ΦΕΚ Β' 80) **Α.Υ.Ο**, ορίζεται ότι αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων: «Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για τη ψυχαγωγία του προσωπικού τους, κατά την κοπή της πρωτοχρονιάτικης πίτας», η δε ΠΟΛ 1005/2005, εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου **31 § 25** του **ν. 2238/1994**, όπου προβλέπεται ότι «Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπέμπουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες»

Επειδή από τα προσκομισθέντα παραστατικά προκύπτει ότι:

Στο υπ' αριθμ./12-02-2010 ΤΔΑ (σχετ. 4), δεν αναγράφονται τα άτομα που συμμετείχαν στην εκδήλωση (δηλ. αν πρόκειται για υπαλλήλους της προσφεύγουσας), ούτε αν πρόκειται για εταιρική εκδήλωση, ούτε το είδος της εκδήλωσης (αν δηλ. πρόκειται για εκδήλωση κοπής της πρωτοχρονιάτικης πίτας), με αποτέλεσμα να μη μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης, Στο υπ' αριθμ./22-03-2011 ΤΠΥ καθαρής αξίας 15.280€, πλέον ΦΠΑ 3.514€ και συνολικής αξίας **18.794€** (σχετ. 5.1), η προσφεύγουσα προσκομίζει και το από 23/02/2011 Ιδιωτικό συμφωνητικό (σχετ. 5.2), το οποίο κατατέθηκε με κατάσταση στην αρμόδια ΔΟΥ, από το οποίο προκύπτει ότι συμφωνήθηκε μεταξύ των συμβαλλομένων η πραγματοποίηση «κοινωνικής» εκδήλωσης, στις «23/02/2011», στην αίθουσα «.....», με ελάχιστο αριθμό συμμετεχόντων ατόμων «330», κλπ, χωρίς να προκύπτουν στοιχεία των ατόμων που συμμετείχαν στην εκδήλωση (δηλ αν πρόκειται για υπαλλήλους της), ούτε το είδος της εκδήλωσης (αν δηλ. πρόκειται για εκδήλωση κοπής της πρωτοχρονιάτικης πίτας), με αποτέλεσμα να μη μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **65** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) 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 η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε ικανοποιητικά στοιχεία** από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των ατόμων που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις (αν δηλ. πρόκειται για υπαλλήλους της), καθώς και το είδος της εκδήλωσης (αν δηλ. πρόκειται για εκδηλώσεις κοπής πρωτοχρονιάτικης πίτας), ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, πρέπει να **απορριφθεί ως αναπόδεικτος**.

2.2. Επί της Λογ. διαφοράς του λογ. 64.01.001.0000 “Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού”

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας από το λογαριασμό **64.01.001.0000** “Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού”, από τη χρήση **2010** το ποσό των **124.105,63€**,

Επειδή από την έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι οι δαπάνες που καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό αυτό αφορούσαν έξοδα ταξιδίων εξωτερικού, όπως ξενοδοχεία, γεύματα, εισιτήρια κλπ, μέρος των οποίων αφορούσαν υπαλλήλους συνδεδεμένων με την προσφεύγουσα επιχείρηση, και πακέτα τουριστικών γραφείων για χώρες του εξωτερικού για τα οποία, από τα παραστατικά που επεδείχθησαν στον έλεγχο δεν αποδεικνύεται ότι έγιναν για τις ανάγκες της επιχείρησης, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου **31 § 1, περ. σ’** του **Ν. 2238/1994**, τα έξοδα αυτά ποσού 124.105,63€, όπως αναλυτικά αναφέρονται στη συνημμένη κατάσταση Νο 4 της έκθεσης ελέγχου, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2010 και προστέθηκαν στα αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά με την αιτιολογία ότι αυτά δεν συνδέονταν με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλα τα στοιχεία τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε αμφισβήτηση ως προς το σκοπό του ταξιδιού, αφού άλλωστε η εκ των υστέρων επίκληση του ελέγχου ότι δεν επέδειξε επαρκή στοιχεία για τους λόγους μετακίνησης των υπαλλήλων της στο εξωτερικό είναι παντελώς αόριστη, αβάσιμη και ανεπίδεκτη εκτιμήσεως, δεδομένου ότι ουδόλως επεξηγεί και συγκεκριμενοποιεί για ποια ταξίδια στο εξωτερικό δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία και ως εκ τούτου στερείται της δυνατότητας να αντικρούσει τη σχετική αιτίαση του ελέγχου και ο ισχυρισμός αυτός παρίσταται πλήρως αναιτιολόγητος και εσφαλμένος και πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος.

Επιπλέον ο ισχυρισμός αυτός είναι και αναπόδεικτος, αφού όπως προκύπτει από τη συνημμένη κατάσταση του ελέγχου Νο 4, όλα τα ταξίδια εξωτερικού που πραγματοποιήθηκαν από στελέχη και υπαλλήλους της και αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά στοιχεία, έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο κατά ποσοστό 88% της συνολικής δαπάνης του κάθε φορολογικού στοιχείου και δεν αναγνωρίστηκε μόνο ένα ποσοστό της τάξης του 12% περίπου. Ωστόσο σε κάθε παραστατικό εγγραφής αντιστοιχούν ταξίδια διαφόρων υπαλλήλων και στελεχών της που πραγματοποιήθηκαν σε διαφορετικές ημερομηνίες, χωρίς εντούτοις ο έλεγχος να προσδιορίζει σε ποιες συγκεκριμένες ημερομηνίες ταξιδιών ο σκοπός του ταξιδιού κατά αποδεδειγμένο τρόπο δεν συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. Επομένως, δεν είναι δυνατόν να αμφισβητείται κατά ποσοστό 12% ο σκοπός του ταξιδιού χωρίς να προσδιορίζεται το συγκεκριμένο ταξίδι,... Ακόμη, η αιτιολογία του ελέγχου “ότι οι λόγοι μη αναγνώρισης συντρέχουν αθροιστικά σε κάθε φορολογικό στοιχείο” είναι ελλιπής, αόριστη και αναπόδεικτη, δεδομένου ότι δεν προσδιορίζει ποιοι είναι οι συντρέχοντες αθροιστικοί λόγοι βάσει των οποίων έκρινε την μη αναγνώριση του ποσοστού αυτού της υπό κρίση δαπάνης. Περαιτέρω, δεν εξειδικεύεται για καθεμιά επιμέρους εγγραφή ποια εκ των επικαλούμενων αιτιάσεων του ελέγχου συντρέχει, ήτοι εάν η απόρριψη οφείλεται σε τυχόν μη έκδοση των προσηκόντων φορολογικών στοιχείων ή σε μη αναφορά των προσώπων, στα οποία αφορούν οι σχετικές δαπάνες, ή σε μη απόδειξη της σχέσεως τους με τους σκοπούς της Εταιρείας,... Άλλωστε σύμφωνα με την νομολογία, δεν είναι επιτρεπτή η κατά ποσοστό μη αναγνώριση έκπτωσης δαπάνης, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία δεν προσδιορίζεται η αιτία και το ποσοστό αυτής.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **31 § 1 περ. ιβ’** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α’ 151) ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων,... **σ)** των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδίων που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης», καθώς και με την **ΠΟΛ. 1036/2006**, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: “Αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα έξοδα ταξιδίων με τα οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις για τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή, διευθυντικών και άλλων στελεχών τους, καθώς και αντιπροσώπων ή ειδικών επιστημόνων που τις εκπροσωπούν και αφορούν

έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με τον περιορισμό ότι τα έξοδα διατροφής δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής. Για την αναγνώριση των εξόδων αυτών θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού των παραπάνω προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζονται τα αεροπορικά, σιδηροδρομικά, κλπ. εισιτήρια μετάβασης των πιο πάνω προσώπων στην αλλοδαπή. Αντίθετα, δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες μετάβασης των λοιπών προσώπων (π.χ. συζύγου, τέκνων) που συνοδεύουν τους διευθυντές, στελέχη, κλπ. στο εξωτερικό, καθόσον με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου τίθεται ο περιορισμός ότι για την αναγνώριση της υπόψη δαπάνης, θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης, με την οποία βέβαια δεν έχει καμία σχέση η σύζυγος ή άλλος συνοδός. Ως προς τα έξοδα διατροφής, αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο (ύπνου), χωρίς όμως να τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το χώρο σίτισης του στελέχους. Δηλαδή, αναγνωρίζεται η δαπάνη διατροφής και αν ακόμη πραγματοποιείται σε εστιατόριο εκτός του ξενοδοχείου αλλά και στην περίπτωση αυτή, θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ποσό μέχρι του αντίστοιχου ποσού της διαμονής. Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανομένων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε έκθεση, κλπ.). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι ως αποδεικτικό στοιχείο μετάβασης στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα διατροφής, δηλαδή αρκεί η προσκόμιση στοιχείου στο όνομα του προσώπου. Αντίθετα, στο στοιχείο του ξενοδοχείου, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία και του προσώπου αλλά και της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας έγινε το ταξίδι”.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τη συνημμένη κατάσταση Νο 4 της έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι σε κάθε εγγραφή του αναλυτικού καθολικού, έχει αντιστοιχηθεί ως λογιστική διαφορά τμήμα αυτής, χωρίς **να αναφέρεται πως προέκυψε αυτό, ποια στοιχεία το συνθέτουν, το είδος της δαπάνης που εκτιμήθηκε αν δηλαδή αυτή αφορά αεροπορικά εισιτήρια ή δαπάνες διανυκτέρευσης ή φαγητού κλπ, καθώς ποιο συγκεκριμένο στοιχείο δικαιολογεί κάθε φορά την μη αναγνώριση αυτής,**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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», και με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 (ΦΕΚ Α' 45), 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 η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε τον τρόπο που προέκυψε το ποσό της λογιστικής διαφοράς εκάστης εγγραφής που περιλαμβάνεται στη συνημμένη κατάσταση Νο 4, δεδομένου ότι καταλόγισε ως λογιστική διαφορά, μέρος εκάστης εγγραφής, περαιτέρω δε, δεν εξειδίκευσε για καθεμιά απ' αυτές, ποια από τις αιτιολογίες απόρριψης της δαπάνης συντρέχει,

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν αιτιολόγησε ποια ήταν τα συγκεκριμένα στοιχεία για καθεμιά από τις εγγραφές εξόδων ταξιδίων που καταλόγισε ως λογιστική διαφορά, ώστε να μπορεί η προσφεύγουσα να αντικρούσει τις αιτιάσεις του ελέγχου ΣΤΕ 1816/2015, 1509/2013

Κατόπιν αυτών πρέπει να γίνει **δεκτή** η κρινόμενη προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ως πλημμελώς αιτιολογημένης, και συγκεκριμένα πρέπει να αφαιρεθούν από τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου της χρήσης 2010 το συνολικό ποσό της εν λόγω λογιστικής διαφοράς, ήτοι ποσού ποσού των 124.105,63€

2.3. Επί της Λογ. διαφοράς του λογ. 64.02.011.0000 “Δαπάνες Προβολής”

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, δαπάνες διαφημιστικών δαπανών από τη χρήση **2011** συνολικού ποσού **520.000,02€**, για τις οποίες τα σχετικά φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί στην προηγούμενη χρήση 2010 και μέσω του μεταβατικού λογαριασμού 36.00 βάρυναν την χρήση 2011,

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική Αρχή απέρριψε τις δαπάνες που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας κατά τη χρήση 2011 με τις κατωτέρω εγγραφές:

