



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 01/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4064

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 αριθ. 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 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα το, κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2011 και β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα της προσφεύγουσας.

6. α) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2011 και β) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2012, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 66.149,93 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 50.779,51 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

β) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2012 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 8.646,00 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 8.473,08 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας, οικονομικών ετών 2011 και 2012, και αυτού που είχε δηλώσει με τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις των εν λόγω οικονομικών ετών. Πιο συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οικονομικών ετών 2011 και 2012 δαπάνες συνολικού ποσού 275.624,69 € και 43.083,58 € αντίστοιχα, οι οποίες προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη διαμορφώνοντάς τα σε 435.120,61 € και 153.405,83 € αντίστοιχα.

Από το σύνολο των καταλογισθέντων λογιστικών διαφορών η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλει τη λογιστική διαφορά ποσού 66.600,00 ευρώ

(λογαριασμός 82.00.0000 Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων) που καταλογίστηκε στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 και αφορά αποζημίωση καταβληθείσα από την προσφεύγουσα στην εταιρεία μετά από διαιτητική απόφαση λόγω απώλειας ανασφάλιστων εμπορευμάτων. Η παραπάνω δαπάνη καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας στο λογαριασμό γενικής λογιστικής 82.00.0000 «Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων» και εξέπεσε από το ακαθάριστο εισόδημά της οικονομικού έτους 2011. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό αυτό, καθώς δε διαπιστώθηκε οποιαδήποτε κατάθεση για θεώρηση σχετικού εγγράφου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Με το με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημά της προσβάλλει επίσης τις λογιστικές διαφορές των λογαριασμών 62.91.0002 (Φορτωτικές Άνευ Φ.Π.Α.) και 82.00.00000 (Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων), ποσού 64.800,00 ευρώ και 74.067,85 ευρώ αντίστοιχα. Τα ποσά αυτά αφορούν δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, καθώς πρόκειται για δαπάνες προηγούμενων χρήσεων, εν προκειμένω της χρήσης 2009, και συνεπώς σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων βαρύνουν αποκλειστικά τη χρήση της οποίας τα κέρδη φορολογούνται δεν είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2010. Επιπλέον από το σύνολο του ποσού 74.067,85 ευρώ (του λογ/σμού 82.00.0000), ποσό 39.560,87 ευρώ αφορά δαπάνες που δεν στηρίζονται σε δικαιολογητικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 π.δ. 186/1992.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα ζητά να ακυρωθούν και να επανεξεταστούν οι προσβαλλόμενες οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικών ετών 2011 και 2012, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμη η απόρριψη της δαπάνης καταβολής της αποζημίωσης ποσού 66.000,00 ευρώ προς την εταιρεία, καθώς αποδεικνύεται τόσο η πραγματική διενέργεια αυτής όσο και η παραγωγικότητά της.
- Η υποχρέωση από το νόμο θεώρησης συμφωνητικού συμβιβασμού προβλέφθηκε για πρώτη φορά τον Απρίλιο του 2010, σε χρόνο δηλαδή που είχε πραγματοποιηθεί η ζημία (Ιούλιος του 2009 έλαβε χώρα η κλοπή των εμπορευμάτων κατά τη μεταφορά τους) προς τον τρίτο και είχε προηγουμένως επέλθει προφορικός συμβιβασμός με την εταιρία που υπέστη τη ζημία.
- Η διάταξη του ν. 3842/2010, που προβλέπει την άνευ ετέρου λόγου κύρωση της απόρριψης της δαπάνης, που αφορά αποζημίωση τρίτου, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ενώ αποτελεί δυσανάλογη κύρωση η απόρριψη της επίμαχης δαπάνης ποσού 66.600,00 ευρώ στο σύνολο της, καθότι έχει ως συνέπεια τη δυσβάστακτη συνολική φορολογική επιβάρυνση της εταιρείας με ποσό 116.929,44 ευρώ.
- Στη συγκεκριμένη περίπτωση το ποσό των 66.000,00 ευρώ που δόθηκε προς την εταιρεία

....., δεν αφορά αποζημίωση βάσει συμφωνίας, συμβιβασμού ή δικαστικής απόφασης αλλά εξόφληση τιμολογίου τρίτης επιχείρησης, εν προκειμένω γίνεται κατ' εντολή της προς απόσβεση δικής της υποχρέωσης (αγορά εμπορευμάτων) και συνεπώς η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εντός του φορολογικού έτους που οριστικοποιήθηκε η ζημία. Η περίπτωση αυτή αντιμετωπίζεται κατά την έννοια της διάταξης της περ. η της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και όχι της παρ. 9 του ίδιου άρθρου.

