



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604535
ΦΑΞ : 2131604568

Καλλιθέα 12/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4238

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από 14/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ' αριθμ./01.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2008, χρήση 1.1.2007 – 31.12.2007 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, δεν καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος, επειδή μετά τις διαπιστώσεις και την σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου φόρου Εισοδήματος προσώπων της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, μετά την υπ' αριθ.-2014 εντολή ελέγχου βάσει των διατάξεων των άρθρων 66 ν.2238/94 άρθρων 23 έως και 25 ν.4174/13 και των ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/05 & 1081/05, το αποτέλεσμα είναι Ζημίες.

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

1ος Λόγος: Παραγραφή χρήσης 2007.

2ος Λόγος: Παράνομη η απόρριψη δαπανών και καταλογισμός αυτών ως λογιστικών διαφορών.

2.1 Λογιστικές διαφορές από επίδομα σπουδών (σελ. 104).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για επίδομα σπουδών (λογ/μός 60.02.98.0000 «Επίδομα σπουδών») ύψους 20.000,00 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου (σελ. 104):

«Οι ανωτέρω δαπάνες αφορούν έκτακτες κοινωνικού χαρακτήρα παροχές της επιχείρησης δεν εξαιρούνται των εισφορών υπέρ ΙΚΑ (άρθρο 17 παρ. 1 περ. α του Καν. Ασφ. ΙΚΑ) και επομένως δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Σχετικές διατάξεις άρθρο 31 παρ. 1α περ. αα του Ν. 2238/94 και Σ.Τ.Ε 2442/88)»

Ιστορικό

Η εταιρεία κατ' έτος βραβεύει με το ποσό των 1.000,00 €, τα τέκνα των υπαλλήλων που επιτυγχάνουν την είσοδό τους στα ανώτατα και ανώτερα εκπαιδευτικά ιδρύματα της χώρας. Το ποσό για το έτος 2007 ανήλθε σε 20.000,00 €.

Νομικό πλαίσιο

Τα ποσά που καταβάλλουν επιχειρήσεις ως χρηματικά βραβεία σε αριστεύσαντες μαθητές - φοιτητές, τέκνα υπαλλήλων καθώς και σε υπαλλήλους που επιτυγχάνουν στα ΑΕΙ ή ΤΕΙ, που αριστεύουν ως φοιτητές ή αποκτούν μεταπτυχιακό δίπλωμα, αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς την απόδοση ασφαλιστικών εισφορών.

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε στην εταιρεία μας την παραπάνω λογιστική διαφορά και κατά συνέπεια **πρέπει να την τροποποιήσει κατά το ποσό των 16.000,00 €.**

2.2 Λογιστικές διαφορές από έξοδα παραστάσεων σταθερά (σελ. 109).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα παραστάσεων (λογ/μός 64.98.07.0000 «Έξοδα παραστάσεων σταθερά») ύψους 58.392,83 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 109):

«Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν διάφορες δαπάνες που αφορούν γεύματα, δεξιώσεις, άνθη, δώρα κ.α. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού ύψους 75.969,79 €, οι οποίες έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα και δεν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης (ΣτΕ 1290,1293,1294/88, 51/91)».

Σύμφωνα με την παρ. 1 περ. α' του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξουρίζεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων, των γενικών εξόδων διαχείρισεως, ως τέτοια δε νοούνται οι παραγωγικές εν γένει δαπάνες της επιχειρήσεως, δηλαδή οι δαπάνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχειρήσεως και στην αύξηση του εισοδήματός της, τέτοιες δε δαπάνες **μπορεί να καταβάλλονται και οικειοθελώς** (πρβλ. ΣτΕ 1729/2013 σκ. 6, 2033/2012 σκ. 5, 1151/2012 σκ. 5 κ.α.), αρκεί να είναι παραγωγικές, δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή και στα δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2046/1994, ΔΕΦΑΘ 6117/2013, 1290/2011).

Εξάλλου, όταν η φορολογική αρχή, αμφισβητώντας τα δεδομένα των ακριβώς και επαρκώς τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου, τα οποία υποχρεούται, καταρχήν, να αναγνωρίζει (βλ. άρθρο 30 παρ. 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84), αρνείται την έκπτωση δαπάνης λόγω ελλείψεως ορισμένης προϋποθέσεως, η εντεύθεν διαφορά περιορίζεται στη διάγνωση της υπάρξεως ή μη της προϋποθέσεως αυτής. Σε περίπτωση δε που κριθεί, στο πλαίσιο της σχετικής δίκης, ότι συντρέχει η εν λόγω προϋπόθεση, το δικαστήριο οφείλει να αναγνωρίσει την έκπτωση της δαπάνης χωρίς να κρίνει επί των λοιπών τυχόν προϋποθέσεων που απαιτούνται μεν από το νόμο για την έκπτωση, αλλά που δεν αποτέλεσαν αντικείμενο αμφισβήτησεως κατά την οικεία φορολογική εγγραφή (βλ. ΣτΕ 1154/2004 7μ., 3450/2005, 1877/2009 7μ., 402/2011, 1150, 2033/2012, 1069, 1729/2013).

Σύμφωνα με την ΣτΕ 2033/2012 τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι εμπορικές επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, άσχετα αν καταβλήθηκαν οικειοθελώς, είναι παραγωγική δαπάνη, εφόσον καταβάλλεται για την επαύξηση του ζήλου και της απόδοσης του προσωπικού της επιχείρησης.

Οι επίμαχες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για την επαύξηση των πωλήσεών μας μέσω της πολιτικής δημοσίων σχέσεων της εταιρίας και ήταν απολύτως παραγωγικές, όλα δε τα σχετικά φορολογικά παραστατικά τέθηκαν στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής που δεν διατύπωσε ενστάσεις για τυχόν ελλείψεις, ως προς τα ουσιώδη στοιχεία που θα καθιστούσαν δυνατό τον έλεγχο για την αιτία και την παραγωγικότητα ή μη των εν λόγω δαπανών. Παρά ταύτα οι δαπάνες αυτές κρίθηκαν αόριστα ως μη παραγωγικές και κατ' ουσία δεν ελέγχθηκε η νομιμότητα και πληρότητα των παραστατικών. Επιπρόσθετα, παρότι στον επίμαχο λογαριασμό περιλαμβάνονται διάφορων ειδών δαπάνες, δεν αναφέρονται έστω συνολικά κατ' είδος στην έκθεση ελέγχου (αλλά μόνο ενδεικτικά), ούτε παρατίθενται τα στοιχεία που τις καθιστούν (κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής) μη παραγωγικές, με αποτέλεσμα να αδυνατούμε να αντικρούσουμε συγκεκριμένα την απόρριψή τους και κατ' επέκταση να μην είναι δυνατό να διενεργηθεί έλεγχος της σχετικής κρίσης της ελεγκτικής αρχής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και εν συνεχεία από το Δικαστήριο.

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε στην εταιρεία μας την παραπάνω λογιστική διαφορά και κατά συνέπεια **πρέπει να την διαγράψει ολοσχερώς**.

2.3 Λογιστικές διαφορές από λοιπά διάφορα έξοδα σταθερά (σελ. 109 & 110).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για λοιπά διάφορα έξοδα (λογ/μός 64.98.99.0000 «Λοιπά διάφορα έξοδα») ύψους 67.862,20 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 109 & 110):

«Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν πλέον των 402,77 € της φορολογικής αναμόρφωσης διάφορες δαπάνες που αφορούν διόδια, πάρκιγκ των αυτοκινήτων, καφέδες, ζάχαρη, πρόστιμα, ταξί, αγορά διατακτικών, δικαστικά και τραπεζικά έξοδα και άλλες αγορές αγαθών, Στις παρακάτω δαπάνες συμπεριλαμβάνονται, έξοδα χωρίς τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (αλλά ΑΛΠ και χειρόγραφες καταστάσεις), ή με δικαιολογητικά με ανεπαρκές περιεχόμενο, ή έξοδα για τα οποία δεν προκύπτει αν σκοπός τους είναι η προώθηση των εργασιών της ελεγχόμενης ή η κάλυψη προσωπικών αναγκών. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού ύψους 146.700,14 € οι οποίες έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα και δεν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης. (Άρθρο 31 Ν. 2238/94, άρθρο 18 παρ. 2 Π.Δ. 186/92 και Σ.Τ.Ε. 918/79, 2098/873154/95, 1750/82 και 2651/88.»

Σύμφωνα με την παρ. 1 περ. α' του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων, των γενικών εξόδων διαχείρισεως, ως τέτοια δε νοούνται οι παραγωγικές εν γένει δαπάνες της επιχειρήσεως, δηλαδή οι δαπάνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχειρήσεως και στην αύξηση του εισοδήματός της, τέτοιες δε δαπάνες μπορεί να καταβάλλονται και οικειοθελώς (πρβλ. ΣτΕ 1729/2013 σκ. 6, 2033/2012 σκ. 5, 1151/2012 σκ. 5 κ.α.), αρκεί να είναι παραγωγικές, δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή και στα δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών(ΣτΕ 2046/1994, ΔΕφΑθ 6117/2013, 1290/2011).

Εξάλλου, όταν η φορολογική αρχή, αμφισβητώντας τα δεδομένα των ακριβώς και επαρκώς τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου, τα οποία υποχρεούται, καταρχήν, να αναγνωρίζει (βλ. άρθρο 30 παρ. 1 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84), αρνείται την έκπτωση δαπάνης λόγω ελλείψεως ορισμένης προϋποθέσεως, η εντεύθεν διαφορά περιορίζεται στη διάγνωση της υπάρξεως ή μη της προϋποθέσεως αυτής. Σε περίπτωση δε που κριθεί, στο πλαίσιο της σχετικής δίκης, ότι συντρέχει η εν λόγω προϋπόθεση, το δικαστήριο οφείλει να αναγνωρίσει την έκπτωση της δαπάνης χωρίς να κρίνει επί των λοιπών τυχόν προϋποθέσεων που απαιτούνται μεν από το νόμο για την έκπτωση, αλλά που δεν αποτέλεσαν αντικείμενο αμφισβήτησεως κατά την οικεία φορολογική εγγραφή (βλ.ΣτΕ 1154/2004 7μ., 3450/2005, 1877/2009 7μ., 402/2011, 1150, 2033/2012, 1069, 1729/2013).

Σύμφωνα με την ΣτΕ 2033/2012 τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι εμπορικές επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, άσχετα αν καταβλήθηκαν οικειοθελώς, είναι παραγωγική δαπάνη, εφόσον καταβάλλεται για την επαύξηση του ζήλου και της απόδοσης του προσωπικού της επιχείρησης.

Οι επίμαχες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για την επαύξηση των πωλήσεών μας μέσω της πολιτικής δημοσίων σχέσεων της εταιρίας και ήταν απολύτως παραγωγικές, όλα δε τα σχετικά φορολογικά παραστατικά τέθηκαν στη διάθεση της ελεγκτικής αρχής που δεν διατύπωσε ενστάσεις για τυχόν ελλείψεις, ως προς τα ουσιώδη στοιχεία που θα καθιστούσαν δυνατό τον έλεγχο για την αιτία και την παραγωγικότητα ή μη των εν λόγω δαπανών. Παρά ταύτα οι δαπάνες αυτές κρίθηκαν αόριστα ως μη παραγωγικές και κατ' ουσία δεν ελέγχθηκε η νομιμότητα και πληρότητα των παραστατικών. Επιπρόσθετα, παρότι στον επίμαχο λογαριασμό περιλαμβάνονται διαφόρων ειδών δαπάνες, δεν αναφέρονται έστω συνολικά κατ' είδος στην έκθεση ελέγχου (αλλά μόνο ενδεικτικά), ούτε παρατίθενται τα στοιχεία που τις καθιστούν (κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής) μη παραγωγικές, με αποτέλεσμα να αδυνατούμε να αντικρούσουμε συγκεκριμένα την απόρριψή τους και κατ' επέκταση να μην είναι δυνατό να διενεργηθεί έλεγχος της σχετικής κρίσης της ελεγκτικής αρχής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και εν συνεχεία από το Δικαστήριο.

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι λανθασμένα ο έλεγχος καταλόγισε στην εταιρεία μας την παραπάνω λογιστική διαφορά και κατά συνέπεια **πρέπει να την διαγράψει ολοσχερώς.**

2.4 Λογιστικές διαφορές από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (σελ. 110).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (λογ/μός 68.00.00.0000) ύψους 314.329,90 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 110):

«Αφορά προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού οι οποίες έγιναν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 ιε'. Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και προστίθεται σαν λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη αυτής ποσό = 314.329,90 €, επειδή δεν καλύπτονται οι αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος.

Ήτοι ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2006	441.578,80
ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ	-127.248,90
ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	314.329,90

Γενικά

Η εταιρεία μας στα πλαίσια του άρθρου 42ε παράγρ. 14 του Κ.Ν. 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών, διενεργεί κατ' έτος προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία ή λόγω απόλυσης, τις οποίες και αναμορφώνει κατ' έτος κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994.

Για την δημιουργία του ανωτέρω αποθεματικού η επιχείρησή μας χρησιμοποιεί τους παρακάτω λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.

Λογ/μός Κωδ: 68.00.00.0000 «Προβλέψεις αποζημιώσεων προσωπικού λόγω απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία».

Λογ/μός Κωδ: 44.00.00.0001 «Σχηματισμένες προβλέψεις εμμίσθου προσωπικού». Λογ/μός

Κωδ: 44.00.00.0002 «Σχηματισμένες προβλέψεις ημερομίσθιου προσωπικού».

Η εταιρεία μας κατ' έτος δημιουργεί για τον καθένα υπάλληλο αποθεματικό (πρόβλεψη), προκειμένου αυτό να χρησιμοποιηθεί κατά τον χρόνο που ο συγκεκριμένος υπάλληλος ήθελε αποχωρήσει από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης ή αποχωρούσε από την εταιρεία λόγω απόλυσης. Προς τούτο υπάρχουν στο αρχείο της υπηρεσίας μας ονομαστικές καταστάσεις των εργαζομένων, με τα ποσά τα οποία έχουν υπολογισθεί στο τέλος κάθε χρήσης καθώς και το συνολικό ποσό αποθεματικού που έχει δημιουργηθεί για τον καθένα εξ αυτών.

Οι εγγραφές που διενεργεί η εταιρεία μας κατά την διάρκεια της χρήσης είναι οι εξής:

Ολόκληρο το ποσό που έχει υπολογισθεί ως πρόβλεψη (αποθεματικό), καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού Κωδ: 68.00.00.000 «Προβλέψεις αποζημιώσεων προσωπικού λόγω απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία». Αντίστοιχα πιστώνει τους λογαριασμούς Κωδ: 44.00.00.0001 «Σχηματισμένες προβλέψεις εμμίσθου προσωπικού» και Κωδ: 44.00.00.0002 «Σχηματισμένες προβλέψεις ημερομίσθιου προσωπικού», ανάλογα αν πρόκειται για έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό.

Στη συνέχεια ολόκληρο το ποσό του λογαριασμού 68.00.00.0000 μεταφέρεται στον λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης (80.00) και βαρύνει το αποτέλεσμα της συγκεκριμένης χρήσης.

Όλες οι παραπάνω εγγραφές διενεργούνται στο τέλος (31/12) κάθε χρήσης.

Κατά την διάρκεια της χρήσης η εταιρεία μας διενεργεί τις εξής εγγραφές:

Κάθε φορά κατά την οποία αποχωρεί λόγω συνταξιοδότησης ή απόλυσης διενεργούνται οι εξής εγγραφές του Γ.Λ.Σ.:

Κατ' αρχήν με ολόκληρο το δικαιούμενο ποσό της αποζημίωσης χρεώνονται οι λογαριασμοί 60.05.00.0000 «Αποζημίωση απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία εμμίσθου προσωπικού» και 60.05.01.0000 «Αποζημίωση απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία ημερομίσθιου προσωπικού». Στη συνέχεια σε χρέωση των λογαριασμών 44.00.00.0001 και 44.00.00.0002, πιστώνονται οι λογαριασμοί 60.05.00.0000 και 60.05.01.0000, με τα ποσά που έχουν δημιουργηθεί ως πρόβλεψη για κάθε απολυόμενο ή αποχωρούντα από την υπηρεσία.

Εάν το ποσό που έχει δημιουργηθεί ως πρόβλεψη (αποθεματικό) υπολείπεται του δικαιούμενου ποσού της αποζημίωσης, τότε το σύνολο του ποσού μεταφέρεται σε πίστωση των λογαριασμών 60.05.00.0000 και 60.05.01.0000.

Εάν το ποσό που έχει δημιουργηθεί ως πρόβλεψη (αποθεματικό) υπερβαίνει του δικαιούμενου ποσού της αποζημίωσης, τότε το ισόποσο του δικαιούμενου ποσού μεταφέρεται σε πίστωση των λογαριασμών 60.05.00.0000 και 60.05.01.0000 και το υπόλοιπο μεταφέρεται σε πίστωση των λογαριασμών 84.00.00.0000 «Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις εμμίσθου προσωπικού» και 84.00.00.0001 «Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις ημερομίσθιου προσωπικού».

Επίσης όταν υπάρχουν οικειοθελείς αποχωρήσεις (χωρίς αποζημίωση), τότε τα ποσά των προβλέψεων που ενδεχομένως αντιστοιχούν στις οικειοθελώς αποχωρούντες, μεταφέρονται σε πίστωση (έσοδα) των λογαριασμών 84.00.00.0000 και 84.00.00.0001 ως αχρησιμοποίητες προβλέψεις.

Από φορολογικής άποψης οι παραπάνω εγγραφές έχουν τα εξής αποτελέσματα:

Όταν πιστώνονται οι λογαριασμοί δαπανών 60.05.00.0000 και 60.05.01.0000 με χρέωση των λογαριασμών 44.00.00.0001 και 44.00.00.0002 (με ποσά τα οποία ήδη έχουν φορολογηθεί δια της αναμόρφωσης), στην ουσία μειώνονται οι δαπάνες και κατ' αντιστοιχία αυξάνεται το τελικό καθαρό αποτέλεσμα με ποσά τα οποία έχουν φορολογηθεί. Το ίδιο συμβαίνει και όταν σε χρέωση των λογαριασμών 44.00.00.0001 και 44.00.00.0002 μεταφέρονται ποσά που ήδη έχουν φορολογηθεί στους λογαριασμούς εσόδων 84.00.00.0000 και 84.00.00.0001.

Για το λόγο αυτό και επειδή στο έντυπο Φ-01 010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν υπάρχει πρόβλεψη κωδικού για αρνητικές λογιστικές διαφορές, για ποσά δηλ. τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις, η εταιρεία μας προβαίνει κατ' έτος σε φορολογική αναμόρφωση των προβλέψεων συμψηφίζοντας τα ποσά τα οποία μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 44.00.00.0001 και 44.00.00.0002, είτε στους λογαριασμούς 60.05.00.0000 και 60.05.01.0000 σε μείωση δηλ. των φορολογικά εκπιπτόμενων δαπανών, είτε στους λογαριασμούς εσόδων 84.00.00.0000 και 84.00.00.0001.

Η υπό κρίση περίπτωση

Στη χρήση 2007 η εταιρεία μας δεν διενήργησε προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία ή λόγω απόλυσης.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης 2007 η εταιρεία μας προέβη επίσης σε καταβολή αποζημιώσεων σε έμμισθο και ημερομίσθιο προσωπικό, είτε λόγω συνταξιοδότησης είτε λόγω απόλυσης, ο λογιστικός και φορολογικός χειρισμός των οποίων φαίνονται από τους παρακάτω πίνακες:

Πίνακας αποζημιώσεων εμμίσθου προσωπικού

ΑΡΙΘΜ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ [ΛΟΓ. 60.05.00.0000]	ΧΡΕΩΣΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ 44.00.00.00 01	ΑΠΟΤΕΛΕ ΣΜΑΤΑ (ΛΟΓ. 80.00)	ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΛΙ ΑΦΟΡΑ	ΑΧΡΗΣ/ΤΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ (ΑΡΝ.ΛΟΓ.ΛΙΑΦ) ΛΟΓ. 84.00.00.0000
1500698571	05/02/07		5.064,29	4.875.50	188,79	4.875,50	
15007024-61	08/02/07		18.759,56	6.179.62	12.579.94	6.179.62	
1500701938	23/02/07		4.318,48	1.348.14	2.970,34	1.348,14	
1500702135	28/02/07		13.775,16	2.650.33	11.124,33	2.550,83	
1500703910	09/03/07		38.500,00	12.833.33	25.665,67	12.333,33	
tiCCC05673	30/04/07		5.975,34	4.231.52	1.693,82	4.231,52	
0400005773	31/05/07		7.902,53	1.656.55	6.245,88	1.555,65	
0400005951	30/06/07		8.025,56	1.604.06	6.421,50	1.504,06	
tiCCCC5963	30/06/07		24.033,11	17.064.77	6.973,34	17.064,77	
tiCCCC5962	30/06/07		2.353,23	743.35	1.614,38	7-5,85	
Γ0400005952	30/06/07		2.445,33	1.978.67	465,66	1.973,67	
Γ0400005954	30/06/07		445.000,00	C.CC	445.000,00	0,00	
tiCCCC59SS	31/07/07		12.452,72	4.163.10	8.239,62	4.163,10	
	31/07/07		91.000,00	36.400,00	54.600,00	36.400,00	
Γ04-00006196	30/09/07		16.354,20	3.651.90	12.712,30	3.551,90	
Γ0400006371	30/11/07		4.135,69	980.37	3.155,82	980,87	
tiCCC06333	30/11/07		20.351,18	11.260.18	9.C91.CC	11.260,18	
	31/12/07		11.375,89	3.850.95	7.524,94	3.350,95	
		ΣΥΝΟΛΑ	731.343,27	115.52 3,94	616.319,33	115.523,94	0,00

Πίνακας αποζημιώσεων ημερομίσθιου προσωπικού

ΑΡΙΘΜ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗ ΗΝΙΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥ ΜΟ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ (ΛΟΓ.60.05.01.0000	ΧΡΕΩΣΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ 44.00.00.0002	ΑΠΟΤΕΛΕΣ ΜΑΤΑ (ΛΟΓ. 80.00]	ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΛΙΑΦΟΡΑ
15CC7C2229	23/02/07		771,23	261.03	510,20	261,03

rCiCCCC6C58	31/07/07		825,30	0,00	825,30	0,00
rCiCCC(M47	31/08/07		570,64	285,32	285,32	285,32
rCiCCCC6/35	30/09/07		2.857,12	2.499,26	357,36	2.499,26
rCiCCCrj6422	30/11/07		3.582,27	2.585,66	996,61	2.585,66
ΓΟ4ΟΟΟ06539	31/12/07		2.146,67	581,00	1.565,67	581,00
Γ040(XX)6 6 03	31/12/07		1.179,08	538,86	640,22	533,86
-CCCCssCi	31/12/07		2.814,00	2.388,17	425,83	2.388,17
		ΣΥΝΟΛΑ	14.746,31	9.139,30	5.607,01	9.139,30

Επεξηγήσεις πινάκων

Στήλη 4: Στην στήλη 4 εμφανίζεται το δικαιούμενο ποσό της αποζημίωσης έμμισθου ή ημερομίσθιου προσωπικού.

Στήλη 5: Στην στήλη 5 εμφανίζεται η χρέωση των λογαριασμών 44.00.00.0001 και 44.00.00.0002.

Στήλη 6: Στην στήλη 6 εμφανίζεται το ποσό το οποίο τελικά μεταφέρεται στα αποτελέσματα από τους λογαριασμούς 60.05.00.0000 και 60.05.01.0000. **Στήλη 7:** Στην στήλη 7 εμφανίζεται το ποσό το οποίο μειώνει την δαπάνη αυξάνει δηλ. το τελικό καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης με έσοδα φορολογηθέντα στις προηγούμενες χρήσεις (αρνητική λογιστική διαφορά).

Στήλη 8: Στην στήλη 8 εμφανίζεται το επιπλέον του δικαιούμενου ποσού που δημιουργήθηκε ως πρόβλεψη και μεταφέρεται σε πίστωση των λογαριασμών 84.00.00.0000 και 84.00.00.0001, ποσά τα οποία έχουν φορολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις και δηλώνονται ως αρνητική λογιστική διαφορά.

Φορολογική αναμόρφωση (υπολογισμός λογιστικής διαφοράς) χρήσης 2007

Συνοψίζοντας τα όσα αναλυτικά αναφέρθηκαν παραπάνω, η φορολογική αναμόρφωση που πρέπει τελικά να γίνει στην χρήση 2007, ο υπολογισμός δηλ. της λογιστικής διαφοράς που πρέπει να μας καταλογίσει ο έλεγχος, φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Λογισθείσες προβλέψεις (λογ. 68.00.00.0000)		0,00
α) Έμμισθου προσωπικού (λογ. 44.00.00.0001)	0,00	
β) Ημερομίσθιου προσωπικού (λογ. 44.00.00.0002)	0,00	
Μείον προβλέψεις που φορολογήθηκαν σε προηγ. χρήσεις και μειώνουν τις εκπιπτόμενες δαπάνες:		124.663,24
α) Πίστωση λογ/μού 60.05.00.0000	115.523,94	
β) Πίστωση λογ/μού 60.05.01.0000	9.139,30	
Μείον αχρησιμοποίητες προβλέψεις που φορολογήθηκαν σε προηγ. χρήσεις και μεταφέρονται στα έσοδα:		0,00
α) Πίστωση λογ/μού 84.00.00.0000	0,00	
β) Πίστωση λογ/μού 84.00.00.0001	0,00	
Υπόλοιπο ποσό προς φορολογική αναμόρφωση		-124.663,24
Μείον φορολογική αναμόρφωση δήλωσης Κωδ: 022		-124.663,24
Υπόλοιπο ποσό προς φορολογική αναμόρφωση		0,00
Λογιστική διαφορά ελέγχου		314.329,90
Επιπλέον λογισθείσα λογιστική διαφορά ελέγχου		314.329,90

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι λανθασμένα ο έλεγχος μας καταλόγισε την παραπάνω λογιστική διαφορά των 195.075,78 € και κατά συνέπεια το παραπάνω ποσό **πρέπει να διαγραφεί ολοσχερώς.**

2.7 Λογιστικές διαφορές από λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων (σελ. 110).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα προηγούμενων χρήσεων συνολικού ύψους 116.216,78 από τους λογαριασμούς του Γ.Λ.Σ. 82.00.60.0206, 82.00.60.0301, 82.00.62.0502, 82.00.62.0509, 82.00.62.9802, 82.00.64.0299, και 82.00.99.0000.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 110):

«Στους πιο πάνω λογαριασμούς καταχωρήθηκαν δαπάνες για τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, ασφάλιστρα αυτοκινήτων, λογαριασμοί ρεύματος και νερού και λοιπά έξοδα. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε προηγούμενη χρήση. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, δαπάνες οι οποίες αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της τρέχουσας χρήσεως δαπάνες προηγούμενων χρήσεων. Επιπλέον, οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται για έκπτωση στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται (Σχετικές διατάξεις: άρθρα 29 και 31 του Ν. 2238/94 και ΣτΕ 1018/96)»

Ιστορικό

Προστέθηκαν ποσά ως λογιστική διαφορά στην ελεγχόμενη χρήση με την αιτιολογία ότι ο έλεγχος διαπίστωσε πως οι σχετικές δαπάνες αφορούν σε προηγούμενη χρήση, επικαλούμενος δηλαδή την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Με την **ΣτΕ 3322/2015** κρίθηκαν τα εξής:

«9. Επειδή, το άρθρο 31 παρ. 1 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), το οποίο εφαρμόζεται, κατ' άρθρ. 105 παρ. 1 και 2 του ιδίου Κώδικα, και στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, ορίζει ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των, κατά κατηγορίες, καθοριζομένων εξόδων. Στις δαπάνες που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των ανωνύμων εταιρειών προς προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους περιλαμβάνονται, κατά τα οριζόμενα στην ανωτέρω διάταξη, τα γενικά έξοδα διαχειρίσεως (περ. α'). Ως γενικά δε έξοδα διαχειρίσεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχειρήσεως, οι οποίες θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί και μπορούν, επομένως, να αφαιρεθούν, εφ' όσον οι σχετικές απαιτήσεις κατά της επιχειρήσεως είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες, άσχετα από τον χρόνο εξοφλήσεώς τους (βλ. ΣτΕ 1170/2007, 4118/1997 7μ., 3252/1992 κ.α.). 10. Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αναιρεσείουσας κονδύλιο ποσού 4.503.725 δραχμών, που αφορά τακτοποίηση δαπανών προηγούμενων χρήσεων, με την αιτιολογία ότι οι δαπάνες αυτές βαρύνουν την χρήση εντός της οποίας γεννήθηκαν, ανεξαρτήτως του χρόνου κατά τον οποίο εξοφλήθηκαν. Με την αναιρεσιβαλλομένη έγινε δεκτό ότι «βάσει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι δαπάνες βαρύνουν τη χρήση που γεννήθηκαν και όχι τη χρήση, κατά την οποία καταβλήθηκαν»,

ότι «κατά νόμο, αρκεί μόνη η διαπίστωση ότι πρόκειται για δαπάνες προηγούμενων χρήσεων, για να αρνηθεί η φορολογική αρχή την έκπτωση τους από τα έσοδα της υπό κρίση διαχ. περιόδου» και ότι, συνεπώς, «εφόσον στην προκείμενη περίπτωση, το ως άνω ποσό αφορούσε εξόφληση δαπανών προηγούμενων χρήσεων, νομίμως δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τη φορολογική αρχή και έπρεπε να προστεθεί ως λογιστική διαφορά». Η κρίση, όμως, αυτή του δικάσαντος εφετείου δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη αίτηση διότι, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 1170/2007, 4118/1997 7μ.), εφ' όσον δεν αμφισβητείται η καταβολή των εν λόγω δαπανών κατά την επίδικη χρήση, κατά την οποία καταχωρίστηκαν στα -κριθέντα ως ακριβή- βιβλία της αναιρεσείουσας εταιρίας, η φορολογική αρχή και όχι η εταιρία έφερε το βάρος αποδείξεως ότι οι αντίστοιχες απαιτήσεις είχαν καταστεί βέβαιες και εκκαθαρισμένες σε προηγούμενες χρήσεις.»

Στην ίδια κρίση κατέληξε η **ΔΕΦΑΘ 2407/2013**:

«18. Επειδή, τέλος, ως γενικά έξοδα διαχείρισης, των οποίων, όπως ήδη αναφέρθηκε, προβλέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' του ν. 2238/1994, νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, οι οποίες θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί και μπορούν, επομένως, να αφαιρεθούν, εφόσον οι σχετικές απαιτήσεις κατά της επιχείρησης είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες, άσχετα από το χρόνο εξόφλησής τους (βλ. ΣτΕ 1170/2007, 4118/1997, 3252/1992 κ.α.). Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας κονδύλιο 60.423,86 ευρώ από το λογαριασμό 82 00 99 «Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων», με το αιτιολογικό ότι τα σχετικά ποσά που καταβλήθηκαν από την εταιρεία αποτελούν έξοδα που ανάγονται στην προηγούμενη χρήση και συνεπώς δεν μπορούσαν να αφαιρεθούν κατά την κρινόμενη χρήση, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι εν λόγω δαπάνες είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της κατά την κρινόμενη περίοδο, διότι κατά την περίοδο αυτή καταβλήθηκαν τα σχετικά ποσά και εκδόθηκαν τα νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ενόψει του ισχυρισμού αυτού και δεδομένου ότι φορολογική αρχή, που φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης (βλ. ΣτΕ 1170/2007, 4118/1997, δεν προσκόμισε στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι οι οικείες απαιτήσεις κατά της προσφεύγουσας είχαν καταστεί βέβαιες και εκκαθαρισμένες κατά την προηγούμενη χρήση, η προσθήκη των δαπανών αυτών, με τη μορφή λογιστικής διαφοράς, στα καθαρά κέρδη της τελευταίας δεν είναι νόμιμη.»

Εν προκειμένω οι επίμαχες δαπάνες καταχωρήθηκαν στα βιβλία μας κατά την ελεγχόμενη περίοδο, διότι κατά την περίοδο αυτή καταβλήθηκαν τα σχετικά ποσά και εκδόθηκαν τα νόμιμα παραστατικά στοιχεία και επομένως εφόσον η ελεγκτική αρχή, που φέρει και το βάρος απόδειξης, δεν επικαλείται στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι οικείες απαιτήσεις είχαν καταστεί βέβαιες και εκκαθαρισμένες σε προηγούμενη χρήση, δεν είναι νόμιμη η προσθήκη των δαπανών αυτών στα καθαρά κέρδη μας.

Επικουρικά, κατ' άρθρο 72 του Ν.2238/1994:

«1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας **προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά.** Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα

διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος».

Σύμφωνα με την ΔΠρΑθ 1062/2004:

«Κατά την έννοια της διάταξης 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 γιατί η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου, είτε γιατί, ύστερα από άσκηση προσφυγής, το ζήτημα αυτό κρίθηκε τελεσιδικώς. Από αυτό παρέπεται ότι η ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών που αφορούν τη διαγραφή ή η προσθήκη φορολογητέας ύλης αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερης πράξης 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).»

Όφειλε συνεπώς η φορολογική αρχή, εφόσον έκρινε ότι οι επίμαχες πραγματικές δαπάνες αφορούν σε προηγούμενη χρήση και δεν έπρεπε να εκπέσουν από την τρέχουσα, να προβεί αυτεπαγγέλτως σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών του έτους στο οποίο θεωρεί ότι αναφέρονται οι εν λόγω δαπάνες και να εκπέσουν από τα έσοδα εκείνης της χρήσης, ενέργεια που παρανόμως παραλήφθηκε εν προκειμένω.

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι λανθασμένα ο έλεγχος μας καταλόγισε την παραπάνω λογιστική διαφορά των 103.542,68 €, και κατά συνέπεια ο έλεγχος πρέπει να διαγράψει την παραπάνω λογιστική διαφορά ή άλλως να την τροποποιήσει ανάλογα εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2238/94.

Επί της από 14/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επί του 1ου λόγου της προσφυγής

Επειδή, οι διατάξεις δυνάμει των οποίων δόθηκαν παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και εισφορών ήταν οι ακόλουθες:

Άρθρο 37 παρ. 5 Ν. 4141/2013

Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του

δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31-12-2013 και μετά.

Άρθρο 22 Ν. 4203/2013

Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ 3 και 11 Ν 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή

για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Επειδή, όπως προκύπτει από την εφαρμογή του συστήματος ELENXIS στην προσφεύγουσα έγινε έναρξη τακτικού ελέγχου των χρήσεων 2003-2009 έως 31/12/2013 και συγκεκριμένα την 16/07/2012, η παραγραφή της χρήσης 2007 παρατάθηκε έως 31/12/2016, σύμφωνα με τις αναφερόμενες ανωτέρω διατάξεις.

Επομένως ο ισχυρισμός περί παραγραφής που επικαλείται η προσφεύγουσα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επί του 2ου Λόγου της προσφυγής

1.Λογιστικές διαφορές από επίδομα σπουδών

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 20.000,00 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

2. Λογιστικές διαφορές από έξοδα παραστάσεων σταθερά

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 58.392,83 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

3.Λογιστικές διαφορές από λοιπά διάφορα έξοδα σταθερά

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 67.862,20 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί

4. Λογιστικές διαφορές από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία 314.329,90 €.

Η προσφεύγουσα με την Ενδικοφανή προσφυγή κατέθεσε κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, αντίγραφα αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών <<68 Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία>>, <<840000 Έσοδα από προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού>>, <<4400001 & 2 Σχηματισμένες προβλέψεις προσωπικού>>, <<6005000000 & 1 Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία>> και πίνακα υπολογισμού, εκ των οποίων προκύπτει των ανωτέρω λογαριασμών.

Κατά την κρινόμενη χρήση σχετικά με το χειρισμό των προβλέψεων αποζημίωσης προσωπικού, διενήργησε τις παρακάτω εγγραφές :

Χρέωση λογαριασμού 68 /Πίστωση λογαριασμού 44 με ποσό 0,00 €

Χρέωση λογαριασμού 44 124.663,24 €/Πίστωση λογ/σμού 6005 115.523,94€ και 84 9.139,30 €

Υπόλοιπο Προβλέψεων αποζημίωσης προσωπικού που δεν εκπίπτουν -124.663,24 €

Μείον αναμόρφωση 0,00 €
Υπόλοιπο λογιστικής διαφοράς -124.663,24€

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται βάσιμοι και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν αποδεκτά, ως εκ τούτου η λογιστική διαφορά από τον λογαριασμό << 68 Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού>> καθορίζεται ως ανωτέρω και ως εκ τούτου το ποσό των 314.329,90 € που καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά πρέπει να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης

5. Λογιστικές διαφορές από λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων 116.216,78 €.

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 116.216,78€.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τις λοιπές λογιστικές διαφορές όπως αυτές καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ :

Λογιστικές διαφορές ελέγχου	682.639,75 €
Μείον αυτές που αναγνωρίζονται με την παρούσα απόφαση	<u>314.329,90 €</u>
Υπόλοιπο	<u>368.309,85 €</u>

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική** αποδοχή της υπ' αριθμ./14-07-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

Α.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

		Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
	Ακαθάριστα έσοδα			
	Φορολογική ζημιά χρήσεως	1.957.065,16	1.957.065,16	
<i>Πλέον</i>	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	242.245,90	242.245,90	
<i>Πλέον</i>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		368.309,85	368.309,85
	Υπόλοιπο ζημιάς	1.714.819,26	1.346.509,41	-368.309,85
	ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ	1.714.819,26	1.346.509,41	-368.309,85

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΑ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).