31/01/2011	-4η ΔΟΣΗ-ΜΤΦ ΑΠΟ 36 ΣΕ ΕΞΟΔΟ	86.666,67	
28/02/2011	-ΜΤΦ. ΑΠΟ ΛΟΓ.36 ΣΕ ΕΞΟΔΟ	86.666,67	
31/03/2011	-ΜΤΦ.ΑΠΟ ΛΟΓ.36 ΣΕ ΕΞΟΔΟ	86.666,67	
30/04/2011	-ΜΤΦ.ΑΠΟ 36 ΣΕ ΕΞΟΔΟ	86.666,67	
31/05/2011	-ΜΤΦ.ΑΠΟ ΛΟΓ.36 ΣΕ ΕΞΟΔΟ	86.666,67	
30/06/2011	-ΜΤΦ.ΣΕΕΞΟΔΟ	86.666,67	520.000,02

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **31 § 1** περ. **ιδ'** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) ορίζονται τα ακόλουθα: «*Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων ... ιδ)* Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δαπάνη αυτή δεν αφορά δαπάνη διαφήμισης, αλλά δαπάνη παροχής συμβουλών και υπηρεσιών, προσκομίζει δε και επικαλείται την από 01/07/2010 σύμβαση με την Κυπριακή επιχείρηση “... LTD” μετά του προσαρτήματός της (**σχετ.9.2**) και την μετάφραση αυτών (**σχετ.9.1**), απ' όπου προκύπτει ότι οι υπηρεσίες της προμηθεύτριας επιχείρησης αναφέρονται στηνς, επιπλέον δε, προσκομίζει και το υπ' αριθμ./15-07-2010 invoice της ανωτέρω αλλοδαπής επιχείρησης (**σχετ. 9.3**),

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, αφενός η χρήση SMS (γραπτών μηνυμάτων) αποτελεί πλέον ένα από τα πιο σύγχρονα εργαλεία επικοινωνίας, ενημέρωσης, διαφήμισης και προώθησης πωλήσεων και αφετέρου, η ίδια η προσφεύγουσα χαρακτήρισε τις εν λόγω δαπάνες ως «προβολής και διαφήμισης», καταχωρώντας αυτές σε υπολογαριασμό του 64.02, ο εν λόγω ισχυρισμός της ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν δαπάνες παροχής συμβουλών και υπηρεσιών, πρέπει να **απορριφθεί ως αβάσιμος**. Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογή του πρώτου εδαφίου της περίπτ. ιγ' της παραγρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ως διαφημιστική δαπάνη έπρεπε να εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά την οποία εκδόθηκε το φορολογικό στοιχείο (2010).

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα προβάλλει τον **επικουρικό ισχυρισμό της εφαρμογής του άρθρου 72 του ν. 2238/1994**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 1** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) ορίζονται τα ακόλουθα: «*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 κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, η υποχρέωση του οικονομικού εφόρου να προβαίνει και αυτεπαγγέλτως σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών τα οποία αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης έχει ως προϋπόθεση ότι έχει κριθεί οριστικά σε ποιο έτος ανήκει η φορολογητέα ύλη, είτε διότι η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή κατά του οικείου ελέγχου, είτε διότι, ύστερα από άσκηση προσφυ-

γής, το ζήτημα αυτό κρίθηκε τελεσιδικώς. Από αυτό παρέπεται ότι η ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών που αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερης πράξεως της φορολογικής Αρχής, την οποία, όταν συντρέχει η παραπάνω προϋπόθεση, οφείλει και αυτεπαγγέλτως να εκδώσει η φορολογική αρχή, άλλως δύναται ο φορολογούμενος με την άσκηση σχετικής προσφυγής, να φέρει το ζήτημα ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου και να ζητήσει από αυτό να προβεί στη σχετική ενέργεια, πρβλ. **ΣτΕ 700/1987, Δ.Πρ.Αθ. 1062/2004,**

Επειδή η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 72 του ΚΦΕ αποτελεί εξαίρεση της ισχύουσας στο Φορολογικό Δίκαιο Αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία, επιβάλλεται η οριοθέτηση των χρήσεων ή διαχειριστικών περιόδων, με τον διαχωρισμό των καθαρών κερδών ανά χρήση ή διαχειριστική περίοδο, ούτως ώστε έκαστη εξ αυτών να είναι αυτόνομη, αυτοτελής και ανεξάρτητη από κάθε άλλη. Για τον λόγο αυτό πρέπει να εμφανίζονται τα μεν κέρδη και έσοδα στη χρήση κατά την οποία αποκτήθηκαν, τα δε έξοδα και οι ζημίες στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, ενώ η μεταφορά τους σε άλλη χρήση κατ' αρχήν δεν επιτρέπεται, παρά μόνο με τη διαδικασία του άρθρου 72 ΚΦΕ,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος δύναται με την προσφυγή που ασκεί ενώπιον των αρμοδίων Διοικητικών Δικαστηρίων (αλλά και ενώπιον της Δ.Ε.Δ., η οποία και αποτελεί πλέον ειδικό δικαιοδοτικό όργανο, με αποφασιστική αρμοδιότητα επίλυσης φορολογικών διαφορών, σύμφωνα με το αρ. 63 του Ν. 4174/2013), **να ζητήσει την αναμόρφωση των κερδών**, δια της προσθήκης συγκεκριμένης δαπάνης, η οποία καταχωρήθηκε σε εσφαλμένη διαχειριστική περίοδο, στα έξοδα της χρήσης, κατά την οποία αυτή κατέστη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη και τη συνακόλουθη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου, εφόσον οι δύο ανωτέρω χρήσεις, αποτελούν αντικείμενο του ιδίου ελέγχου,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 8) **έχει περαιώσει με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, μέχρι και τη χρήση 2009**, περαιτέρω δε, συμπεριέλαβε στα αποτελέσματα της χρήσης **2011**, δαπάνη ποσού **520.000,02€**, η οποία ανήκε στο προηγούμενο έτος **2010**, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, πρέπει να γίνει **δεκτός** ο επικαλούμενος επικουρικός ισχυρισμός της προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει **τροποποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής με την προσθήκη αρνητικής λογιστικής διαφοράς στη χρήση 2010 ποσού 520.000,02€.**

2.4. Επί της Λογ. διαφοράς του λογ. 65.00 “Τόκοι και έξοδα τραπεζών”

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, δαπάνες τόκων από τη χρήση **2010** ποσού **32.055,55€**, από τη χρήση **2011** ποσού **238.065,87€** και από τη χρήση **2012** ποσού **131.625,19€**,

Επειδή η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μέρος των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στο μέσο όρο του ποσού των χορηγηθεισών ταμειακών διευκολύνσεων προς τρίτους, δεδομένου ότι μέρος των δανείων που πήρε δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της αλλά για την κάλυψη μη παραγωγικών δαπανών,

Επειδή οι καταβαλλόμενοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εκείνης, εντός της οποίας καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί και με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης (Π. 17200/Εγκ. 129/1955 & Π. 6012/07.04.1962),

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων **ΣτΕ 3404/1995 & ΣτΕ 1577/1985**, οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών **ΣτΕ 3404/1995, 1577/1985, 3727/1990, 1823/1994 και ΠΟΛ 1005/05, ΠΟΛ 1029/2006,**

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με τις χρηματικές διευκολύνσεις που έλαβε η προσφεύγουσα:

Χρήση	Μέσος Όρος Λογ. 52	Μέσος Όρος Λογ.45.00	Μ.Ο Συνόλου Δανεισμού	Σύνολο λογ. 65.00	Μέσο επιτ. δανεισμού	Μ.Ο.χρημ. Διευκολύνσεων	Λογιστική Διαφορά
2010	12.650.681,69	6.639.848,01	19.290.529,70	1.322.754,14	6,86%	467.282,04	32.055,55
2011	4.996.508,67	12.711.977,67	17.708.486,34	1.200.984,46	6,78%	3.511.296,08	238.065,87
2012	0,00	62.234.334,61	62.234.334,61	1.702.835,04	2,74%	4.803.839,20	131.625,19

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες, κακώς απορρίφθηκαν από τον έλεγχο λόγω της παροχής εκ μέρους της ταμειακών διευκολύνσεων προς θυγατρικές της επιχειρήσεις, αφού στην ουσία δεχόταν και χρηματικές διευκολύνσεις από θυγατρικές της και επομένως τα ληφθέντα από τις τράπεζες δάνεια διατέθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης, προσκομίζει δε και επικαλείται αναλυτικά καθολικά των υπολογαριασμών του 53.10, ήτοι του λογ/μού: 53.10.000.0004 LTD (UK) (σχετ.10), του λογ/μού: 53.10.0000.0007 PCL (σχετ. 13), του λογ/μού: 53.10.0000.0008 LTD (σχετ. 14) καθώς και αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού 65.05 (σχετ.11)

Επειδή όπως προκύπτει από τα ανωτέρω συνημμένα έγγραφα η προσφεύγουσα χορήγησε σε εταιρείες του ομίλου και έλαβε από εταιρείες του ομίλου ταμειακές διευκολύνσεις ήτοι:

Εταιρεία / Χρήση	Χρήση 2010		Χρήση 2010		Χρήση 2010	
	Μ.Ο Παροχής ταμ. Διευκολ.	Μ.Ο Λήψης ταμ. Διευκολ.	Μ.Ο Παροχής ταμ. Διευκολ.	Μ.Ο Λήψης ταμ. Διευκολ.	Μ.Ο Παροχής ταμ. Διευκολ.	Μ.Ο Λήψης ταμ. Διευκολ.
..... επιχ/σεις	-234.647,00		-3.068.430,92			
..... USA	-232.634,64		-442.865,15		-4.803.839,20	
.....						
..... LTD (UK)		4.103.707,97		-1.518.333,32		
..... PCL				20.342.611,31		861.974,96
..... LTD						8.423.098,02
Άθροισμα Μ.Ο λήψης και παροχής ταμειακών διευκολύνσεων	3.636.426,33		15.312.981,92		4.481.233,78	

Επειδή, υποκείμενο της φορολογίας εισοδήματος είναι η προσφεύγουσα Ανώνυμη Εταιρεία και αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος είναι τα κέρδη που πραγματοποιεί η ίδια και όχι ο όμιλος των συνδεδεμένων με αυτή επιχειρήσεων,

Επειδή, βασική προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης ως παραγωγικής είναι να έχει επαγγελματικό χαρακτήρα, να βαρύνει δηλαδή την επιχείρηση ως αυτοτελή οικονομική μονάδα.

Επειδή, ακόμα και οι θυγατρικές θεωρούνται τρίτες επιχειρήσεις ως προς την μητρική (ΣΤΕ 3949/1986),

Επειδή εν προκειμένω, ο συμψηφισμός των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της προσφεύγουσας από χρηματικές διευκολύνσεις θα ήταν δυνατός μόνο αν αυτές αφορούσαν την ίδια επιχείρηση και όχι διαφορετικές επιχειρήσεις του ιδίου ομίλου, και ως εκ τούτου οι εδώ ισχυρισμοί της, πρέπει να απορριφθούν ως **αβάσιμοι**.

2.5. Επί της Λογ. διαφοράς του λογ. 66.05.012.0000 “Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών”

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας από το λογαριασμό 66.05.012.000 “Αποσβέσεις Εξόδων Ερευνών”, από τη χρήση 2010 το

ποσό των **1.603.438,29€**, από τη χρήση **2011** το ποσό των **2.049.246,72€** και από τη χρήση **2012** το ποσό των **3.178.339,79€**,

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι οι δαπάνες που καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό αυτό αφορούσαν αποσβέσεις παγίων του λογαριασμού **16.12 “έξοδα λοιπών ερευνών”**, στον οποίο είχαν καταχωρηθεί δαπάνες μισθοδοσίας παρελθόντων ετών και συγκεκριμένα:

Λ. 16.12	Περιγραφή	Ημερ/νία Κεφ/σης	Συνολική Αξία Παγίου	Διενεργηθείσες Αποσβέσεις ανά χρήση					
				2010		2011		2012	
				Συντ.	Ποσό	Συντ.	Ποσό	Συντ.	Ποσό
ΠΑΓ000793	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΜΟΙΒΩΝ	31/07/2008	2.116.074,91	33,00%	698.304,72	20,16%	426.565,43		
ΠΑΓ000794	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΜΟΙΒΩΝ	31/07/2008	250.000,00	33,00%	82.500,00	20,16%	50.395,83		
ΠΑΓ000825	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠ.ΔΑΠ.ΚΑΤΑΣΚ.ΚΤΙΡ	01/09/2008	28.500,00			5,00%	1.425,00		
ΠΑΓ000826	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕΤΑΓΚ	01/09/2008	6.200,00			23,00%	1.426,00		
ΠΑΓ001258	ΚΕΦΑΛ/ΙΗΣΗ ΜΙΣΘ.ΑΝΑΠΤ.ΝΟΜ.	01/09/2009	2.083.332,00	33,00%	687.499,56	33,00%	687.499,56	23,00%	479.166,36
ΠΑΓ001421	ΚΕΦΑΛ/ΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘ.ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ	01/12/2009	208.333,00	33,00%	68.749,89	33,00%	68.749,89	31,25%	65.104,06
ΠΑΓ001422	ΚΕΦΑΛ/ΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘ.ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	31/12/2009	201.164,00	33,00%	66.384,12	33,00%	66.384,12	33,00%	66.384,12
ΠΑΓ001928	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	31/12/2010	711.004,00			33,00%	234.631,32	33,00%	234.631,32
ΠΑΓ001929	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	31/12/2010	509.017,00			33,00%	167.975,61	33,00%	167.975,62
ΠΑΓ001930	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	31/12/2010	503.779,00			33,00%	166.247,07	33,00%	166.247,06
ΠΑΓ001931	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	31/12/2010	539.233,00			33,00%	177.946,89	33,00%	177.946,90
ΠΑΓ002520	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	31/12/2011	1.502.255,43					33,00%	495.744,29
ΠΑΓ002521	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	31/12/2011	1.386.872,41					33,00%	457.667,90
ΠΑΓ002522	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	31/12/2011	1.341.405,22					33,00%	442.663,72
ΠΑΓ002523	ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	31/12/2011	1.287.298,29					33,00%	424.808,44
Σύνολα					1.603.438,29		2.049.246,72		3.178.339,79

Οι ανωτέρω δαπάνες προστέθηκαν στα αποτελέσματα των οικείων χρήσεων ως λογιστικές διαφορές με την αιτιολογία ότι: «αφορούν κεφαλαιοποίηση μισθοδοσίας παρελθόντων ετών δηλαδή δαπάνες βέβαιες, εκκαθαρισμένες και δεδουλευμένες σε προγενέστερες χρήσεις, οι οποίες υπήχθησαν σε τμηματική απόσβεση ως πάγια, σε αντίθεση με την βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων [Άρθρο 102 ν.2238/1994, ΑΥΟ (1009074/157/Α0012/13-05-2008), ΣτΕ 4118/1997)]»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση αυτή του ελέγχου είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για δαπάνες μισθοδοσίας παρελθόντων ετών, αλλά για κεφαλαιοποίηση μισθοδοσίας προσωπικού που ασχολήθηκε με την παραγωγή του επενδυτικού προγράμματος πλατφόρμας (άυλων παγίων), η σταδιακή ολοκλήρωση του οποίου πραγματοποιήθηκε στα έτη 2008 - 2012 και ήδη από το έτος 2008 είχε τεθεί σε παραγωγική λειτουργία, αφορά δε πλατφόρμα λογισμικού με την ονομασία, που σε συνεργασία με εταιρεία τηλεπικοινωνιών, στέλνει δομημένη πληροφορία προς τους πελάτες και συνεργάτες της, περιλαμβάνει λειτουργικές μονάδες προσαρμογής ιστοσελίδων, διαχειριστές υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας και διαχειριστών IPTV υπηρεσιών και η χρήση πραγματοποιείται στο επιχειρηματικό περιβάλλον της εταιρείας (προσφεύγουσας)

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα (**σχετ. 15**):

1. Την υπ' αριθμ. **ΔΒΕ/...-11-2006** Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα υπήχθη σε πενταετές επενδυτικό **πρόγραμμα ανάπτυξης λογισμικού** με βάση τις διατάξεις του άρθρου **3 §1** περ. ε' υποπερίπτωση χί του αναπτυξιακού **Ν. 3299/2004** ύψους **7.076.635,44€** και την υπ' αριθμ. **/ΔΒΕ/...-05-07** Απόφαση τροποποίησης δαπανών, η υπαγωγή δε της προσφεύγουσας στον εν λόγω αναπτυξιακό νόμο έγινε για δαπάνες υπηρεσιών (πλατφόρμας) προστιθέμενης αξίας κινητής τηλεφωνίας με τη χρήση κινητών τηλεφώνων (υπηρεσία εντοπισμού συγγενικών προσώπων, σύστημα διαχείρισης οικιακών συσκευών, σύστημα καταγραφής βιογραφικών στοιχείων με πολυμέσα), καθώς και το υπ' αριθμ. **Δ...../...-01-2009** έγγραφο του Εθνικού Τυπογραφείου, από το οποίο προκύπτει ότι με την υπ' αριθμ. **/ΔΒΕ...../...-12-2008** Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης, εγκρίθηκε η ολοκλήρωση της πραγματοποιηθείσας επένδυσης, το κόστος της οποίας ανήλθε στο ποσό των **7.623.957,63€**, της επιχορήγησης στο ποσό των **3.049.583,05€**, και ως ημερομηνία ολοκλήρωσης, ορίστηκε η **12/11/2008**.
2. Την υπ' αριθμ. **/ΥΠΕ/4/.../Π/Ν.3299/2004/...-06-2007** απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα υπήχθη στην προαναφερόμενη υποπερίπτωση των διατάξεων του ν. 3299/94, για την ενίσχυση επενδυτικού σχεδίου ανάπτυξης ευρυζωνικής υποδομής στο Νομό Αττικής και Αχαΐας (εξοπλισμός δικτύων, laptop, ηλεκτρονικοί υπολογιστές), καθώς και το υπ' αριθμ. **/...-03-2011** του Υπουργείου Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, από το οποίο προκύπτει ότι με την υπ' αριθμ. **/ΥΠΕ/4/...../...-03-2011** Απόφαση του Υπουργού, ολοκληρώθηκε το κόστος και η έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της πραγματοποιηθείσας ε-

πένδυσης που ανήλθε στο ποσό των **9.780.000€**, η επιχορήγηση στο ποσό των **4.590.000€**, και ως ημερομηνία ολοκλήρωσης, ορίστηκε η **17/02/2010**.

3. Την υπ' αριθμ.**/ΔΒΕ...../...-04-2011** απόφαση του Υπουργού Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα υπήχθη στην προαναφερόμενη υποπερίπτωση των διατάξεων του ν. 3299/2004 για την **ενίσχυση του επενδυτικού σχεδίου της** (επέκταση του έργου), με σκοπό την ανάπτυξη πλατφόρμας διαχείρισης διαφημιστικών και προωθητικών ενεργειών σε κινητά τηλέφωνα (σύστημα διαχείρισης προωθητικών ενεργειών, διακομιστών εκτέλεσης προωθητικών ενεργειών σε κινητά τηλέφωνα, επόπτευσης και αναφορών, ηλεκτρονικής επικοινωνίας και εκπαίδευσης, διαχείριση υπολογιστικών πόρων, προσωποποιημένης πληροφόρησης κλπ) συνολικού ποσού **32.041.788€**, καθώς και την υπ' αριθμ.**/ΔΒΕ...../...-11-2013** Απόφασης του Υπουργού Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, σύμφωνα με την οποία εγκρίθηκε η ολοκλήρωση του κόστους της επένδυσης στο συνολικό ποσό των **30.009.170,41€**, και επιχορηγήθηκε με το συνολικό ποσό των 9.002.751,12€ ως ημερομηνία δε, ολοκλήρωσής της ορίστηκε η **08/10/2013**.
4. Την από 15/11/2016 βεβαίωση της συμβουλευτικής εταιρείας υποβολής του επενδυτικού φακέλου **ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΑΕ**, από την οποία προκύπτει ότι η εν λόγω επένδυση αφορούσε **ανάπτυξη πλατφόρμας λογισμικού**, η οποία τέθηκε σε τμηματική παραγωγική λειτουργία από το έτος 2008 και από την οποία απεκόμισε ένα πολύ μεγάλο τζίρο με ανάλογα κέρδη, διοργανώνοντας διαγωνισμούς ή προωθητικές ενέργειες για λογαριασμό των μεγαλύτερων εταιρειών κινητής τηλεφωνίας (Vodafone, Wind), στο εσωτερικό και στο εξωτερικό.
5. Κατάσταση εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεων από την εκμετάλλευση της εν λόγω πλατφόρμας λογισμικού, αντίγραφα εκδοθέντων τιμολογίων, καθώς και κατάσταση ακαθαρίστων εσόδων από την εκμετάλλευσή της κατά τα έτη 2008 – 2015.
6. Παρουσίαση της πλατφόρμας με την ονομασία σε εκτυπωμένη μορφή.

Επειδή με την υπ' αριθμ.**/ΔΒΕ...../...-11-2013** Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, **εγκρίθηκε** η ολοκλήρωση του κόστους της πραγματοποιηθείσας επένδυσης, που ανήλθε στο ποσό των **30.009.170,41€**, που περιλάμβανε αγορά επίπλων και λοιπού εξοπλισμού ποσού 9.691.268,17€, ασώματες ακινητοποιήσεις ποσού 2.312.400,00€ και **δαπάνες ανάπτυξης λογισμικού** ποσού **18.005.502,25€**,

Επειδή για την έκδοση της εν λόγω απόφασης με την οποία **εγκρίθηκε** η ολοκλήρωση του κόστους της επένδυσης, ελήφθησαν υπόψη μεταξύ των άλλων και η υπ' αριθμ.**/ΔΒΕ...../...-05-2013** απόφαση του ΓΓΒ, με την οποία συγκροτήθηκε το όργανο του ελέγχου για την πιστοποίηση ολοκλήρωσης της επένδυσης καθώς και το υπ' αριθμ.**/ΔΒΕ...../...-07-2013** έγγραφο με το οποίο κατατέθηκε η έκθεση του οργάνου ελέγχου της επένδυσης,

Επειδή με την ανωτέρω Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης, **εγκρίθηκε και επιχορηγήθηκε** το συνολικό ύψος της επένδυσης που ανήλθε σε **30.009.170,41€**, η οποία περιλάμβανε και τις επίμαχες δαπάνες ανάπτυξης λογισμικού ποσού 18.005.502,25€, για την δε ολοκλήρωση και την έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης, πραγματοποιήθηκε έλεγχος από την αρμόδια επιτροπή του άρθρου 7 του επενδυτικού νόμου,

Επειδή προϋπόθεση για την επιχορήγηση της επένδυσης που τίθεται με το άρθρο 3 § 5 περ. γ' του ν. 3299/2004 είναι ότι «οι δαπάνες πρέπει να αφορούν πάγια στοιχεία, ενσώματα και άυλα. Λειτουργικές δαπάνες δεν ενισχύονται»

Επειδή για την υλοποίηση του ανωτέρω επενδυτικού προγράμματος, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη κατάσταση αποσβέσεων (σχετ. 15), διενεργήθηκαν δαπάνες ανάπτυξης λογισμικού συνολικού ποσού **18.477.453,09€** και συγκεκριμένα κατά τη χρήση **2008** ποσό **2.366.074,91€**, κατά τη χρήση **2009** ποσό **2.492.829,00€**, κατά τη χρήση **2010** ποσό **2.263.033,00€**, κατά τη χρήση **2011** ποσό **5.517.831,35€** και κατά τη χρήση **2012** ποσό **5.837.684,83€**,

Επειδή η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τη χρήση 2008 με τακτικό έλεγχο και τη χρήση 2009 με βάση τις διατάξεις του ν. 3888/2010, δηλαδή τα αποτελέσματά της **έχουν καταστεί οριστικά** για τις χρήσεις **2008** και **2009**, οι δε παγιοποιηθείσες δαπάνες ανάπτυξης λογισμικού που αφορούν τις χρήσεις αυτές, συνολικού ποσού **4.858.903,91€** (ήτοι 2.366.074,91€ + 2.492.829,00€), **δεν είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο νέας κρίσης** κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις **ΣτΕ 3903/1985**, κατά τις οποίες επέλεξε την τμηματική απόσβεση αυτών, ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι επίμαχες δαπάνες ανάπτυξης λογισμικού που κεφαλαιοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις (2010 – 2112), συνολικού πο-

σού **13.618.549,18€**, εκ των οποίων ποσό **471.950,84€** δεν έχει πιστοποιηθεί και δεν έχει επιχορηγηθεί από το Υπουργείο Ανάπτυξης (ήτοι 18.477.453,09€ - 18.005.502,25€) αφορούν δε δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την παραγωγή άυλων αγαθών (.....) με σκοπό τη διαρκή εκμετάλλευσή τους και επομένως αφορούν έξοδα πολυετούς απόσβεσης (πάγια στοιχεία), και ως εκ τούτου γίνεται **δεκτός** ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής για ποσό παγίων **13.146.598,34€**, ενώ για το ποσό των **471.950,84€**, αυτό πρέπει να αναγνωριστεί ως δαπάνη της χρήσης 2012, ελλείψει δυνατότητας ειδικότερου προσδιορισμού σε άλλη ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή περαιτέρω, επικουρικά η φορολογική Αρχή υπολόγισε υπερβάλλουσες αποσβέσεις για τις εν λόγω δαπάνες ανάπτυξης λογισμικού, για τη χρήση **2010** ποσού **631.957,51€**, για τη χρήση **2011** ποσού **622.194,34€** και για τη χρήση **2012** ποσού **1.123.601,12€**, δεδομένου ότι διενήργησε αποσβέσεις με διάφορους συντελεστές απόσβεσης πάνω από το 1/5 ανά έτος,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι άλλες επιμέρους διακριτές δαπάνες του έργου ήτοι Η/Υ, τηλεπικοινωνιακός εξοπλισμός, άδειες χρήσης προγραμμάτων, λογισμικά προγράμματα κλπ, που συνέθεταν το συνολικό επενδυτικό έργο για την παραγωγή της πλατφόρμας λογισμικού, καταχωρήθηκαν στους οριζόμενους λογαριασμούς παγίων του Ε.Γ.Λ.Σ., ενώ οι δαπάνες ανάπτυξης λογισμικού καταχωρήθηκαν στο λογ/μό 16.12 "έξοδα λοιπών ερευνών", ενώ ορθότερα θα μπορούσαν να καταχωρηθούν στο λογ/μό 16.10 "έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως" και αποσβέστηκαν τμηματικά με συντελεστή απόσβεσης 33%,

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.110 του Ε.Γ.Λ.Σ., στο λογαριασμό 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι εν λόγω παγιοποιηθείσες δαπάνες δεν αφορούσαν δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας, οι οποίες προϋπέθεταν έγκριση από τη Γενική Γραμματεία έρευνας και τεχνολογίας του ν. 1731/1987, αλλά δαπάνες **ανάπτυξης και επέκτασης λογισμικού** και σύμφωνα με τα ανωτέρω έπρεπε να καταχωρηθούν στο λογαριασμό **16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως»**, δεδομένου ότι τα έξοδα αυτά δημιουργήθηκαν για την επέκταση της δραστηριότητας της προσφεύγουσας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **43 § 3 περ. α'** του **Ν. 2190/1920**, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του από το ν. 4308/2014, προβλεπόταν ότι: «*Τα ποσά των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) των κατηγοριών "έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως" και "τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου", καθώς και τα ποσά των λογαριασμών "έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων", "έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων", "έξοδα αναδιοργάνωσης" και "λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως" της κατηγορίας "λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως" αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία*», ήτοι τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, αποσβένονται, **είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία** δηλαδή, είτε εφάπαξ (κατά το έτος πραγματοποίησης), είτε ισόποσα σε 2 ή 3 ή 4 ή 5 συνεχείς χρήσεις (με έναρξη το έτος πραγματοποίησης) Γνωμ. ΕΣΥΛ **296/2428/1998**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **31 § 1 περ. ιβ'** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «*Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων,...* ιβ) των ποσών των **εξόδων πρώτης εγκατάστασης** και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, *είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία*» και με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1005/2005** (ΦΕΚ Β' 80) **Α.Υ.Ο.**, ορίζεται ότι: «*Τα έξοδα που πραγματοποίησε σε μία δεδομένη διαχειριστική περίοδο επιχείρηση, για την ίδρυση νέων υποκαταστημάτων και τα οποία παρακολουθεί αυτή στο λογαριασμό «έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης», εκπίπτουν, είτε εφάπαξ κα-*

τά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, δηλαδή από τα ακαθάριστα έσοδα της υπόψη χρήσης και των τεσσάρων επόμενων χρήσεων» η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου **31 § 25** του **ν. 2238/1994**, όπου προβλέπεται ότι «Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες»

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η απόσβεση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ και το Ν. 2190/1920 μπορεί να γίνει κατά την κρίση της επιχείρησης είτε στη χρήση που αυτά πραγματοποιήθηκαν είτε σε 2, 3, 4 ή 5 χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι προκειμένου περί τμηματικής απόσβεσης τα ποσά που αποσβένονται πρέπει να είναι ίσα (δηλ. 1/2, 1/3, 1/4 ή 1/5 κατά περίπτωση), με βάση όμως τις φορολογικές διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. ιβ' του ν. 2238/1994 και της ΑΥΟ ΠΟΛ 1005/2005, η απόσβεση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης μπορεί να γίνει είτε εφάπαξ στη χρήση που αυτά πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα σε πέντε έτη (δηλ. 1/5 κάθε έτος), με βάση δε την διάταξη του άρθρ. 31 § 25 του ίδιου νόμου, οι ελεγκτικές υπηρεσίες δεσμεύονται για την εφαρμογή της. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι αποσβέσεις των επίμαχων παγιοποιηθεισών δαπανών (πρώτης εγκατάστασης) που αναγνωρίζονται φορολογικώς, προκύπτουν με τη χρήση συντελεστή απόσβεσης 20% επί των παγιοποιηθέντων ανά χρήση εξόδων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι μήνες εκμετάλλευσης αυτών (ήτοι 1/5 ανά έτος), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επέλεξε την τμηματική και όχι την εφάπαξ απόσβεση αυτών.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα προβάλλει τον **επικουρικό ισχυρισμό της εφαρμογής του άρθρου 72 του ν. 2238/1994,**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 1** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) ορίζονται τα ακόλουθα: «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 κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, η υποχρέωση του οικονομικού εφόρου να προβαίνει και αυτεπαγγέλτως σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών τα οποία αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης έχει ως προϋπόθεση ότι έχει κριθεί οριστικά σε ποιο έτος ανήκει η φορολογητέα ύλη, είτε διότι η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή κατά του οικείου ελέγχου, είτε διότι, ύστερα από άσκηση προσφυγής, το ζήτημα αυτό κρίθηκε τελεσίδικως. Από αυτό παρέπεται ότι η ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών που αφορούν η διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερης πράξεως της φορολογικής Αρχής, την οποία, όταν συντρέχει η παραπάνω προϋπόθεση, οφείλει και αυτεπαγγέλτως να εκδώσει η φορολογική αρχή, άλλως δύναται ο φορολογούμενος με την άσκηση σχετικής προσφυγής, να φέρει το ζήτημα ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου και να ζητήσει από αυτό να προβεί στη σχετική ενέργεια, πρβλ. **ΣτΕ 700/1987, Δ.Πρ.Αθ. 1062/2004,**

Επειδή η προσφεύγουσα διενήργησε αποσβέσεις στις εν λόγω παγιοποιηθείσες δαπάνες, με συντελεστή **33%** κατ' έτος, λαμβάνοντας όμως υπόψη και τους μήνες εκμετάλλευσης αυτών, προκύπτουν ανά χρήση τα κατωτέρω δεδομένα, αναφορικά με τις αποσβέσεις των εξόδων πρώτης εγκατάστασης που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα, καθώς και οι αποσβέσεις που έπρεπε να πραγματοποιήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας:

Κεφαλαιοποίηση Μισθοδοσίας ανά έτος		Συνολική Αξία Παγίου	Συντελ. Απόσβ.	Αποσβέσεις προηγ. Χρήσεων	Μη διενεργηθείσες αποσβέσεις		Αποσβέσεις ανά χρήση			Σύν.Αποσβέσεων μέχρι 31/12/2012	Αναπόσβεστη Αξία έως την 31/12/2012
Κωδ.Παγίου	Ημερίνια				2008	2009	2010	2011	2012		
.....	31/7/2008	2.116.074,91 €	20%	991.204,76 €	130.314,94 €		423.214,98 €	423.214,98 €	148.125,25 €	2.116.074,91 €	0,00 €
.....	31/7/2008	250.000,00 €	20%	117.104,17 €	15.395,83 €		50.000,00 €	50.000,00 €	17.500,00 €	250.000,00 €	0,00 €
Σύν.παρούσας Απόφασης		2.366.074,91 €		1.108.308,93 €	145.710,77 €		473.214,98 €	473.214,98 €	165.625,25 €	2.366.074,91 €	0,00 €
Σύνολο βιβλίων		2.366.074,91 €		1.108.308,93 €			780.804,72 €	476.961,26 €	0,00 €	2.366.074,91 €	0,00 €
Διαφορά		0,00 €		0,00 €	-145.710,77 €		307.589,74 €	3.746,28 €	-165.625,25 €	0,00 €	0,00 €
.....	1/9/2009	2.083.332,00 €	20%	229.165,52 €		187.500,88 €	416.666,40 €	416.666,40 €	416.666,40 €	1.666.665,60 €	416.666,40 €
.....	1/12/2009	208.333,00 €	20%	5.729,16 €		35.937,44 €	41.666,60 €	41.666,60 €	41.666,60 €	166.666,40 €	41.666,60 €
.....	31/12/2009	201.164,00 €	20%	0,00 €		40.232,80 €	40.232,80 €	40.232,80 €	40.232,80 €	160.931,20 €	40.232,80 €
Σύν.παρούσας Απόφασης		2.492.829,00 €		234.894,68 €	0,00 €	263.671,12 €	498.565,80 €	498.565,80 €	498.565,80 €	1.994.263,20 €	498.565,80 €
Σύνολο βιβλίων		2.492.829,00 €		234.894,68 €			822.633,57 €	822.633,57 €	610.655,54 €	2.490.817,36 €	2.011,64 €
Διαφορά		0,00 €		0,00 €	0,00 €	-263.671,12 €	324.067,77 €	324.067,77 €	112.089,74 €	496.554,16 €	-496.554,16 €
.....	31/3/2010	711.004,00 €	20%				142.200,80 €	142.200,80 €	142.200,80 €	426.602,40 €	284.401,60 €
.....	30/6/2010	509.017,00 €	20%				101.803,40 €	101.803,40 €	101.803,40 €	305.410,20 €	203.606,80 €
.....	30/9/2010	503.779,00 €	20%				100.755,80 €	100.755,80 €	100.755,80 €	302.267,40 €	201.511,60 €
.....	31/12/2010	539.233,00 €	20%				107.846,60 €	107.846,60 €	107.846,60 €	323.539,80 €	215.693,20 €
Σύν.παρούσας Απόφασης		2.263.033,00 €		0,00 €			452.606,60 €	452.606,60 €	452.606,60 €	1.357.819,80 €	905.213,20 €
Σύνολο βιβλίων		2.263.033,00 €		0,00 €			303.597,50 €	746.800,89 €	746.800,89 €	1.797.199,28 €	465.833,72 €
Διαφορά		0,00 €		0,00 €			-149.009,10 €	294.194,29 €	294.194,29 €	439.379,48 €	-439.379,48 €
ΠΑΓ002520	11/3/2011	1.502.255,43 €	20%					300.451,09 €	300.451,09 €	600.902,18 €	901.353,25 €
ΠΑΓ002521	30/6/2011	1.386.872,41 €	20%					277.374,48 €	277.374,48 €	554.748,96 €	832.123,45 €
ΠΑΓ002522	30/9/2011	1.341.405,22 €	20%					268.281,04 €	268.281,04 €	536.562,08 €	804.843,14 €
ΠΑΓ002523	31/12/2011	1.287.298,29 €	20%					257.459,66 €	257.459,66 €	514.919,32 €	772.378,97 €
Σύν.παρούσας Απόφασης		5.517.831,35 €		0,00 €				1.103.566,27 €	1.103.566,27 €	2.207.132,54 €	3.310.698,81 €
Σύνολο βιβλίων		5.517.831,35 €		0,00 €			0,00 €	716.366,11 €	1.820.884,35 €	2.537.250,46 €	2.980.580,89 €
Διαφορά		0,00 €		0,00 €			0,00 €	-387.200,16 €	717.318,08 €	330.117,92 €	-330.117,92 €
ΠΑΓ002792	31/3/2012	454.834,75 €	20%						90.966,95 €	90.966,95 €	363.867,80 €
ΠΑΓ002793	30/6/2012	443.071,51 €	20%						88.614,30 €	88.614,30 €	354.457,21 €
ΠΑΓ002794	30/9/2012	244.083,77 €	20%						48.816,75 €	48.816,75 €	195.267,02 €
ΠΑΓ002837	30/9/2012	98.754,92 €	20%						19.750,98 €	19.750,98 €	79.003,94 €
ΠΑΓ002838	31/10/2012	121.992,36 €	20%						24.398,47 €	24.398,47 €	97.593,89 €
ΠΑΓ002851	30/11/2012	156.883,70 €	20%						31.376,74 €	31.376,74 €	125.506,96 €
ΠΑΓ002865	31/12/2012	275.824,97 €	20%						55.164,99 €	55.164,99 €	220.659,98 €
ΠΑΓ002885	31/3/2012	797.641,67 €	20%						159.528,33 €	159.528,33 €	638.113,34 €
ΠΑΓ002886	30/6/2012	1.126.340,67 €	20%						225.268,13 €	225.268,13 €	901.072,54 €
ΠΑΓ002887	30/9/2012	1.003.033,68 €	20%						200.606,74 €	200.606,74 €	802.426,94 €
ΠΑΓ002888	31/12/2012	643.271,99 €	20%						128.654,40 €	128.654,40 €	514.617,59 €
Σύν.παρούσας Απόφασης		5.365.733,99 €		0,00 €			0,00 €	0,00 €	1.073.146,78 €	1.073.146,78 €	4.292.587,21 €
Σύνολο βιβλίων		5.837.684,83 €							692.256,65 €	692.256,65 €	5.145.428,18 €
Διαφορά		471.950,84 €		0,00 €			0,00 €	0,00 €	-380.890,13 €	-380.890,13 €	852.840,97 €
Σύν.παρούσας Απόφασης		18.005.502,25 €		1.343.203,61 €	145.710,77 €	263.671,12 €	1.424.387,38 €	2.527.953,65 €	3.293.510,70 €	8.998.437,23 €	9.007.065,02 €
Σύνολο βιβλίων		18.477.453,09 €		1.343.203,61 €	0,00 €	0,00 €	1.907.035,79 €	2.762.761,83 €	3.870.597,43 €	9.883.598,66 €	8.593.854,43 €
Διαφορά		471.950,84 €		0,00 €	-145.710,77 €	-263.671,12 €	482.648,41 €	234.808,18 €	577.086,73 €	885.161,43 €	-413.210,59 €

Επειδή εν προκειμένω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 όσον αφορά την έκπτωση των αποσβέσεων μεταξύ των ελεγχόμενων χρήσεων,

Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρέπει να γίνει μερικά δεκτός ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής και να αφαιρεθούν από τα αποτελέσματα των χρήσεων 2010, 2011 και 2012 το ποσό των 1.120.789,88€, 1.814.438,54€ και 2.601.253,06€ αντίστοιχα, ήτοι:

Διαχειριστικές Περιόδους	2010	2011	2012	Σύνολο
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	1.603.438,29 €	2.049.246,72 €	3.178.339,79 €	6.831.024,80 €
Λογιστικές διαφορές με την παρούσα	482.648,41 €	234.808,18 €	577.086,73 €	1.294.543,32 €
Λογιστικές Διαφορές που διαγράφονται	1.120.789,88 €	1.814.438,54 €	2.601.253,06 €	5.536.481,48 €

Περαιτέρω δε, πρέπει να αναγνωριστεί ως δαπάνη της χρήσης 2012 το ποσό των **471.950,84€**, ελλείψει δυνατότητας ειδικότερου προσδιορισμού σε άλλη ελεγχόμενη χρήση.

2.6. Επί της Λογ. διαφοράς του λογ. 82.00.061.0000 “Έξοδα προηγ. χρήσεων αμοιβών τρίτων” και του λογ. 82.00.064.000 “Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων”

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, οι κατωτέρω δαπάνες:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές			
		2010	2011	2012	Σύνολο
82.00.061.000	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων αμοιβών τρίτων	188.892,87	51.362,00		240.254,87
82.00.064.000	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων .	256.518,75			256.518,75
Σύνολο Λογ. Διαφορών Ελέγχου		445.411,62	51.362,00	0,00	496.773,62

Επειδή σύμφωνα με την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η ελεγκτική αρχή απέρριψε ως μη εκπεστέες το συνολικό ποσό των δαπανών των ως άνω λογαριασμών, με την αιτιολογία ότι αφορά δαπάνες βέβαιες και εκκαθαρισμένες σε προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Άρθρο 102 ν.2238/1994, Α.Υ.Ο. 1009074/157 /Α0012/13-05-2008), ΠΟΛ 1005/14-01-2005, ΣτΕ 118/1997, εγκύκλιος Υ.Ο 1047625/370/0014/15-07-1999. Η ενέργεια αυτή είχε ως αποτέλεσμα την αλλοίωση των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης. Οι δαπάνες των ανωτέρω λογαριασμών αναλυτικά αναφέρονται στις συν/νες καταστάσεις Νο 2010- 3 και 2010-4 και 2011-3.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τις εν λόγω δαπάνες, κρίσιμος χρόνος καταχωρίσεώς τους είναι, εκ της φύσεως τους, ο χρόνος καταβολής. Ενόψει του γεγονότος ότι οι υπό κρίση δαπάνες εξοφλήθηκαν κατά την κρινόμενη χρήση, κατά την οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, η φορολογική αρχή έφερε το βάρος της αποδείξεως ότι οι απαιτήσεις αυτές είχαν καταστεί βέβαιες και εκκαθαρισμένες κατά την προηγούμενη χρήση πλην όμως δεν προέβη σε καμία τέτοια επαλήθευση και συνεπώς ο περί του αντιθέτου λόγος είναι αβάσιμος και απορριπτέος (ΣτΕ 4118/97).

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εν λόγω δαπάνες κατέστησαν βέβαιες και εκκαθαρισμένες, στις προηγούμενες αυτών χρήσεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα προβάλλει τον επικουρικό ισχυρισμό για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 2238/1994,

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

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

Επειδή η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 72 του ΚΦΕ αποτελεί εξαίρεση της ισχύουσας στο Φορολογικό Δίκαιο Αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία, επιβάλλεται η οριοθέτηση των χρήσεων ή διαχειριστικών περιόδων, με τον διαχωρισμό των καθαρών κερδών ανά χρήση ή διαχειριστική περίοδο, ούτως ώστε έκαστη εξ αυτών να είναι αυτόνομη, αυτοτελής και ανεξάρτητη από κάθε άλλη. Για τον λόγο αυτό πρέπει να εμφανίζονται τα μεν κέρδη και έσοδα στη χρήση κατά την οποία αποκτήθηκαν, τα δε έξοδα και οι ζημίες στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, ενώ η μεταφορά τους σε άλλη χρήση κατ' αρχήν δεν επιτρέπεται, παρά μόνο με τη διαδικασία του άρθρου 72 ΚΦΕ,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φορολογούμενος δύναται με την προσφυγή που ασκεί ενώπιον των αρμοδίων Διοικητικών Δικαστηρίων (αλλά και ενώπιον της Δ.Ε.Δ., η οποία και αποτελεί πλέον ειδικό δικαιοδοτικό όργανο, με αποφασιστική αρμοδιότητα επίλυσης φορολογικών διαφορών, σύμφωνα με το αρ. 63 του Ν. 4174/2013), **να ζητήσει την αναμόρφωση των κερδών**, δια της προσθήκης συγκεκριμένης δαπάνης, η οποία καταχωρήθηκε σε εσφαλμένη διαχειριστική περίοδο, στα έξοδα αυτής της χρήσης, κατά την οποία αυτή κατέστη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη και τη συνακόλουθη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου, με την ευνόητη προϋπόθεση ότι η δαπάνη αυτή εκπίπτει σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις στη χρήση στην οποία μεταφέρεται.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα, συμπεριέλαβε στα αποτελέσματα της χρήσης **2011**, δαπάνες **51.362,00€**, η οποία ανήκει στο αμέσως προηγούμενο έτος 2010, από δε την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει αφενός ότι δεν αμφισβητείται η παραγωγικότητα της δαπάνης και αφετέρου η προσφεύγουσα έχει περαιώσει με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, μέχρι και τη χρήση 2009,

Επειδή εν προκειμένω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 για τη λογιστική διαφορά της χρήσης 2011 ποσού 51.362€, και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει τροποποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής με την προσθήκη αρνητικής λογιστικής διαφοράς στη χρήση 2010 ποσού 51.362€, καθόσον και οι δύο ως άνω χρήσεις ελέγχονται ταυτόχρονα από τον παρόντα φορολογικό έλεγχο.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα, συμπεριέλαβε στα αποτελέσματα της χρήσης **2010**, δαπάνες συνολικού ποσού **445.411,62€**, οι οποίες ανήκαν στο αμέσως προηγούμενο αυτών έτος 2009, από δε την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει αφενός ότι δεν αμφισβητείται η παραγωγικότητα της δαπάνης και αφετέρου η προσφεύγουσα έχει περαιώσει με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, μέχρι και τη χρήση 2009,

Επειδή για τις λογιστικές διαφορές της **χρήσης 2010** του λογαριασμού 82.00.061 ποσού 188.892,87€ και του λογαριασμού 82.00.064 ποσού 276.518,75€, **δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2238/1994** δεδομένου ότι απαιτείται να έχει κριθεί οριστικά ή σε περίπτωση άσκησης προσφυγής τελεσίδικα, ότι η συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη

ανήκει στο έτος της μεταφοράς, προϋπόθεση που δεν συντρέχει στην προκείμενη περίπτωση ΣτΕ 700/1987, Δ.Πρ.Αθ. 1062/2004.
Ήτοι οι διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2238/1994 δεν έχουν εφαρμογή είτε σε περαιωμένες, είτε σε ανέλεγκτες χρήσεις, διότι δεν έχει κριθεί οριστικά σε ποιο έτος ανήκει η προς μεταφορά από τις ελεγχόμενες χρήσεις, φορολογητέα ύλη.