- Όσον αφορά τις δαπάνες προηγούμενων χρήσεων, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. θα έπρεπε να εφαρμόσει το άρθρο 72 του ν. 2238/1994 για τη μεταφορά φορολογητέας ύλης και να προβεί σε ανάλογη τροποποίηση της φορολογικής εγγραφής του διαχειριστικού έτους 2010 και να διαγράψει το ποσό της δαπάνης από το μεταγενέστερο έτος και να το προσθέσει σε αυτό που ανήκει. Συνεπώς πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση τα ποσά των 74.067,85 ευρώ, 66.600,00 ευρώ και 64.800,00 ευρώ και να προσδιοριστούν οι λογιστικές διαφορές της χρήσης 2010 στο ποσό των 70.156,84 ευρώ
- Υπέρμετρη επιβάρυνση της εταιρείας από διαδοχικούς φορολογικούς ελέγχους.

Επειδή στο άρθρο 31 παρ. 9 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι τις 23/04/2010, ορίζεται:

«9. 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.

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

Επειδή η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε ως ακολούθως με την παρ. 9 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και ισχύει από 23/04/2010 και μετά σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου:

«9. 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 δημόσια οικονομική υπηρεσία 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.»

Επειδή στη διευκρινιστική εγκύκλιο ΠΟΛ.1135/4.10.2010 με την οποία κοινοποιήθηκαν άρθρα του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α') αναφέρεται:

«Άρθρο 11 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων

9. Με την παράγραφο αυτή αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 που αναφέρεται στην έκπτωση των αποζημιώσεων και δικαιωμάτων που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό. Με βάση τις νέες διατάξεις, για να αναγνωρισθούν φορολογικά οι πιο πάνω αποζημιώσεις και ποσά ως δαπάνη, θα πρέπει να υποβληθεί στη ΔΟΥ που ανήκει ο δικαιούχος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) αντίγραφο της δικαστικής απόφασης ή του εγγράφου και να θεωρηθεί από αυτή, το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η καταβολή ή πίστωση του ποσού, ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις τα πιο πάνω έγγραφα έπρεπε να υποβληθούν και να θεωρηθούν από τη ΔΟΥ πριν από την καταβολή ή πίστωση των ποσών. Η ρύθμιση αυτή έγινε για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων και για τη μη παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Ισχύει δε από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 23.4.2010 και μετά.»

Επειδή η δαπάνη ποσού 66.600,00 ευρώ που δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο εμπίπτει στην περίπτωση της παρ. 9 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, καθώς πρόκειται για αποζημίωση που δόθηκε από την προσφεύγουσα στην εταιρεία, λόγω της απώλειας των ανασφάλιστων εμπορευμάτων που προορίζονταν για αυτήν, κατόπιν συμφωνίας. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρόκειται για εξόφληση τιμολογίου τρίτης επιχείρησης προς απόσβεση δικής της υποχρέωσης (αγορά εμπορευμάτων) δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου και ότι «για την αναγνώριση δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό τρίτου απαιτούνται να έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία προς αυτόν». (ΣΤΕ 5214/1995). Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 περ. η του ν. 2238/1994 εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα μόνο η ζημιά η οποία προκύπτει από πάγια στοιχεία ενεργητικού της επιχείρησης και τα οποία χρησιμοποιούνται για της ανάγκες της, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται σε ζημιά από φθορά, απώλεια και αποτίμηση κεφαλαίου. Εν προκειμένω, η απώλεια αφορά εμπορεύματα άλλης επιχείρησης, και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί να αντιμετωπιστεί κατά την έννοια της διάταξης της περ. η της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση να υποβάλλει προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του δικαιούχου, εν προκειμένω της εταιρείας, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου βάσει του οποίου θα καταβαλλόταν η αποζημίωση λόγω της απώλειας των ανασφάλιστων εμπορευμάτων, τόσο πριν όσο και μετά την

23.4.2010. Συνεπώς ο ισχυρισμός της ότι η υποχρέωση από το νόμο θεώρησης συμφωνητικού συμβιβασμού προβλέφθηκε για πρώτη φορά τον Απρίλιο του 2010, σε χρόνο δηλαδή που είχε πραγματοποιηθεί η ζημία (Ιούλιος του 2009 έλαβε χώρα η κλοπή των εμπορευμάτων κατά τη μεταφορά τους) απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον απορριπτέος είναι και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είχε επέλθει προφορικός συμβιβασμός με την εταιρία που υπέστη τη ζημία και δε συντάχτηκε έγγραφο συμφωνητικό, επομένως ήταν αντικειμενικά αδύνατη η θεώρηση του στη Δ.Ο.Υ. του δικαιούχου, καθώς οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 31 του ν. 2238/94 αναφέρουν την υποχρέωση θεώρησης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ (του δικαιούχου) της απόφασης ή του εγγράφου (όχι απαραίτητα συμφωνητικού) βάση του οποίου γίνεται η πίστωση/καταβολή στον δικαιούχο και συνεπώς είχε την υποχρέωση να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφα των δικαιολογητικών της αποζημίωσης. Από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκε οποιαδήποτε κατάθεση για θεώρηση σχετικού εγγράφου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, οικονομικού έτους 2011, το ποσό της αποζημίωσης αυτής ύψους 66.000,00 ευρώ.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον ο προσδιορισμός του ύψους του φόρου για τα κρινόμενα έτη έγινε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του ν. 2238/1994. Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας ότι η απόρριψη της επίμαχης δαπάνης ποσού 66.600,00 ευρώ στο σύνολο της, είχε ως συνέπεια τη δυσβάστακτη συνολική φορολογική επιβάρυνση της εταιρείας με ποσό 116.929,44 ευρώ είναι παντελώς αβάσιμος, καθόσον το συνολικό ποσό (κύριος και πρόσθετος φόρος) των 116.924,44€ της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010-31/12/2010 προέκυψε από την πρόσθεση στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης λογιστικών διαφορών ελέγχου ποσού 275.624,69 ευρώ και όχι μόνο του ποσού της αποζημίωσης των 66.600,00 ευρώ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 ορίζεται:

«1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά.

Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους.

Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος,

προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος.»

Επειδή η διαχειριστική χρήση 01/01/2009-31/12/2009 περαιώθηκε μετά τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα αποτελέσματα του οποίου δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο από την επιχείρηση, η φορολογική εγγραφή του εν λόγω έτους, στο οποίο ανήκουν οι δαπάνες των λογαριασμών 62.91.0002 (Φορτωτικές Άνευ Φ.Π.Α.) και 82.00.00000 (Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων), ποσού 64.800,00 ευρώ και 74.067,85 ευρώ αντίστοιχα, έχει γίνει τελεσίδικη και δεν μπορεί να τροποποιηθεί. Ο έλεγχος κάνοντας εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 πρόσθεσε το σύνολο των δαπανών αυτών (64.800,00 + 74.067,85) στις λογιστικές διαφορές του κρινόμενου έτους (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010) και δεν επέβαλε πρόσθετο φόρο στο φόρο που αναλογεί σε δαπάνες προηγούμενου έτους συνολικού ποσού 99.306,98 ευρώ (σύνολο του λογαριασμού 62.91.0002 + 34.506,98 από τα 74.067,85 ευρώ του λογαριασμού 82.00.00000). Στα υπόλοιπα 39.580,87 ευρώ του λογαριασμού 82.00.00000 ορθά επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος στο φόρο που αναλογεί στο ποσό αυτό, καθώς οι δαπάνες αυτές προκύπτουν από λογιστικές εγγραφές τακτοποίησης της προσφεύγουσας, οι οποίες δεν στηρίζονται σε δικαιολογητικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 π. δ. 186/1992, και για να γίνει εγγραφή καταχώρησης δαπανών, πρέπει να υφίσταται δικαιολογητικό στοιχείο, το οποίο πρέπει να αποδεικνύει και να δικαιολογεί την εγγραφή στα βιβλία και από το οποίο να προκύπτει με σαφήνεια το είδος της δαπάνης και να μην αμφισβητείται η εγκυρότητα της αυτής, όπως ορίζεται στα άρθρα-Κεφάλαια 1.1. και 5.1. του π.δ. 1123/1980 (Γενικό Λογιστικό Σχέδιο) «Άρθρο -. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

.....

1.103 Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών

1. Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως παραστατικού (δικαιολογητικού) δηλαδή αποδεικτικού πραγματοποιήσεως του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής, όπως π.χ. τιμολογίου, πιστωτικού σημειώματος, δελτίου λιανικής πωλήσεως, αποδείξεως παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεως επαγγελματικής δαπάνης, που προβλέπεται σε κάθε περίπτωση. Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά λογιστικοποιούνται τα έξοδα και τα έσοδα.....

.....

Άρθρο -. Κεφάλαιο 5.1 Αρχές λογισμού του κόστους

.....

5.1.600 Ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους κατ' είδος

.....

3. Κάθε στοιχείο του κόστους (δαπάνη), είτε πρόκειται για έξοδο της ομάδας 6, είτε πρόκειται για υλικό της ομάδας 2, καταχωρείται πρωταρχικά στον οικείο λογαριασμό των ομάδων αυτών, αρκεί να είναι οριστικό και βέβαιο.

Για να χαρακτηριστεί ένα στοιχείο κόστους σαν οριστικό, είναι απαραίτητη η ύπαρξη του παραστατικού (π.χ. τιμολογίου, φορτωτικής, αποδείξεως παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεως επαγγελματικής δαπάνης) που προβλέπεται σε κάθε περίπτωση. Με βάση το δικαιολογητικό αυτό λογιστικοποιείται κάθε στοιχείο κόστους.

.....»

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4172/2013, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«.....2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή, εν προκειμένω, στην υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 χωρίς να προβάλλει αιτιάσεις για την ακύρωση της, το αίτημά της απορρίπτεται ως αόριστο.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

.....,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

.....»,

και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης

προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ιδίου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθμ. και προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08/07/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Οικονομικό Έτος 2011

Διαφορά κύριου φόρου	66.149,93
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας $(275.624,69 - 99.306,98) * 24\% * 120\%$	50.779,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	116.929,44

B) