



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογέitonος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604535
ΦΑΞ : 2131604568

Καλλιθέα 12/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4235

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, κατά της υπ' αριθμ./01.06.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./01.06.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 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 2005, χρήση 1.1.2004 – 31.12.2004 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου εισοδήματος 338.646,26 €, πλέον ποσό πρόσθετου φόρου εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 406.375,51€, ήτοι συνολικά ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου ευρώ 745.021,77 €.

Το ανωτέρω ποσό επεβλήθη μετά τις διαπιστώσεις και την σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου φόρου Εισοδήματος προσώπων της ελεγκτού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, μετά την υπ' αριθμ.-9-2014 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.

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 2004.

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

2.1 Λογιστικές διαφορές από έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού (σελ. 83 & 84).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού (λογ/μός 60.02.04.0000 «Έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού») ύψους 37.347,57 €.

Μεταξύ των άλλων απορρίπτει και δαπάνες: α) ύψους 1.375,00 € (σελ. 84 της έκθεσης ελέγχου), η οποία αφορά επιμόρφωση της υπαλλήλου (ΤΠΥ 641/24-2-2004 καθαρής αξίας 1.375,00 €, εκδότης) και αφορά εκπαίδευση της ανωτέρω υπαλλήλου η οποία έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της, στην επιχείρηση.

β) ύψους 1.400,00 € (σελ. 84 της έκθεσης ελέγχου), η οποία αφορά επιμόρφωση της υπαλλήλου και αφορά εκπαίδευση της ανωτέρω υπαλλήλου η οποία έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της, στην επιχείρηση.

γ) ύψους 7.325,00 € (σελ. 84 της έκθεσης ελέγχου), η οποία αφορά δίδακτρα εκπαίδευσης της υπαλλήλου) και αφορά εκπαίδευση της ανωτέρω υπαλλήλου σε προγράμματα χρήσης ηλεκτρονικών υπολογιστών, τα οποία χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Νομικό πλαίσιο

Σύμφωνα με την περίπτ. ν της παραγρ. 1 του ν. 2238/1994, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα «...των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται μέσα στην επιχείρηση».

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 10.100,00 € (1.375,00 + 1.400,00 7.325,00 = 10.100,00).**

Επισυνάπτεται στην παρούσα . Τ.Π.Υ. Νο 641/24-2-2004, Τ.Π.Υ. Νο 718/23-8-2004 Ν. 51503/10-5-2004.

2.2 Λογιστικές διαφορές από επίδομα σπουδών (σελ. 84).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για επίδομα σπουδών (λογ/μός 60.02.98.0000 «Επίδομα σπουδών») ύψους 30.000,00 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου (σελ. 84):

«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 2004 ανήλθε σε 30.000,00 €.

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 30.000,00 €.**

2.3 Λογιστικές διαφορές από έξοδα κίνησης διόδια (σελ. 85).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα κίνησης Ι.Χ. επιβατικών αυτ/των, διόδια (λογ/μός 64.00.00.0002 «Έξοδα κινήσεως - διόδια) συνολικού ύψους 2.381,96 €. Οι δαπάνες αυτές αφορούν διόδια ως εξής:

Έως 1400 κ.ε.	5.954,90	X 40% =	2.381,96
Άνω των 1400 κ.ε.	0,00	X 75% =	0,00
Σύνολο	5.954,90		2.381,96

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 85):

«Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν διάφορες δαπάνες λειτουργίας των Ε.Ι.Χ που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των στελεχών της επιχείρησης. Για τις συγκεκριμένες δαπάνες σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 31 παραγρ. 16 του Ν. 2238/1994 όπως ισχύει αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για μεν τα κυβισμού μέχρι 1600 κ.ε το 60% των πραγματοποιηθέντων δαπανών, για δε τα άνω των 1600 κυβισμού Ε.Ι.Χ το 25% (παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004). Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη από τις δαπάνες των Ε.Ι.Χ. που αναφέρουμε στον ανωτέρω πίνακα για τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης δαπάνες: 5.954,90€ που αφορούν τις δαπάνες των Ε.Ι.Χ.

01.11.2004	ΑΛ/704397	ΑΤΤΙΚΗ ΟΔΟΣ/ΕΠΙΒΑΤΙΚΑ	1.869,50
30.11.2004	Α/Α10787033	ΑΤΤΙΚΗ ΟΔΟΣ-ΕΠΙΒΑΤΙΚΑ	2.095,18
31.12.2004	Α/Α846605	ΑΤΤΙΚΗ ΟΔΟΣ-ΕΠΙΒΑΤΙΚΑ 120	1.990,22
		ΣΥΝΟΛΟ	5.954,90

$$5.954,90 \times 40\% = 2.381,96$$

Ιστορικό

Η εταιρεία μας στα πλαίσια των εργασιών της χρησιμοποιεί Ι.Χ. επιβατικά αυτοκίνητα, τα οποία τα λειτουργούν στελέχη της (πωλητές, αγοραστές, κτηνίατροι, επιθεωρητές κ.λπ.), ανά την επικράτεια. Εκ του λόγου αυτού υποβάλλεται σε διάφορες δαπάνες (καύσιμα, συντήρηση, διόδια, πάρκινγκ, κ.λπ.).

Οι δαπάνες αυτές κατ' έτος με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, υπόκεινται σε φορολογική αναμόρφωση. Έτσι με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Οικ. Έτους 2005 (χρήσης 2004), η οποία κατατέθηκε την 10/5/2005 στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, στον κωδ. 021 «Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση», δηλώθηκε ως φορολογική αναμόρφωση από δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων (λογιστική διαφορά δήλωσης), το ποσό των 61.888,89 €, ως εξής:

Δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων έως 1600 κ.ε.	16.772,30
Δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων άνω των 1600 κ.ε.	45.116,59
Σύνολο φορολογικής αναμόρφωσης από δαπάνες Ι.Χ.Ε. αυτ/των	61.888,89

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι λανθασμένα ο έλεγχος μας καταλόγισε την παραπάνω λογιστική διαφορά των 2.381,96 €, διότι το ποσό αυτό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές δήλωσης (κωδ. 021 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος). Κατά συνέπεια ο έλεγχος πρέπει να διαγράψει την παραπάνω λογιστική διαφορά των 2.381,96 €, προκειμένου να μη φορολογηθεί η εταιρεία μας δις για το ίδιο ποσό.

2.4 Λογιστικές διαφορές από έξοδα ταξιδίων εσωτερικού (σελ. 85).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα ταξιδίων (λογ/μός 64.01.00.0000 «Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού») ύψους 7.289,10 €.

Μεταξύ των άλλων απορρίπτει και δαπάνη:

α) ύψους 2.889,19 € (σελ. 85 της έκθεσης ελέγχου), η οποία αφορά δαπάνη για αεροπορικά εισιτήρια στελεχών της επιχείρησης (Απόδειξη

Πώλησης Εισιτηρίων Νο 70/21/1/2004, εκδότης Όλα τα ονόματα τα οποία αναφέρονται στο παραπάνω φορολογικό στοιχείο είναι υπάλληλοι - στελέχη της εταιρείας μας, την διασταύρωση των οποίων όφειλε να διενεργήσει ο έλεγχος.

β) ύψους 3.700,00 € (σελ. 85 της έκθεσης ελέγχου), η οποία αφορά δαπάνη για διαμονή στελεχών), της επιχείρησης στο εξωτερικό για επαγγελματικό ταξίδι (Α.Π.Υ. 218/29-10-2004, εκδότης Όλα τα ονόματα τα οποία αναφέρονται στο παραπάνω φορολογικό στοιχείο είναι υπάλληλοι - στελέχη της εταιρείας μας, την διασταύρωση των οποίων όφειλε να διενεργήσει ο έλεγχος.

Νομολογία

«Τα έξοδα, στα οποία υποβάλλεται η επιχείρηση για τα ταξίδια εκπροσώπων της, που σχετίζονται με τις εμπορικές εργασίες της, αποτελούν παραγωγική δαπάνη, αναγνωριζόμενη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της (6λ. ΣτΕ 2098/1957, 2945/1988, 2444/1989, 614/1990).

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 6.589,19 € (2.889,19 + 3.700,00 = 6.589,19).**

Επισυνάπτεται στην παρούσα η Απ. Πωλ. Εισ. Νο 70/21/1/2004 με τα αποκόμματα των εισιτηρίων, καθώς και η Α.Π.Υ. Νο 218/29-10-2004.

2.5 Λογιστικές διαφορές από έξοδα προβολής με διαφόρους μεθόδους σταθερά (σελ. 87).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα προβολής και διαφήμισης (λογ/μός 64.02.07.0000 «Έξοδα προβολής με λοιπές μεθόδους») ύψους 16.420,00 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 87):

«Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν διάφορες δαπάνες που αφορούν έξοδα προώθησης πωλήσεων στο εσωτερικό και στο εξωτερικό. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού ύψους 16.420,00, € οι οποίες έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα και δεν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης (ΣτΕ 1290,1293,1294/88, 51/91)».

01.06.2004	ΤΠΥ.Νο.487		10.000,0
10.06.2004	ΑΠΥ.Νο.118		2.500,00

16.06.2004	ΤΠΥ.Νο.464		1.300,00
08.09.2004	6ΠΥ.Νο.481		1.320,00
	ΣΥΝΟΛΟ		16.420,0

Μεταξύ αυτών συμπεριλαμβάνονται και τα παρακάτω παραστατικά:

16.06.2004	ΤΠΥ.Νο.464		1.300,00
------------	------------	--	----------

Τ.Π.Υ. 4646/16-6-2004 καθαρής αξίας 1.300,00, 4647/16-6-2004 καθαρής αξίας 1.300,00 € και 4818/8-9-2004 καθαρής αξίας 1.320,00 € (εκδότης).

Αφορά συμμετοχή πελατών σε διαγωνισμό οι νικητές των οποίων κέρδισαν τριήμερη κρουαζιέρα, αφορά δηλ δαπάνη για την προώθηση των πωλήσεων της εταιρείας μας, η οποία συμβάλει στην επίτευξη κέρδους.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις παραπάνω δαπάνες με την αιτιολογία ότι αυτά έχουν καταβληθεί από ελευθεριότητα και δεν συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης, χωρίς όμως να αιτιολογήσει ειδικά την κρίση του για τη μη συμβολή των συγκεκριμένων εξόδων προβολής στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης.

Κατά θεμελιώδη αρχή της φορολογίας εισοδήματος η καθ' οιονδήποτε τρόπο προβολή της επιχείρησης συνιστά παραγωγική δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθόσον δια του τρόπου αυτού σκοπείται η προβολή της επιχείρησης και η προώθηση των εργασιών της. Ο τρόπος της προβολής κρίνεται από την επιχείρηση, η οποία μπορεί να επιλέξει μεταξύ των μεθόδων εκείνες που θεωρεί ότι είναι αυτές που επιτυγχάνουν το στόχο αυτό της επιχείρησης.

Συνεπώς και οι ως άνω δαπάνες είχαν εκπεσθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

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 3.920,00 € (1.300,00 + 1.300,00 + 1.320,00 = 3.920,00).**

2.6 Λογιστικές διαφορές από έξοδα παραστάσεων σταθερά (σελ. 89).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα παραστάσεων (λογ/μός 64.98.07.0000 «Έξοδα παραστάσεων σταθερά») ύψους 100.319,34 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 81):

«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 100.319,34 €, 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 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 δημοσιών 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**.

2.7 Λογιστικές διαφορές από λοιπά διάφορα έξοδα σταθερά (σελ. 89).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα κίνησης Ι.Χ. επιβατικών αυτ/των, καθώς και λοιπά διάφορα έξοδα (λογ/μός 64.98.99.0000) συνολικού ύψους 41.043,26 €. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται και δαπάνες διοδίων ως εξής:

Έως 1400 κ.ε.	49.488,38	X 40% =	19.795,35
Άνω των 1400 κ.ε.	12.372,10	X 75% =	9.279,07
Σύνολο	61.860,48		29.074,42

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 89):

«Στον ανωτέρω λογαριασμό καταχωρήθηκαν πλέον των 238,00€ 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. Η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ώστε να αποδειχθεί το ύψος και το είδος εκάστης δαπάνης και η παραγωγικότητα ή μη αυτής, καθίσταται αδύνατη από την μη ύπαρξη των νόμιμων ή ανεπαρκών δικαιολογητικών στοιχείων. (Άρθρο 31 Ν. 2238/94, άρθρο 18 παρ. 2 Π.Δ. 186/1992 και Σ.Τ.Ε. 918/79, 2098/87, 3154/95, 1750/82 και 2651/88).

Για αυτοκίνητα με κυβισμό κινητήρα μέχρι χίλια τετρακόσια (1.400) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25) των πιο πάνω δαπανών. (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 31 παρ 1 περ. β Ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 2459/97 και ισχύει για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/96 και μέχρι 31.12.2004). ήτοι:

61.860,48 ΔΙΟΔΙΑ ήτοι: 49.488,38 X 40 = 19.795,35 και 12.372,10 X 75 = 9.279,07 2.833,86

ΠΑΡΚΙΓΚ 1.205,53 ΤΑΞΙ

5.064,24 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΔΑΠΑΝΩΝ

88,88 ΣΤΑΘΜΕΥΣΗ

2.266,33 ΠΑΡΑΒΟΛΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

510,00 ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΚΤΗΝΙΑΤΡΩΝ»

Ιστορικό

Η εταιρεία μας στα πλαίσια των εργασιών της χρησιμοποιεί Ι.Χ. επιβατικά αυτοκίνητα, τα οποία τα λειτουργούν στελέχη της (πωλητές, αγοραστές, κτηνίατροι, επιθεωρητές κ.λπ.), ανά την επικράτεια. Εκ του λόγου αυτού υποβάλλεται σε διάφορες δαπάνες (καύσιμα, συντήρηση, διόδια, πάρκινγκ, κ.λπ.).

Οι δαπάνες αυτές κατ' έτος με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, υπόκεινται σε φορολογική αναμόρφωση. Έτσι με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Οικ. Έτους 2005 (χρήσης 2004), η οποία κατατέθηκε την 10/5/2005 στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, στον κωδ. 021 «Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση», δηλώθηκε ως φορολογική αναμόρφωση από δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων (λογιστική διαφορά δήλωσης), το ποσό των 61.888,89 €, ως εξής:

Δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων έως 1400 κ.ε.	16.772,30
Δαπάνες Ι.Χ. επιβατικών αυτοκινήτων άνω των 1400 κ.ε.	45.116,59
	0
Σύνολο φορολογικής αναμόρφωσης από δαπάνες Ι.Χ.Ε. αυτ/των	61.888,89

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι λανθασμένα ο έλεγχος μας καταλόγισε την παραπάνω λογιστική διαφορά των 29.074,42 €, διότι το ποσό αυτό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές δήλωσης (κωδ. 021 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος). Κατά συνέπεια ο έλεγχος πρέπει να διαγράψει την παραπάνω λογιστική διαφορά των 29.074,42 €, προκειμένου να μη φορολογηθεί η εταιρεία μας δις για το ίδιο ποσό.

2.8 Λογιστικές διαφορές από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (σελ. 90).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (λογ/μός 68.00.00.0000) ύψους 362.132,90 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 90):

«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 = 362.132,90 €, επειδή δεν καλύπτονται οι αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος.

Ήτοι ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2003	473.109,65
ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ	-110.976,75
ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	362.132,90

Γενικά

Η εταιρεία μας στα πλαίσια του άρθρου 42^ε 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), καταχωρείτε 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 εκπιπόμενων δαπανών, είτε στους λογαριασμούς εσόδων 84.00.00.0000 και 84.00.00.0001.

Η υπό κρίση περίπτωση

Στη χρήση 2004 η εταιρεία μας διενήργησε προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία ή λόγω απόλυσης συνολικού ύψους 389.807,77 €, ποσό με το οποίο χρέωσε τον λογαριασμό 68.00.00.0000 και πίστωσε τους λογαριασμούς 44.00.00.0001 και 44.00.00.0002 ως εξής:

Αρ. Εγγραφ.	Ημρ/νία	Λογ/μός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
3916076	31.12.04	68.00.00.0000	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖ. ΠΡΟΣ. ΛΟΓΩ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ	389.807,77	
		44.00.00.0001	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		361.512,25
		44.00.00.0002	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		28.295,52

			ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		
--	--	--	-----------------------------------	--	--

Στη συνέχεια το ποσό των 389.807,77 € μεταφέρθηκε στην Γενική Εκμετάλλευση (80.00) και βάρυνε εξ' ολοκλήρου τα αποτελέσματα της χρήσης 2004, με δαπάνη μη εκπιπτόμενη φορολογικά κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης 2004 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	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ (ΛΟΓ. 60.05.00.0000)	ΧΡΕΩΣΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ 44.00.00.0001	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΛΟΓ. 30.00)	ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ Ν ΑΦΟΡΑ	ΑΧΡΗΣ/ΤΕΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ (ΑΡΝ.ΛΟΓ.&ΙΑΦ.) ΛΟΓ. 34.00.00.0000
' HI	' (2)	(31	' 14)	' 15)	(6H4-5)	(7H4-6)	(SH5-4)
1500239616			15.465,60	3.360,00	12.105.60	3.360.00	
1500296242			7.313.53	2.994.02	4.324.56	2.99-.C2	
1500296973	27/C2/C-		6.254,35	1.-CCCC	-.85-. 85	1.-CC.CC	
1500296972	02/03/04		11.967,76	2.633,43	9.279.23	2.633.43	
1500312945	12/C-/C-		7.133.32	7.195.75	C.CC	7.138.32	57.43
1500314072	;;.		22.376,11	17.157,09	5.719.C2	17.157.09	
1500317275	30/04/04		11.100,00	2.035,67	9.014.33	2.035.67	
1500315950	07/05/04		13.525.13	3.393.01	4.632.17	8.893.01	
1500318949	17/C5/C-		2.332,31	426,56	1905.75	426.56	
1500323735	3C/C6/C-		10.500,00	9.333,34	1.166.66	9.333.34	
1500341275	05/07/04		3.326.24	C.CC	3.326.24	C.CC	
1500332038	31/03/04		12.C52.C8	8.790,28	3.261.80	3.790.28	
1500417572	16;		9.330,30	4.725,34	4.604.46	4.725.34	
1500424674	24/11/04		3.292.59	344.26	2.448.33	844.26	
1500433643	31/12/04	ΜΗ ΚΡΗΜΜ/ΜΕΝΕΣ ΠΡΟ ΒΛ		16.099,63			16.099,63
		ΣΥΝΟΛΑ	136.479,92	85.993,93	66.643,05	69.836,87	16.157,06

Επεξηγήσεις πινάκων

Πίνακας αποζημιώσεων ημερομίσθιου προσωπικού

ΑΡΙΘΜ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ (Αογ. 60.05.01.0000)	ΧΡΕΩΣΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ 44.00.00.0002	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΛΟΓ. 80.00)	ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΛΙ ΑΦΟΡΑ	ΑΧΡΗΣ/ΤΕΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ (ΑΡΝ.ΛΟΓ.ΔΙΑΦ.) ΛΟΓ. 84.00.00.0001
' HI	' (2)	(31	' 14]	' 15)	(6)= 4-5]	(7H4-6)	8)=(5-4)
1500301636	26/03/04		2.329,13	2.539,06	C.CC	2.329,13	209,93
1500326726			1.145,76	192,39	953,37	192,39	
1500331043	05/07/04		492,66	196,25	296,41	196,25	
1500374323	09/03/04		1.722,6-	2.339,73	C.CC	1.722,8-	666,39
1500416736	24/09/04		1.405,25	334,73	1.C2C/7	334,73	
1500355304	:-/::/-		273,42	C.CC	273,42	C.CC	
1500358305	;-./;:-		1.159,90	94,63	1.065,27	94,63	

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 2004

Συνοψίζοντας τα όσα αναλυτικά αναφέρθηκαν παραπάνω, η φορολογική αναμόρφωση που πρέπει τελικά να γίνει στην χρήση 2004, 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)	389.807,77
α) Εμμισθου προσωπικού (λογ. 44.00.00.0001)	361.512,25
β) Ημερομίσθιου προσωπικού (λογ. 44.00.00.0002)	28.295,52
Μείον προβλέψεις που φορολογήθηκαν σε προηγ. χρήσεις και μειώνουν τις εκπιπτόμενες δαπάνες:	74.828,61
α) Πίστωση λογ/μού 60.05.00.0000	69.836,87
β) Πίστωση λογ/μού 60.05.01.0000	4.991,74
Μείον αχρησιμοποίητες προβλέψεις που φορολογήθηκαν σε προηγ. χρήσεις και μεταφέρονται στα έσοδα:	β) 84.00.00.0
α) Πίστωση λογ/μού 84.00.00.0000	Πίστωση 001
	λογ/μού

	19.148,60
16.157,06 2.991,54	
Υπόλοιπο ποσό προς φορολογική αναμόρφωση	295.830,56
Μείον φορολογική αναμόρφωση δήλωσης Κωδ: 022	89.807,77
Υπόλοιπο ποσό προς φορολογική αναμόρφωση	206.022,79
Λογιστική διαφορά ελέγχου	362.132,90
Επιπλέον λογισθείσα λογιστική διαφορά ελέγχου	156.110,11

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι λανθασμένα ο έλεγχος μας καταλόγισε την παραπάνω λογιστική διαφορά των 362.132,90 € και κατά συνέπεια το παραπάνω ποσό **πρέπει να περιοριστεί κατά το ποσό των 156.110,00 €.**

2.9 Λογιστικές διαφορές από καταπτώσεις εγγυήσεων (σελ. 90).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα από καταπτώσεις εγγυήσεων (λογ/μός 81.00.02.0001) ύψους 58,93 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 90):

«Αφορά κατάπτωση εγγύησης (ποινική ρήτρα), για εκπρόθεσμη καταβολή υποχρεώσεων προς τηνη οποία δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. (Σχετ. άρθρο 4παρ. 1 και 31 παρ. 1δ του Ν. 2238/94καιΣ.Τ.Ε. 1100180,1823/94,128183)».

Σύμφωνα με την Πολ. 1005/14-1-2005 οι δαπάνες αυτές είναι εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Πολ. 1005/2005 Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

Η κατάπτωση τραπεζικής εγγύησης λόγω εκπρόθεσμης παράδοσης εμπορευμάτων αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη. (Σ.Τ.Ε.1797/1985)

Η ποινική ρήτρα που καταβάλλει επιχείρηση, στα πλαίσια της επιχειρηματικής λειτουργίας της, αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη. (Σ.Τ.Ε.3665/1983)

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προκύπτει το συμπέρασμα ότι λανθασμένα ο έλεγχος μας καταλόγισε την παραπάνω λογιστική διαφορά των 53,93 €, διότι το ποσό αυτό σύμφωνα με την Πολ. 1005/2005 αποτελεί εκπιπτόμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Κατά συνέπεια ο έλεγχος **πρέπει να διαγράψει την παραπάνω λογιστική διαφορά των 58,93 €.**

2.10 Λογιστικές διαφορές από λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα (σελ. 90).

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει δαπάνες για έξοδα αποζημιώσεων βάσει ιδιωτικών συμφωνητικών ή βάσει συμβιβασμών επίδικων διενέξεων (λογ/μός 81.00.99.0001) ύψους 245.055,45 €.

Παραθέτουμε αυτούσιο απόσπασμα από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 90):

27.01.2004		ΣΥΝ. ΔΙΑΦΟΡ. ΕΞΟΔ. ΣΟΥΗΔΙΑΣ	13,34
24.08.2004		ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ	293.470,28
Λογ.64.09.00		ΕΠΙΛ. ΔΙΚΑΣΤ. ΔΙΑΦ. 102.714,60	
		ΕΠΙΛ. ΔΙΚΑΣΤ. ΔΙΑΦ.190.755,68	
30.04.2004		ΤΑΚ/ΣΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ ΕΘΝΟΚΑΡΤΑΣ	45,75
30.11.2004	T1M 452	-ΑΠΟΖ. ΚΑΤΑΓΓ. ΣΥΜΒΑΣ	54.299,77

31.12.2004		Δ/ΝΣΗ ΑΣΤΥΝ. ΑΘΗΝ. ΤΑΚΤ. ΕΓΓ	45,07
			347.874,21

Σε χρέωση του λογαριασμού αυτού καταχωρήθηκαν τα υπόλοιπα πελατών ή άλλων χρεωστών και λοιπές δαπάνες οι οποίες δεν αφορούν την δραστηριότητα της ελεγχόμενης. Η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογ. 44.11. «Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων» με πίστωση των λογαριασμών απαιτήσεων, όταν αυτές καθιστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (Σχετ. άρθρο 31 παρ. 1θ του Ν. 2238/94).

Ιστορικό

Μέρος της παραπάνω λογιστικής διαφοράς αφορά τρεις ανεξάρτητες περιπτώσεις, οι οποίες δεν έχουν καμία σχέση με την αιτιολογία που αναφέρει ο έλεγχος στην σελίδα 90 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, προκειμένου να αιτιολογήσει την απόρριψη της εν λόγω δαπάνης.

1^η περίπτωση

Στις 23/6/2004 υπεγράφη «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Επίλυσης Δικαστικής Διαφοράς Απόδειξη πληρωμής € 190.755,68 - Δήλωση».

Το περιεχόμενο του ως άνω ιδιωτικού συμφωνητικού έχει ως εξής:

«Στη Θεσσαλονίκη σήμερα, 23 Ιουνίου 2004, ημέρα Τετάρτη, μεταξύ αφενός: 1) Της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «....., που εδρεύει και εκπροσωπείται νόμιμα για την υπογραφή του παρόντος από τον διαχειριστή της, κ....., που θα αναφέρεται στη συνέχεια ως «ΕΝΑΓΟΥΣΑ» και 2.....4, που θα αναφέρεται στη συνέχεια ως «ΕΝΑΓΩΝ» και αφετέρου της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στα: Κουφάλια Θεσσαλονίκης και εκπροσωπείται νόμιμα για την υπογραφή του παρόντος από τον κ κ. που εξουσιοδοτήθηκε προς τούτο με το υπ' αριθμ./21-6-2004 πρακτικό Δ.Σ., και θα αναφέρεται στη συνέχεια ως «Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ», συμφωνήθηκαν τα εξής:

1. Η ΕΝΑΓΟΥΣΑ ήγειρε κατά της ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ την από 16.07.1992 (με αριθμό καταθέσεως/ΤΟ 3979/29.07.1992) ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου αγωγή της, με την οποία ζητά, για τους αναφερόμενους σε αυτήν λόγους, να υποχρεωθεί η ΕΤΑΙΡΕΙΑ να της καταβάλει: α) το ποσό των Δρχ. 2.000.000, πλέον τόκων από 28.04.1992, άλλως από την επίδοση της αγωγής και β) το ποσό των Δρχ. 42.482.165, πλέον νομίμων τόκων από την επίδοση της αγωγής και δικαστικών εξόδων.

2. Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ ήγειρε, επίσης, κατά της ΕΝΑΓΟΥΣΑΣ την από 09.07.1992 (με αριθμό καταθέσεως/ΤΟ 3630/10.07.1992) ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου αγωγή της κατά της ΕΝΑΓΟΥΣΑΣ, με την οποία ζητά να υποχρεωθεί η ΕΝΑΓΟΥΣΑ να της καταβάλει το ποσό των Δρχ. 4.860.000, πλέον τόκων από την επίδοση της αγωγής και δικαστικών εξόδων.

3. Οι προαναφερθείσες αγωγές συνεκδίκασθηκαν κατά τη δικάσιμο της 17.05.1993 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, εκδόθηκε δε επ' αυτών η υπ' αριθμ./1993 Πράξη του πιο πάνω Δικαστηρίου, με την οποία διατάχθηκαν εμμέτρως αποδείξεις για τα αναφερόμενα σε αυτήν θέματα,

4. Ο ΕΝΑΓΩΝ ατομικώς ήγειρε κατά των : την από 08.01.2001 (αριθμ. καταθ./2001) ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου αγωγή του, με την οποία ζητά να υποχρεωθούν ο καθένας από αυτούς να του καταβάλει το ποσό των Δρχ. 9.999.000 (συνολικά Δρχ. 29.997.000). Η αγωγή αυτή δικάστηκε ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου, εκδόθηκε δε απ' αυτής η/2002 μη οριστική απόφαση του πιο πάνω Δικαστηρίου, με την οποία αναβλήθηκε η έκδοση οριστικής απόφασης μέχρι να περατωθεί αμετακλήτως η ποινική διαδικασία που εκκρεμεί σε βάρος των ανωτέρω εναγομένων ύστερα από την υποβολή της από 05.01.2001 μηνύσεως του ΕΝΑΓΩΝΤΑ κατ' αυτών για τις αξιόποινες πράξεις της ψευδούς καταμήνυσης και της ψευδορκίας μάρτυρα κατ' εξακολούθηση. Η αγωγή αυτή συζητείται σε β' συζήτηση την 19.04.2005.

5. Στο σημείο αυτό, και ενώ δεν έχουν ακόμη περατωθεί οι διάταχθείσες μρ την/1993 Πράξη αποδείξεις, τα συμβαλλόμενα μέρη αποφάσισαν με .αμοιβαίες υποχωρήσεις να επίλυσουν, και επίλυσουν συμβιβαστικώς την πιο πάνω δικάστική τους διαφορά, ως εξής: α. Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ δηλώνει: i) ότι δν έχει οποιαδήποτε αξίωση κατά της ΕΝΑΓΟΥΣΑΣ για κεφάλαιο, τόκους και δικαστική δαπάνη από την από 09.07.1992 και με αριθμό καταθέσεως/ΤΟ 3630/10.07.1992 αγωγή της κατά της ΕΝΑΓΟΥΣΑΣ, ii) ότι παραιτείται από του δικογράφου και του δικαιώματος της εν λόγω αγωγής με σχετική δήλωση που θα καταθέσει στην αρμόδια Γραμματεία του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Τη δήλωση αυτή αποδέχεται η ΕΝΑΓΟΥΣΑ και iii) ότι δεν διατηρεί οποιαδήποτε αξίωση κατά της ΕΝΑΓΟΥΣΑΣ που να έχει σχέση με τις αναφερόμενες στην πιο πάνω αγωγή αιτίες, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη αιτία.

β. Η ΕΝΑΓΟΥΣΑ περιορίζει την εν γένει παρούσα και μελλοντική απαίτησή της κατά της ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ, στην οποία περιλαμβάνεται η ως άνω αγωγική απαίτησή της για κεφάλαιο στο ποσό των € 116.279,28, παραιτείται δε από κάθε απαίτησή της για συσσωρευμένους τόκους από της κοινοποίησής της παραπάνω αγωγής έως σήμερα και δικαστική δαπάνη.

γ. Ο ΕΝΑΓΩΝ ενεργώντας στην περίπτωση αυτή ατομικώς, περιορίζει την εν γένει παρούσα και μελλοντική απαίτησή του κατά των στην οποία περιλαμβάνεται η ως άνω αγωγική απαίτησή του για κεφάλαιο στο ποσό των € 74.476,40, παραιτείται δε από κάθε απαίτησή του για συσσωρευμένους τόκους από της κοινοποίησής της παραπάνω αγωγής του έως σήμερα και για δικαστική δαπάνη.

δ. Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ αποδέχεται τον γενόμενο ως άνω περιορισμό των απαιτήσεων της ΕΝΑΓΟΥΣΑΣ και του ΕΝΑΓΩΝΤΑ και παρέδωσε σήμερα με τη συναίνεση της ΕΝΑΓΟΥΣΑΣ και του ΕΝΑΓΩΝΤΑ στον πληρεξούσιο δικηγόρο τους κ.(που συνυπογράφει το παρόν συμφωνητικό) την υπ' αριθμ. δίγραμμη επιταγή, ποσού € 190.755,68 με ημερομηνία εκδόσεως 25/6/2004. Η επιταγή αυτή εκδόθηκε από την ΕΤΑΙΡΕΙΑ εις διαταγήν του ως άνω δικηγόρου, ο οποίος και την παρέλαβε ενεργών ως εκπρόσωπος της ενάγουσας, είναι δε πληρωτέα από τον υπ' αριθμ.

ε. Η ΕΝΑΓΟΥΣΑ και ο ΕΝΑΓΩΝ δηλώνουν ότι με το ποσό της παραπάνω επιταγής (υπό την προϋπόθεση της ύπαρξης διαθεσίμων κεφαλαίων προς είσπραξη της), εξοφλούνται πλήρως και ολοσχερώς όλες οι αγωγικές απαιτήσεις τους κατά της ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ και κατά των, καθώς και κάθε άλλη παρούσα ή και μελλοντική θετική ή αποθετική ζημία ή απαίτησή τους που έχει ή θα έχει σχέση με τις αιτίες που αναφέρονται στις παραπάνω αγωγές, καθώς και με οποιαδήποτε αιτία.

στ. Η ΕΝΑΓΟΥΣΑ και ο ΕΝΑΓΩΝ δηλώνουν ρητώς επίσης ότι παραιτούνται κάθε αξιώσεως τους κατά της ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ και κατά των: από τις παραπάνω αιτίες, γιατί με την είσπραξη του προαναφερόμενου ποσού ικανοποιήθηκε και εξοφλήθηκε πλήρως κάθε σχετική παρούσα και μελλοντική αξίωσή τους.

ζ. Οι ΕΝΑΓΟΥΣΑ και ο ΕΝΑΓΩΝ δηλώνουν ότι, μετά τον επιτευχθέντα ως άνω συμβιβασμό, παραιτούνται από του δικαιώματος και από του δικογράφου των ανωτέρω αγωγών τους κατά της ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ και κατά των: και θα καταθέσουν σήμερα σχετική δήλωση στην αρμοδία Γραμματεία του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

η. Ο ΕΝΑΓΩΝ δηλώνει, τέλος, ότι μετά τον παρόντα συμβιβασμό, δεν υποστηρίζει πλέον την επίκλυση από το Εφετείο της καταδίκης των :, οί οποίοι καταδικάστηκαν με την/2003 απόφαση του Τρίμελούς Εφετείου, που ανηρέθη με την/2004 απόφαση του Αρείου Πάγου καί ότι δεν θα παραστεί ως πολιτικώς ενάγων στις ποινικές δίκες κατά των παραπάνω προσώπων.