3. Επί των Διαφορών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσβάλλει το σύνολο των διαφορών του ελέγχου, αλλά μόνο το ποσό ΦΠΑ επί του οποίου προσδιορίστηκε το ποσοστό pro-rata και συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή, εσφαλμένα και παράνομα δεν προσδιόρισε τον ΦΠΑ κοινών εισροών αλλά εφάρμοσε το ποσοστό αυτό επί του συνολικού ΦΠΑ των δαπανών, προσκομίζει δε και επικαλείται την συνημμένη κατάσταση κοινών δαπανών (σχετ. 17), με βάση την οποία οι κοινές δαπάνες ανέρχονται σε **1.242.378,94€** και ο ΦΠΑ των κοινών δαπανών σε **285.817,59€** και ο μη εκπιπτόμενος ΦΠΑ δαπανών που αναλογεί σε **2.858,18€** ($285.817,59\text{€} \times 1\%$)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), ορίζονται μεταξύ άλλων: «1) Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19. 2) Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα, ...»

Επειδή από την συνημμένη κατάσταση **κοινών δαπανών ΦΠΑ** που αποτελείται από 12 σελίδες, προκύπτουν οι φορολογητέες αξίες ανά λογαριασμό του Γ.Λ.Σ και ανά εγγραφή, καθώς και ο ΦΠΑ που αναλογεί στο σύνολο του κάθε λογαριασμού, περιλαμβάνει δε τις εγγραφές που κατά την άποψη της προσφεύγουσας αποτελούν κοινές δαπάνες, (σχετ. 17).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική Αρχή εφάρμοσε το ποσοστό pro-rata (το οποίο δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα) επί του συνολικού ΦΠΑ των δαπανών, χωρίς να προσδιορίσει το ποσό του ΦΠΑ των κοινών δαπανών,

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε κατάσταση κοινών δαπανών, και ενώπιον της φορολογικής Αρχής, η οποία έκρινε ότι: «στο εν λόγω υποβληθέν υπόμνημά της αναγράφει τα τιμολόγια δαπανών εξόδων και αγορών χωρίς να παρατίθενται οι ιδιαίτεροι λογαριασμοί δαπανών ανά δραστηριότητα, με βάση τα τηρούμενα βιβλία, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να είναι αδύνατον να ελέγξει και να προσδιορίσει τις κοινές δαπάνες»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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», και με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 (ΦΕΚ Α' 45), 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 η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα να διερευνήσει (και να αποδείξει) αν τα ποσά του φόρου δαπανών που αναγράφονται στην προσκομισθείσα κατάσταση αφορούσαν κοινές

δαπάνες ή όχι, ούτως ώστε να προσδιορίσει τον φόρο κοινών δαπανών στον οποίο έπρεπε να εφαρμοστεί ο συντελεστής pro-rata και επομένως **δεν αιτιολόγησε ότι το σύνολο του ΦΠΑ δαπανών αφορούσαν κοινές δαπάνες**,

Ως εκ τούτου λόγω πλημμελούς αιτιολογίας, πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ επικαλούμενος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, με την τροποποίηση του ΦΠΑ των κοινών δαπανών στο ποσό των **285.817,59€** και του μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ δαπανών που αναλογεί στο ποσό των **2.858,18€** ($285.817,59€ \times 1\%$)

4. Επί των Διαφορών Φορολογίας Τελών χαρτοσήμου

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 περίπτωση γ του ΚΝΧΤ ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί της εκατόν (1%). Εις ήν περιπτώσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος», και με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους (ΣτΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002).

Επειδή ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση, το πρώτον, χρημάτων από εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη των χρημάτων, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής από τους τρίτους κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

Επομένως, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με το άρθρο 15 § 5 γ του Κ.Ν.Τ.Χ πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) η ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ καταθέτοντος και λαμβάνοντος τα χρήματα,
- β) εγγραφή στα επίσημα βιβλία της επιχείρησης περί της κατάθεσης των χρημάτων,
- γ) η εγγραφή να μην ανάγεται σε σύμβαση που έχει υποβληθεί σε τέλος χαρτοσήμου ή έχει απαλλαγεί νόμιμα από αυτά και
- δ) η κατάθεση να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης, ανάληψης κ.λπ., εκτός αν ο φερόμενος ως υποκείμενος στο τέλος αποδείξει ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή που έχει ήδη υποβληθεί σε τέλη χαρτοσήμου ή έχει απαλλαγεί νόμιμα από αυτά ΣτΕ 1767/1992, ΣτΕ 1039/1996, ΣτΕ 4463/1997

Επειδή με την υπ' αριθμ. **Κ 8802/654/1983 εγκύκλιο** του Υ.Ο διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

Κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη. Διευκρινίζεται ότι κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης «η ανάληψη χρημάτων» δεν αναφέρεται στην ανάληψη από τον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων απ' αυτούς χρημάτων, η οποία στην περίπτωση αυτή επέχει θέση εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης, *αλλά στην «ανάληψη χρημάτων» ως αυτοτελή πράξη*, με την έννοια της χορήγησης το πρώτον χρημάτων από την εταιρεία ή την επιχείρηση στον εταίρο, μέτοχο ή τρίτο προς διευκόλυνση τους. ... Σημειώνεται, ότι η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν μεταβάλλει τον

χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου τούτου, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης ΠΟΛ 185/1980, ΠΟΛ 141/1981.

Εάν από εταίρο ή μέτοχο ή άλλο πρόσωπο γίνεται ανάληψη μέρους η ολόκληρης της κατάθεσής του, η οποία υποβλήθηκε στο τέλος 1%, για την πράξη αυτή δεν οφείλεται αναλογικό τέλος.

Το τέλος χαρτοσήμου 1% επί καταθέσεων ή αναλήψεων καταβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών (Άρθρο 3 § 1 του ΚΝΤΧ και ΥπΟικ. Σ.6107/385/ΠΟΛ.185/1980 και Εγκ.11/1981).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, αβάσιμα υπέβαλε σε τέλη χαρτοσήμου χρηματικών διευκολύνσεων, ποσά τα οποία σύμφωνα με την κείμενη νομολογία δεν συνιστούν χρηματικές διευκολύνσεις και συγκεκριμένα:

4.1. Επί του Λογ. 53.10.000.0004 “..... LTD (UK)”

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο ως άνω λογ/μός για τη **χρήση 2010**, είχε πιστωτικό υπόλοιπο εξ' απογραφής (από πιστώσεις) ύψους 4.384.363,06€, το οποίο σε όλη την διάρκεια της χρήσης παρέμεινε πιστωτικό, όλες οι χρεώσεις που έλαβαν χώρα διενεργήθηκαν σε εξόφληση αυτών και μόνο οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε αύξηση των υποχρεώσεων της συνιστούν καταθέσεις χρημάτων που εμπίπτουν σε τέλος χαρτοσήμου αναλήψεων - καταθέσεων, η δε φορολογική Αρχή χωρίς να προβεί σε αξιολόγηση εκάστης εγγραφής ως αυτοτελούς πράξης, υπήγαγε εσφαλμένα και αβάσιμα σε τέλος χαρτοσήμου ολόκληρο το ποσό των χρεώσεων που αποτελούν επιστροφές των χρηματικών διευκολύνσεων από αυτήν προς την LTD (UK), παρά τα αντιθέτως προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις,

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται το αναλυτικό καθολικό του εν λόγω λογαριασμού (**σχετ.10**), από το οποίο προκύπτει ότι το **υπόλοιπο** (πιστωτικό) που προέρχεται από τη **χρήση 2009** ανέρχεται σε **4.384.363,06€** η δε **συνολική χρέωση** αυτού στη χρήση 2010 ανήλθε σε **11.086.347,72€** και η **συνολική πίστωσή του** σε **7.445.193,99€**,

Επειδή από τη συνολική χρέωση του λογαριασμού αφαιρέθηκε από τη φορολογική Αρχή το ποσό της εγγραφής της 16/02/2010 ύψους 537.743€ που αφορά κατάθεση από τη PLC για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και το υπόλοιπο αυτού ποσού **10.548.604,82€** υπήγαγε σε χαρτοσήμανση,

Επειδή ως «**ανάληψη χρημάτων**» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση, το πρώτον, χρημάτων από εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη των χρημάτων, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής από τους τρίτους κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν συνιστά «ανάληψη χρημάτων» η απλή εξόφληση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ποσού **4.384.363,06€** που προέρχεται από τη χρήση 2009, το δε υπόλοιπο του λογαριασμού σε όλη τη διάρκεια της χρήσης 2010 παρέμεινε πιστωτικό, όλες οι χρεώσεις που έλαβαν χώρα διενεργήθηκαν σε εξόφληση του ως άνω υπολοίπου και των νέων πιστώσεων, μόνο δε οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε αύξηση των υποχρεώσεων συνιστούν «καταθέσεις χρημάτων» που εμπίπτουν σε τέλος χαρτοσήμου αναλήψεων καταθέσεων,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τη **συνολική πίστωση** του λογαριασμού ποσού **7.445.193,99€**, πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό των **2.926.812,79€**, που αφορά τα κατωτέρω ποσά που πιστώθηκαν στο λογαριασμό και δεν αφορούν πραγματικές καταβολές:

- Με την εγγραφή/30-09-10 συνολικού ποσού **365.287,16€** γιατί αφορούν εμπορικές συναλλαγές και τακτοποιήσεις και όχι καταβολές που καταχωρήθηκαν με λογιστικό σημείωμα, ισχυρισμός ο οποίος γίνεται δεκτός,
- Με την εγγραφή/17-09-10 ποσού **2.377.200,00€** γιατί **αφορά αντιλογισμό** με χρέωση του λογ/μού 53.10.000.0002, ισχυρισμός ο οποίος γίνεται δεκτός,
- Με την εγγραφή/30-09-10 ποσού **184.325,63€** γιατί αφορά αντιλογισμό με χρέωση του λογ/μού 18.02.000.0005, συμμετοχών, ισχυρισμός ο οποίος γίνεται δεκτός,

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι πραγματικές καταβολές που καταχωρήθηκαν σε πίστωση του λογαριασμού 53.10.000.0004 LTD (UK), ανήλθαν συνολικά καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2010 στο ποσό των **4.518.381,20€** (ήτοι 7.445.193,99€ - 2.926.812,79€)

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου στη χρήση 2010 το ποσό των **4.518.381,20€** που αφορά τις πραγματικές χρηματικές καταβολές από την επιχείρησης(UK)

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρότι ο ως άνω λογ/μός για τη **χρήση 2011**, είχε πιστωτικό υπόλοιπο εξ' απογραφής (από πιστώσεις) ύψους 743.209,33€, εν τούτοις, προέβη παντελώς εσφαλμένα σε χαρτοσήμανση του συνόλου των χρεώσεων του λογαριασμού ύψους 3.353.898 € στο οποίο περιλαμβάνονταν και οι εξοφλήσεις του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης χρήσης, σε αντίθεση με την ισχύουσα νομοθεσία,

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται το αναλυτικό καθολικό του εν λόγω λογαριασμού (**σχετ.10**), από το οποίο προκύπτει ότι το **υπόλοιπο** (πιστωτικό) που προέρχεται από τη **χρήση 2011** ανέρχεται σε **743.209,33€** η δε **συνολική χρέωση** αυτού ανήλθε σε **3.353.898€** και η **συνολική πίστωσή του** σε **2.610.688,67€**,

Επειδή η φορολογική Αρχή υπήγαγε σε τέλη χαρτοσήμου το σύνολο της χρέωσης του λογαριασμού ποσού **3.353.898€**,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν συνιστά νέα ταμειακή διευκόλυνση η απλή εξόφληση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ποσού **743.209,33€** που προέρχεται από τη χρήση 2010 και σύμφωνα με τα ανωτέρω έχει υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου. Περαιτέρω όμως το υπόλοιπο του λογαριασμού κατά τη διάρκεια του έτους μεταβλήθηκε σε χρεωστικό, δεδομένου ότι υφίστατο πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 803.790,33€ στις 01/02/11 και με την εγγραφή/04-02-11 έγινε χρέωση ποσού **2.769.479€** με αιτιολογία την αποπληρωμή δανείου, ενώ δεν υφίστατο τόσο μεγάλη υποχρέωση. Επομένως, το υπερβάλλον ποσό αυτού **1.965.688,67€** αφορά «**κατάθεση χρημάτων**» και πρέπει να προστεθεί στις λοιπές πιστώσεις του λογαριασμού.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να αφαιρεθεί από τη συνολική πίστωση του λογ/σμού το ποσό των **1.904.214,05€** που διενεργήθηκε με την εγγραφή, η οποία δεν συνιστά χρηματική καταβολή, αλλά εγγραφή πρόβλεψης αγορών με την οποία χρεώθηκε ο λογαριασμός 50.01.0000.0000 & services, ισχυρισμός που γίνεται δεκτός,

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι πραγματικές καταβολές που καταχωρήθηκαν σε πίστωση του λογαριασμού 53.10.000.0004 LTD (UK), ανήλθαν συνολικά καθ' όλη τη διάρκεια του έτους **2011** στο ποσό των **2.672.163,29€** (ήτοι 2.610.688,67€ + 1.965.688,67€ - 1.904.214,05€)

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου στη χρήση 2011 το ποσό των **2.672.163,29€** που αφορά τις πραγματικές χρηματικές καταβολές από την επιχείρησης LTD (UK)

4.2. Επί του Λογ. 53.10.000.0005 "..... & Services"

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο ως άνω λογ/μός για τη **χρήση 2010**, είχε πιστωτικό υπόλοιπο εξ' απογραφής (από πιστώσεις) ύψους 2.905.043,26€, το οποίο σε όλη την διάρκεια της χρήσης παρέμεινε πιστωτικό, πλην της 21/10/2010 που κατέστη χρεωστικό κατά το ποσό των 149.637,03€, όλες οι λοιπές χρεώσεις που έλαβαν χώρα διενεργήθηκαν σε εξόφληση αυτών, και μόνο οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε αύξηση των υποχρεώσεων της συνιστούν καταθέσεις χρημάτων που εμπίπτουν σε τέλος χαρτοσήμου αναλήψεων - καταθέσεων, η δε φορολογική Αρχή χωρίς να προβεί σε αξιολόγηση εκάστης εγγραφής ως αυτοτελούς πράξης, υπήγαγε εσφαλμένα και αβάσιμα σε τέλος χαρτοσήμου ολόκληρο το ποσό των χρεώσεων που αποτελούν επιστροφές των χρηματικών διευκολύνσεων από αυτήν, παρά τα αντιθέτως προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις,

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται το αναλυτικό καθολικό του εν λόγω λογαριασμού (**σχετ.18**), από το οποίο προκύπτει ότι το **υπόλοιπο** (πιστωτικό) που προέρχεται από τη

χρήση 2009 ανέρχεται σε **2.905.043,26€** η δε **συνολική χρέωση** αυτού στη χρήση 2010 ανήλθε σε **5.366.372,38€** και η **συνολική πίστωση** του σε **3.670.693,08€**,

Επειδή η φορολογική Αρχή υπήγαγε σε τέλη χαρτοσήμου το σύνολο της χρέωσης του λογ/σμού ποσού **5.366.372,38€**, ενώ το με το ποσό αυτό εξοφλήθηκε η υποχρέωση που υπήρχε την 01/01/2010 ποσού 2.905.043,26€

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν συνιστά «ανάληψη χρημάτων» η απλή εξόφληση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ποσού **2.905.043,26€** που προέρχεται από τη χρήση 2009. Περαιτέρω όμως το υπόλοιπο του λογαριασμού κατά τη διάρκεια του έτους μεταβλήθηκε σε χρεωστικό, δεδομένου ότι υφίστατο πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **250.362,97€** στις 20/10/2010 και με την εγγραφή/21-10-2010 χρεώθηκε το ποσό των **400.000€**, ενώ δεν υφίστατο τόσο μεγάλη υποχρέωση. Συνεπώς, το υπερβάλλον ποσό αυτού **149.637,03€** αφορά «κατάθεση χρημάτων» και πρέπει να προστεθεί στις λοιπές πιστώσεις του λογαριασμού.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να αφαιρεθούν από τη συνολική πίστωση του λογ/σμού **3.670.693,08€**, συνολικό το ποσό των **31.693,08€** που αφορά τόκους και έξοδα, ισχυρισμός ο οποίος γίνεται δεκτός,

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι πραγματικές καταβολές που καταχωρήθηκαν σε πίστωση του λογαριασμού 53.10.000.0004 & Services, ανήλθαν συνολικά καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης 2010 στο ποσό των **3.788.637,03€** (ήτοι 3.670.693,08€ - 31.693,08€ + 149.637,03€)

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου στη χρήση 2010 το ποσό των 3.788.637,03€ που αφορά τις πραγματικές χρηματικές καταβολές από την επιχείρησης & Services

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο ως άνω λογ/μός για τη χρήση 2011, είχε πιστωτικό υπόλοιπο εξ' απογραφής (από πιστώσεις) ύψους 1.209.363,96€, το οποίο σε όλη την διάρκεια της χρήσης παρέμεινε πιστωτικό, και επομένως όλες οι χρεώσεις που έλαβαν χώρα διενεργήθηκαν σε εξόφληση αυτού, η δε φορολογική Αρχή χωρίς να προβεί σε αξιολόγηση εκάστης εγγραφής ως αυτοτελούς πράξης, υπήγαγε εσφαλμένα και αβάσιμα σε τέλος χαρτοσήμου ολόκληρο το ποσό των χρεώσεων που αποτελούν επιστροφές των χρηματικών διευκολύνσεων από αυτήν, παρά τα αντιθέτως προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν συνιστά νέα ταμειακή διευκόλυνση η απλή εξόφληση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ποσού **1.209.363,96€** που προέρχεται από τη χρήση 2010 και σύμφωνα με τα ανωτέρω έχει υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου, η δε **συνολική χρέωση** αυτού στη χρήση 2011 ανήλθε σε **5.106.656,63€** και η **συνολική πίστωση** του σε **4.355.696,55€**,

Επειδή η φορολογική Αρχή υπήγαγε σε τέλη χαρτοσήμου το σύνολο της χρέωσης του λογ/σμού ποσού **5.106.656,63€**,

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να αφαιρεθούν από τη συνολική πίστωση του λογ/σμού **4.355.696,55€**, συνολικό το ποσό των **95.397,87€** που αφορά τόκους και έξοδα, ισχυρισμός ο οποίος γίνεται δεκτός,

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι πραγματικές καταβολές που καταχωρήθηκαν σε πίστωση του λογαριασμού 53.10.000.0004 & Services, ανήλθαν συνολικά καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης 2011 στο ποσό των **4.260.298,68€** (ήτοι 4.355.696,55€ - 95.397,87€)

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου στη χρήση 2011 το ποσό των 4.260.298,68€ που αφορά τις πραγματικές χρηματικές καταβολές από την επιχείρησης & Services

4.3. Επί του Λογ. 53.10.000.0008 “..... LTD”

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος υπήγαγε σε χαρτόσημο χρηματικών διευκολύνσεων το σύνολο των πιστώσεων του λογαριασμού ύψους **14.467.346,13€**, που προέρχεται από καταθέσεις της ως άνω συγγενής εταιρείας. Εντούτοις εσφαλμένα περιέλαβε σ’ αυτά και το ποσό ύψους **5.909.267,13€** που καταχωρήθηκε με την με α/α εγγραφή/10-08-2012 με την αιτιολογία ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΝΕΙΟΥ ΑΠΟ LTD. Το ποσό αυτό δεν καταβλήθηκε στην εταιρεία με την μορφή χρηματικής κατάθεσης αλλά η καταβολή έγινε από τρίτο σε εξόφληση του Δανείου απευθείας προς την από την ως άνω συγγενική εταιρεία, κάτοικο Αγγλίας ύστερα από σχετική συμφωνία των μερών.

Επειδή από την διενεργηθείσα εγγραφή ήτοι της πίστωσης του εν λόγω λογ/μού, σε χρέωση του λογ/μού 45.10.001.0000 “.....” με το ποσό των 5.909.267,13€, καθώς και την αιτιολογία αυτής “Αποπληρωμή δανείου από LTD”, προκύπτει ότι η συγγενική της προσφεύγουσας εταιρείας LTD, ανέλαβε την αποπληρωμή του δανείου που είχε συνάψει η προσφεύγουσα με την τράπεζα και επομένως δεν υφίσταται για το ποσό αυτό χρηματική διευκόλυνση (ήτοι καταβολή χρημάτων), αλλά μεταφορά υποχρέωσης,

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι πραγματικές καταβολές που καταχωρήθηκαν σε πίστωση του λογαριασμού 53.10.000.0008 LTD, ανήλθαν συνολικά καθ’ όλη τη διάρκεια της χρήσης **2012** στο ποσό των **8.558.079,00€** (ήτοι 14.467.346,13€ - 5.909.267,13€)

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο εδώ ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου στη χρήση 2012 το ποσό των **8.558.079,00€** που αφορά τις πραγματικές χρηματικές καταβολές από την επιχείρησης LTD

Επειδή οι λοιπές διαφορές για τις οποίες δεν γίνεται αναφορά στην παρούσα, ισχύουν όπως αναγράφονται στις από .../07/2016 συνταχθείσες από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ εκθέσεις ελέγχου,

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά:

- ✓ της υπ’ αριθμ./....-07-2016 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2010
- ✓ των από .../07/2016 και αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσεων **2010** και **2011** αντίστοιχα,
- ✓ των από .../07/2016 και με αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Παρακρατουμένων φόρων** εισοδήματος από **Αμοιβές Ελευθέρων Επαγγελματιών** χρήσεων **2012** και **2010** αντίστοιχα,
- ✓ της υπ’ αριθμ./....-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού **Παρακρατουμένων φόρων** εισοδήματος από **Μισθωτές υπηρεσίες** καθώς και της υπ’ αριθμ./....-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού **εισφοράς Αλληλεγγύης** χρήσης **2012**, της υπ’ αριθμ./....-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επί **τόκων** χρήσης **2010**, καθώς και της υπ’ αριθμ./....-07-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατουμένου φόρου εισοδημάτων από **Αμοιβές Τρίτων** χρήσης **2012**

που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης, καθόσον δεν περιέχει κανέναν λόγο που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα των πράξεων αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από .../09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **Ανώνυμη Εταιρία**, που εδρεύει Αττικής, επί αρ., με **ΑΦΜ:**, και την **τροποποίηση** των από .../07/2016 και με αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2011**, **2012** και **2013** αντίστοιχα, των από .../07/2016 και με αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** χρήσεων

2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ. /...-07-16 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ**, χρήσης 2011, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

1. Ως προς τη φορολογία Εισοδήματος

1.1. Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα Απόφαση:

Κατόπιν των ανωτέρω, οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος		2010	2011	2012
Λογιστικές Διαφορές κατ' έλεγχο	(1)	2.605.784,62 €	3.453.746,86 €	3.392.385,72 €
Μείον: Λογιστικές διαφορές που διαγράφονται σύμφωνα με την παρούσα	(2)			
1.2. Λογ. Διαφ λογ/μού 64.01.001.0000 -Έξοδα ταξιδίων		124.105,63 €		
1.5. Λογ. Διαφ λογ/μού 66.05.012.0000		1.120.789,88 €	1.814.438,54 €	2.601.253,06 €
Σύνολο λογιστικών διαφορών που διαγράφονται		1.244.895,51 €	1.814.438,54 €	2.601.253,06 €
Μείον: Αρνητικές Λογιστικές Διαφορές σύμφωνα με την παρούσα Απόφαση	(3)			
1.3. Λογ. Διαφ λογ/μού 64.02.011.0000 -Δαπάνες Προβολής		520.000,02 €		
1.5. Λογ. Διαφ λογ/μού 66.05.012.0000 - Αποσβέσεις				471.950,84 €
1.6. Λογ. Διαφ Δαπανών προηγ. χρήσεων (αρ.72 ν.2238/94)		51.362,00 €		
Σύνολο αρνητικών λογιστικών διαφορών παρούσας		571.362,02 €	0,00 €	471.950,84 €
Σύνολο λογιστικών διαφορών που αφαιρούνται σύμφωνα με την παρούσα	(4) (2 + 3)	1.816.257,53 €	1.814.438,54 €	3.073.203,90 €

1.2. Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα Απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος	2010	2011	2012
Κέρδη βάσει δήλωσης	493.958,29 €	387.544,23 €	485.672,78 €
Κέρδη βάσει ελέγχου	3.099.742,91 €	3.841.291,09 €	3.878.058,50 €
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα	1.816.257,53 €	1.814.438,54 €	3.073.203,90 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας	1.283.485,38 €	2.026.852,55 €	804.854,60 €

1.3. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα Απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	2010	2011	2012
Διαφορά φορολογητέων κερδών δήλωσης - παρούσας	789.527,09 €	1.639.308,32 €	319.181,82 €
Συντελεστής φορολογίας	24%	20%	20%
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	189.486,50 €	327.861,66 €	63.836,36 €
Πλέον: Προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας της δήλωσης	120%	102%	78%
	227.383,80 €	334.418,89 €	49.792,36 €
Οριστική φορολογική Υποχρέωση	416.870,30 €	662.280,55 €	113.628,72 €

2. Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Διαχ/κή Περίοδος 1/1 - 31/12/2011	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φόρος Εκρών	10.746.462,67	10.746.462,67	10.746.462,67	
Μείον: Φόρος Εισρών	9.614.478,45	9.614.478,45	9.614.478,45	
Πλέον: Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισρών	1.131.984,22	1.131.984,22	1.131.984,22	
Μείον: Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισρών		24.695,00	2.858,18	2.858,18
Υπόλοιπο ΦΠΑ Εισρών	10.746.462,67	10.721.767,67	10.743.604,49	-2.858,18
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00	24.695,00	2.858,18	2.858,18
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		29.634,00	3.429,82	3.429,82
Καταλογιζόμενο ποσό		54.329,00	6.288,00	6.288,00

3. Ως προς τη φορολογία Τελών Χαρτοσήμου

Αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο - Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Λογαριασμός / Χρήση	Χρήση 2010			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. υποχρέωση
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτ/μου ΕΛΕΓΧΟΥ				
33.11.001.0001: ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΕ		2.576.741,99 €	2.576.741,99 €	2.576.741,99 €
33.11.007.0000: USA		370.893,40 €	370.893,40 €	370.893,40 €
53.10.000.0004: LTD (UK)		10.548.604,82 €	4.518.381,20 €	4.518.381,20 €
53.10.000.0005: & SERVICES LTD		5.234.150,45 €	3.788.637,03 €	3.788.637,03 €
Σύνολο	0,00 €	18.730.390,66 €	11.254.653,62 €	11.254.653,62 €

Αξία Υποκείμενη σε χαρτόσημο (15 § 5 γ του Κ.Ν.Τ.Χ)		18.730.390,66 €	11.254.653,62 €	11.254.653,62 €
Χαρτόσημο 1%		187.303,91 €	112.546,54 €	112.546,54 €
ΟΓΑ επί χαρτοσήμου		37.460,78 €	22.509,31 €	22.509,31 €
Σύνολο		224.764,69 €	135.055,85 €	135.055,85 €
Προσαύξηση λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)		269.717,63 €	162.067,02 €	162.067,02 €
Σύνολο Καταλογισθέντων ποσών		494.482,32 €	297.122,87 €	297.122,87 €

Λογαριασμός / Χρήση	Χρήση 2011			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. υποχρέωση
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτ/μου ΕΛΕΓΧΟΥ				
33.11.001.0001: ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΕ		3.194.033,21 €	3.194.033,21 €	3.194.033,21 €
33.11.007.0000: USA		98.297,53 €	98.297,53 €	98.297,53 €
53.10.000.0004: LTD (UK)		3.353.898,00 €	2.672.163,29 €	2.672.163,29 €
53.10.000.0005: & SERVICES LTD		5.106.656,63 €	4.260.298,68 €	4.260.298,68 €
Σύνολο	0,00 €	11.752.885,37 €	10.224.792,71 €	10.224.792,71 €

Αξία Υποκείμενη σε χαρτόσημο (15 § 5 γ του Κ.Ν.Τ.Χ)		11.752.885,37 €	10.224.792,71 €	10.224.792,71 €
Χαρτόσημο 1%		117.528,85 €	102.247,93 €	102.247,93 €
ΟΓΑ επί χαρτοσήμου		23.505,77 €	20.449,59 €	20.449,59 €
Σύνολο		141.034,62 €	122.697,52 €	122.697,52 €
Προσαύξηση λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)		169.241,54 €	147.237,02 €	147.237,02 €
Σύνολο Καταλογισθέντων ποσών		310.276,16 €	269.934,54 €	269.934,54 €

Λογαριασμός / Χρήση	Χρήση 2012			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. υποχρέωση
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτ/μου ΕΛΕΓΧΟΥ				
33.11.000.0000: TECHNOLOGIES		50.000,00 €	50.000,00 €	50.000,00 €
33.11.001.0001: ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΕ		2.349.887,16 €	2.349.887,16 €	2.349.887,16 €
53.10.000.0004: LTD (UK)		1.343.874,80 €	1.343.874,80 €	1.343.874,80 €
53.10.000.0005: & SERVICES LTD		1.179.021,82 €	1.179.021,82 €	1.179.021,82 €
53.10.000.0008: PLATFORMS LTD		14.467.346,13 €	8.558.079,00 €	8.558.079,00 €
53.10.000.0010: LTD		1.123.677,12 €	1.123.677,12 €	1.123.677,12 €
Πλέον: Ποσά αποζημιώσεων Οκτωβρίου 2012	3.000,00 €	3.000,00 €	3.000,00 €	0,00 €
Σύνολο	3.000,00 €	20.516.807,03 €	14.607.539,90 €	14.604.539,90 €
Αξία Υποκείμενη σε χαρτόσημο (15 § 5 γ του Κ.Ν.Τ.Χ)	3.000,00 €	20.516.807,03 €	14.607.539,90 €	14.604.539,90 €
Χαρτόσημο 1%	90,00 €	205.228,07 €	146.135,40 €	146.045,40 €
ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	18,00 €	41.045,61 €	29.227,08 €	29.209,08 €
Σύνολο	108,00 €	246.273,68 €	175.362,48 €	175.254,48 €
Προσαύξηση λόγω μη υποβολής δήλωσης (κατωτέρω)		278.575,38 €	195.254,70 €	195.254,70 €
Σύνολο Καταλογισθέντων ποσών	108,00 €	524.849,06 €	370.617,18 €	370.509,18 €

Υπολογισμός Προσαυξήσεων χρήσης 2012:

Χρήση 1/1-31/12/2012	Ποσά Υποκείμενα σε χαρτόσημο βάσει Απόφασης			Χαρτόσημο 1%	ΟΓΑ χαρ/μου	Σύνολο Χαρ/μου & ΟΓΑ	Ποσοστό Προσαύξης	Ποσό Προσαύξης βάσει Απόφασης
	Ελέγχου	Διαγραφή από ΔΕΔ	Απόφασης					
Ιανουάριος-Ιούλιος	1.614.022,03		1.614.022,03	16.140,22	3.228,04	19.368,26	120,0%	23.241,91
Αύγουστος	7.104.244,63	5.909.267,13	1.194.977,50	11.949,78	2.389,96	14.339,74	117,5%	16.849,19
Σεπτέμβριος	1.959.805,56		1.959.805,56	19.598,06	3.919,61	23.517,67	115,0%	27.045,32
Οκτώβριος	1.806.780,25		1.806.780,25	18.067,80	3.613,56	21.681,36	112,5%	24.391,53
Νοέμβριος	510.820,11		510.820,11	5.108,20	1.021,64	6.129,84	110,0%	6.742,82
Δεκέμβριος	7.518.134,45		7.518.134,45	75.181,34	15.036,27	90.217,61	107,5%	96.983,93
Σύνολο	20.513.807,03	5.909.267,13	14.604.539,90	146.045,40	29.209,08	175.254,48		195.254,70

4. Σύνολα Οριστικής Φορολογικής Υποχρέωσης με βάση την Παρούσα:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	/07/2016	Εισοδήματος	2010	189.486,50 €	227.383,80 €		416.870,30 €
2	/07/2016	Εισοδήματος	2011	327.861,66 €	334.418,90 €		662.280,56 €
3	/07/2016	Εισοδήματος	2012	63.836,36 €	49.792,36 €		113.628,72 €
4	/07/2016	ΦΠΑ	2010	19.196,78 €	23.036,14 €		42.232,92 €
5	/07/2016	ΦΠΑ	2011	2.858,18 €	3.429,82 €		6.288,00 €
6	/07/2016	Πρόστιμο ΦΠΑ	2010			300,00 €	300,00 €
7	/07/2016	Πρόστιμο ΦΠΑ	2011			1.200,00 €	1.200,00 €
8	/07/2016	Κ.Ν.Τ.Χ	2010	135.055,85 €	162.067,02 €		297.122,87 €
9	/07/2016	Κ.Ν.Τ.Χ	2011	122.697,52 €	147.237,02 €		269.934,54 €
10	/07/2016	Κ.Ν.Τ.Χ	2012	175.254,48 €	195.254,70 €		370.509,18 €
11	/07/2016	Φ.Μ.Υ	2012	679.122,37 €	814.946,84 €		1.494.069,21 €
12	/07/2016	Εισφ. Αλληλεγγ.	2012	74.160,40 €	88.992,48 €		163.152,88 €
13	/07/2016	Ελευθ. Επαγγελμ.	2012	264.385,50 €	317.262,60 €		581.648,10 €
14	/07/2016	Ελευθ. Επαγγελμ.	2010	282,20 €	338,64 €		620,84 €
15	/07/2016	Τόκων	2010	6.670,20 €	8.004,25 €		14.674,45 €
16	/07/2016	Αμοιβών Τρίτων	2012	584,10 €	700,92 €		1.285,02 €
Σύνολα				2.061.452,10 €	2.372.865,49 €	1.500,00 €	4.435.817,59 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).