2^η περίπτωση

Στις 5/11/2004 υπεγράφη «Πρωτόκολλο Παράδοσης και Παραλαβής Μισθίου».

Το περιεχόμενο του ως άνω πρωτοκόλλου παράδοσης και παραλαβής μισθίου έχει ως εξής:

«Στην Αθήνα σήμερα, 5 Νοεμβρίου 2004, μεταξύ αφενός του συνεταιρίσμου περιορισμένης ευθύνης με επωνυμία καί εκπροσωπείται από τον πρόεδρο του δίοικητικού του συμβουλίου καί νόμιμο εκπρόσωπο αυτού δυνάμει των από 16/12/1992 καί 24/8/1990 πρακτικών Δ.Σ. σε συνδυασμό καί με το από 19/8/1990 πρακτικό της Γ.Σ.

αυτού καί αφετέρου της ανώνυμης εταιρείας με, η οποία εδρεύει στα: καί εκπροσωπείται νόμιμα από τον αντιπρόεδρο του διοικητικού της συμβουλίου, συμφωνούνται τα ακόλουθα:

Η αφενός συμβαλλόμενη ΕΚΜΙΣΘΩΤΡΙΑ είχε εκμίσθωσεί στην αφετέρου συμβαλλόμενη ΜΙΣΘΩΤΡΙΑ διά της από 29.02.2000 σύμβασης μισθώσεως έναν αγρό άρτιο καί οικοδομήσιμο, επίφανείας 10.078 τ.μ. μετά του υπάρχοντος σε αυτό κτηρίου, ο οποίος βρίσκεται στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας του Δήμου

Ήδη η . διά της από 22.4.2004 ΕΞΩΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΚΑΤΑΓΓΕΛΙΑΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ κατ' άρθρο 43 Π.Δ. 34/95, γνωστοποίησε προς την την απόφασή της να καταγγείλει την ως άνω εμπορική μίσθωση καί να αποχωρήσεί από το ΜΙΣΘΙΟ τηρώντας τις διατάξεις του νόμου γία την περίπτωση μεταμέλειας του ΜΙΣΘΩΤΟΥ, όπως καί έπραξε καί ήδη σήμερα η ΕΚΜΙΣΘΩΤΡΙΑ λαμβάνει το ποσό των € 54.951,37 ως κατ' άρθρο 43 Π.Δ. 34/95 προβλεπόμενη αποζημίωση 4 μίσθωμάτων.

Η ΕΚΜΙΣΘΩΤΡΙΑ ρητά δηλώνει καί συνομολογεί ότι αφενός μεν οί διάτυπώσεις του άρθρου 43 Π.Δ. 34/95 έχουν πλήρως τηρηθεί από την, αφετέρου δε ότι έχει εξετάσει προσεκτικά το ΜΙΣΘΙΟ καί το παραλαμβάνει ανεπιφύλακτα καθόσον έχουν πλήρως εκτελεσθεί οί εργασίες τις οποίες η . ανέλαβε να εκτελέσει δυνάμει του από 4.10.2004 ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΚΤΕΛΕΣΘΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ Α.Ε. ΠΡΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΤΟ ΜΙΣΘΙΟ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΕΤΑΙ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ, ΝΑ ΠΑΡΑΔΟΘΕΙ ΜΕ ΤΗΝ ΛΗΞΗ ΤΟΥ ΑΠΟ 29.02.2000 ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ - ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ.

Κατόπιν αυτού, η παραδίδει και η παραλαμβάνει ανεπιφύλακτα το ΜΙΣΘΙΟ. Αμφότερες οι συμβαλλόμενες δεν διατηρούν άλλως παραιτούνται από οιοδήποτε εκατέρωθεν δικαίωμα, αξίωση ή απαίτηση ένεκα τροποποιήσεων στο ΜΙΣΘΙΟ, μισθωμάτων, φθορών, αποζημιώσεων κλπ. Της από 29.02.2004 συμβάσεως μισθώσεως περαιωθείσης.

Νομικό πλαίσιο

Άρθρο 31 παράγρ. 9 (όπως ίσχυε έως την 23-4-2010 πριν την τροποποίηση του με την παράγρ. 9 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010)

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

Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν προκειμένου για αποζημιώσεις που καταβάλλονται ή πιστώνονται από ασφαλιστικές εταιρίες.

Άρθρο 31 παράγρ. 9 (όπως ίσχυσε έως την 31-12-2013 μετά την τροποποίηση του με την παράγρ. 9 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010)

Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιείται η καταβολή ή η πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή, η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου καταβάλλεται ή πιστώνεται η αποζημίωση ή η αμοιβή στον δικαιούχο.

Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν προκειμένου για αποζημιώσεις που καταβάλλονται ή πιστώνονται από ασφαλιστικές εταιρίες.

Πολ. 1106/24.7.2008 Α.Υ.Ο.Ο.

Η αποζημίωση που καταβάλλει μισθώτρια επιχείρηση στον εκμισθωτή, λόγω καταγγελίας σύμβασης εμπορικής μίσθωσης μετά την πάροδο διετίας από την έναρξη αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 43 του Π.Δ. 34/1995.

Οι υπό κρίση περιπτώσεις

1^η περίπτωση

Όπως αναφέραμε και παραπάνω, η επιχείρησή μας την 23.06.2004 υπέγραψε ιδιωτικό συμφωνητικό επίλυσης δικαστικής διαφοράς με :

Οι λόγοι καθώς και οι όροι του υπογραφέντος εξωδικαστικού συμβιβασμού περιγράφονται αναλυτικά παραπάνω (παρατίθεται αυτούσιο το ιδιωτικό συμφωνητικό, επισυνάπτεται δε και με την παρούσα σε ηλεκτρονική μορφή - pdf).

Με τον υπό κρίση εξωδικαστικό συμβιβασμό η επιχείρησή μας κατέβαλλε στα παραπάνω πρόσωπα (ενάγοντες) το ποσό των 190.755.68 €, δαπάνη η οποία υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 9 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, είναι εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας καταβλήθηκε.

Αντίγραφο του ιδιωτικού συμφωνητικού κατατέθηκε την 24.06.09 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. των δικαιούχων (εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ.).

Η πληρωμή του ποσού έγινε με έκδοση επιταγής στο όνομα των δικαιούχων, εξοφλητέα από τον λογ. 026 που κατείχε η εταιρεία μας στην Τράπεζα

2^η περίπτωση

Όπως αναφέραμε και παραπάνω, η επιχείρησή μας την 05.11.2004 υπέγραψε πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής μισθίου με την

Συγκεκριμένα η ως εκμισθώτρια από 29.02.2000 μίσθωνε στην εταιρεία μας έναν αγρό επιφανείας 10.078 τ.μ. μετά του υπάρχοντος σε αυτό κτήριο.

Η επιχείρησή μας δια της από 22.04.2004 ΕΞΩΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΚΑΤΑΓΓΕΛΙΑΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ κατ' άρθρο 43 Π.Δ. 34/95, γνωστοποίησε προς την την απόφασή της να καταγγείλει την ως άνω εμπορική μίσθωση και να αποχωρήσει από το ΜΙΣΘΙΟ τηρώντας τις διατάξεις του νόμου για την περίπτωση μεταμέλειας του ΜΙΣΘΩΤΟΥ, όπως και έπραξε και ήδη σήμερα η ΕΚΜΙΣΘΩΤΡΙΑ λαμβάνει το ποσό των € 54.951,37 (Μίσθωμα 54.299,77 + χαρτόσημο 1,2% 651,06 = 54.951,37 €) ως κατ' άρθρο 43 Π.Δ. 34/95 προβλεπόμενη αποζημίωση 4 μισθωμάτων.

Η εταιρεία μας με την υπ' αριθμ. /30-11-2004 απόδειξη είσπραξης της κατέβαλε το παραπάνω ποσό σε μετρητά.

Για την ίδια συναλλαγή η εταιρεία μας έλαβε από την και το υπ' αριθμ.

452/30.11.2004 Τιμολόγιο το οποίο καταχώρησε κανονικά στα βιβλία της (αριθμ. εγγραφής 1900136184/30.11.2004).

Ο έλεγχος απέρριψε τη δαπάνη με την αιτιολογία ότι η καταβολή της αποζημίωσης έγινε με μετρητά και όχι μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, όπως ορίζει το άρθρο 18 παρ.2 ΚΒΣ.

Σύμφωνα μ' αυτό:

«2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.»

Και μόνη η γραμματική ερμηνεία της κρίσιμης διάταξης αποδεικνύει ότι δεν υπήρξε υποχρέωση καταβολής μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, καθώς δεν πρόκειται για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αλλά για καταβολή αποζημίωσης λόγω της μισθωτικής σχέσης.

Περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή δεν θέτει ζήτημα εικονικότητας του εκδοθέντος φορολογικού παραστατικού, αλλά απλώς επικαλείται τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 ΚΒΣ προσδίδοντάς της την έννοια του αμάχητου τεκμηρίου περί της μη πραγματοποίησης της δαπάνης.

Επειδή η καθιέρωση αμάχητων τεκμηρίων είναι αντισυνταγματική με την ΔΕΦΑΘ 48442013 κρίθηκε για την ως άνω διάταξη ότι :

9...Η εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του άνω νόμου, θεσπίστηκε για τον περιορισμό του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών και τη διασφάλιση των πραγματικών συναλλαγών, δηλαδή από λόγους δημοσίου συμφέροντος που ανάγονται στην αποτροπή απώλειας δημοσίων εσόδων. Εχοντας τον σκοπό αυτό και λαμβανομένου υπόψη ότι, η υποχρέωση της πληρωμής με τον άνω τρόπο, η οποία δεσμεύει όχι μόνο τον λήπτη του τιμολογίου αλλά και τον εκδότη αυτού, αφορά στην καταβολή μεγάλου χρηματικού ποσού, όπως είναι το ποσό των 15.000 ευρώ και άνω, όχι μόνο δεν δημιουργεί πρόβλημα στις συναλλαγές ούτε περιορίζει υπέρμετρα τις συναλλακτικές δραστηριότητες, αντίθετα αντικατοπτρίζει, σύμφωνα με τα ισχύοντα συναλλακτικά ήθη, την νόμιμη συναλλακτική πρακτική, δηλαδή τη διακίνηση των μεγάλων χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων, είτε με μεταφορά του ποσού από λογαριασμό σε λογαριασμό είτε με τη δίγραμμη επιταγή που επιβάλει ο νόμος. Στην ουσία, η εν λόγω διάταξη θέτει εμπόδιο στη διακίνηση μη φορολογημένου χρήματος ή στη χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοιχείων δηλαδή που εκδόθηκαν κατ' επίφαση χωρίς να καταβληθεί γι' αυτά κανένα χρηματικό ποσό. Εξάλλου η παραβίασή της επισύρει μεν σε κάθε περίπτωση (λόγω του τυπικού της χαρακτήρα) πρόστιμο του Κ.Β.Σ., όμως, ως προς την απόδειξη της ύπαρξης ή μη της συναλλαγής, απλώς συνεκτιμάται από το Δικαστήριο μαζί με τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας τα οποία προσκομίζει ο φορολογούμενος...»

Ο έλεγχος όφειλε να συνεκτιμήσει τα λοιπά στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του (και τα οποία δεν αμφισβήτησε), δηλαδή τη μίσθωση, την καταγγελία της και την υποχρέωση αποζημίωσης, καθώς και ότι η αποζημίωση τιμολογήθηκε και δηλώθηκε κανονικά από την εκμισθώτρια. Απ' όλα αυτά προκύπτει περίτρανα η καταβολή της αποζημίωσης, ο δε τρόπος της καταβολής δεν αρκεί από μόνος του για τη μη αναγνώριση της δαπάνης.

Συμπέρασμα

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει σαφέστατα ότι ο έλεγχος χωρίς καμία νομική βάση απέρριψε τις παραπάνω δαπάνες στις οποίες υπεβλήθη η εταιρεία μας. Προκαλεί δε εντύπωση το γεγονός ότι στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 90) ο έλεγχος δεν αναφέρεται καν στο είδος των συγκεκριμένων δαπανών, η δε αιτιολογία απόρριψης είναι γενική, αόριστη και άσχετη με την κατηγορία

των δαπανών, αναφέρεται σε ανεπίδεκτες εισπράξεις πελατών του λογ. 44.11 «Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων», με τις οποίες καμία σχέση δεν έχουν οι υπό κρίση περιπτώσεις.

Η επιχείρησή μας στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της αναγκάσθηκε να προβεί στις παραπάνω δαπάνες, τήρησε όλους τους τύπους που προβλέπονται από φορολογικούς νόμους και εγκυκλίους (άρθρο 31 παράγρ. 9 του ν. 2238/1994 και Πολ. 1106/24-7-2008), προκειμένου να καταστεί νόμιμη και δυνατή η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Κατά συνέπεια ο έλεγχος πρέπει να τροποποιήσει την λογιστική διαφορά των 347.874,21 €, περιορίζοντας την κατά 245.055,45 € (1^η 190.755,68 + 2^η περίπτωση 54.299,77 = 245.055,45).

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 10 Ν. 3790/2009

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 30-6-2010.

Άρθρο 82 Ν. 3842/2010

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30-6-2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31-12-2010.

Άρθρο 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31-12-2011.

Άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011

Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31-12-2012.

Άρθρο 2 Ν. 4098/2012

Η προθεσμία παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31-12-2012 παρατείνεται μέχρι 31-12-2013.

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 31-1-22013 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, προϋσχύουσες 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 2004 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 έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 37.347,57 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

2. Λογιστικές διαφορές από επίδομα σπουδών

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 30.000,00 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

3. Λογιστικές διαφορές από έξοδα κίνησης διόδια

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 2.381,96 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

4. Λογιστικές διαφορές από έξοδα ταξιδιών εσωτερικού

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 7.289,10 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

5. Λογιστικές διαφορές από έξοδα προβολής με διάφορους μεθόδους σταθερά

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 16.420,00 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

6. Λογιστικές διαφορές από έξοδα παραστάσεων σταθερά

Ο έλεγχος νόμιμα δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον παραπάνω λογαριασμό το ποσό των 100.319,34 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

7. 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 41.043,26 €.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί.

8. Λογιστικές διαφορές από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία 362.132,90

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 389.807,77 €

Χρέωση λογαριασμού 44 93.997,21€/Πίστωση λογ/σμού 6005 74.828,61€ και 84 19.148,60 €

Υπόλοιπο Προβλέψεων αποζημίωσης προσωπικού που δεν εκπίπτουν 295.830,56 €

Μείον αναμόρφωση δήλωσης 89.807,77€

Υπόλοιπο

206.022,79 €

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, στο ποσό των 206.022,79 € και όχι στο ποσό του ελέγχου 362.132,90 €

9. Λογιστικές διαφορές από λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε από τον λογ/μό 81.00.99.0001 ποσό 347.874,21 € με αιτιολογικό ότι << Σε χρέωση του λογαριασμού αυτού καταχωρήθηκαν τα υπόλοιπα πελατών ή άλλων χρεωστών και λοιπές δαπάνες οι οποίες δεν αφορούν την δραστηριότητα της ελεγχόμενης. Η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογ. 44.11. «Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων» με πίστωση των λογαριασμών απαιτήσεων, όταν αυτές καθιστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (Σχ.ετ. άρθρο 31 παρ. 1θ του Ν. 2238/94)>>.

Από την ενδικοφανή προσφυγή και τα στοιχεία που κατέθεσε η προσφεύγουσα προκύπτει ότι από το σύνολο του ποσού της λογιστικής διαφοράς 347.874,21 €

α) ποσό 190.755,68 € αφορά αποζημίωση που δόθηκε κατόπιν επίλυσης δικαστικής διαφοράς στην επιχείρηση «..... που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη,

β) Ποσό 102.714,60 € αφορά αποζημίωση που δόθηκε κατόπιν επίλυσης δικαστικής διαφοράς στους ενάγοντες της ,λόγω θανάτου αυτής από ηλεκτροπληξία στη προσπάθειά της να θέσει σε λειτουργία και

γ) Ποσό 54.299,77 € αφορά αποζημίωση που δόθηκε στην, λόγω καταγγελίας σύμβασης μίσθωσης από την εκμισθώτρια επιχείρηση

Σύμφωνα με το άρθρο 31 παράγρ.9 του ν.2238/1994 (όπως ίσχυε έως την 23-4-2010 πριν την τροποποίηση του με την παράγρ. 9 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010), «Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν, πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.»

Επειδή για την αποζημίωση που δόθηκε κατόπιν επίλυσης δικαστικής διαφοράς στην επιχείρηση, δεν προκύπτει η ημερομηνία κατάθεσης του σχετικού εγγράφου (ιδιωτικό συμφωνητικό) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για έκπτωση του ποσού των 190.755,68 € από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σχετικά με το ποσό των 54.299,77 € που αφορά αποζημίωση που δόθηκε στην δεν έχει συνταχθεί και δεν έχει κατατεθεί το σχετικό έγγραφο (ιδιωτικό συμφωνητικό) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για έκπτωση του ποσού από τα ακαθάριστα έσοδα της.

Επειδή, για το ποσό που δόθηκε κατόπιν επίλυσης δικαστικής διαφοράς στους ενάγοντες της, λόγω θανάτου αυτής από ηλεκτροπληξία, έχει συνταχθεί το από 20.05.2004 ιδιωτικό συμφωνητικό επίλυσης δικαστικής διαφοράς ,το οποίο έχει κατατεθεί στις 25-05-2004 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ και επομένως δύναται να εκπεστεί αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 παράγρ.9 του ν.2238/1994.Ως εκ τούτου η λογιστική διαφορά από τον ανωτέρω λογαριασμό καθορίζεται σε 347.874,21 € μείον 102.714,60 € =245.159,61€.

Συνεπώς οι λογιστικές διαφορές της χρήσης πρέπει να μειωθούν κατά τα ποσά των 156.110,11€ και 102.714,60 € =258.824,71€

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

967.258,02 €

Μείον αυτές που αναγνωρίζονται νε την παρούσα απόφαση

258.824,71 €

Υπόλοιπο

708.433,31 €

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

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

Α.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

		Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
	Φορολογικά κέρδη χρήσεως	1.100.757,59	1.100.757,59	
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	293.101,67	293.101,67	
Πλέον	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		708.433,31	708.433,31
	Σύνολο κερδών	1.393.859,26	2.102.292,57	708.433,31
	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων			
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	1.393.859,26	2.102.292,57	708.433,31
	<i>Αφαίρεση αφορολ. αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων</i>			
	Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998	405.676,74	405.676,74	
	Σύνολο αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων κ.λ.π.	405.676,74	405.676,74	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	988.182,52	1.696.615,83	708.433,31

Β.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

		Π Ο Σ Α		
		Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		988.182,52	1.696.615,83	708.433,31
Φόρος που αναλογεί	35%	345.863,88	593.815,54	247.951,66
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα	3%	889,83	995,78	105,95
Άθροισμα		346.753,71	594.811,32	248.057,61
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε		643.727,76	643.727,76	

Φόρος που παρακρατήθηκε (εκτός της περίπτωσης ι')			68.121,47	68.121,47	
Σύνολο			711.849,23	711.849,23	
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (ιγ+ιδ+ιδ,1-στ)			365.095,52	117.037,91	248.057,61
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (στ-ιγ-ιδ+ιδ,1)					
<u>ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ</u>					
Προκαταβολή φόρου			122.593,07	122.593,07	
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα	3%		889,83	889,83	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,60%		177,97	177,97	
Πρόσθετα τέλη χαρτ. λόγω εκπροθ. & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					
Πρόσθετος φόρος 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας	102	μήνες			
επί 2% ανά μήνα λόγω ακρίβειας	2%	120%		297.669,13	297.669,13
Πρόσθετα τέλη 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας		120%			
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτ.		120%			
Άθροισμα			123.660,87	421.330,00	297.669,13
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				304.292,09	545.726,74
Πιστωτικό ποσό			241.434,65		
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			241.434,65		
ΜΕΙΟΝ ΤΑΦΕ			-241.434,65	-241.434,65	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				545.726,74	545.726,74

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).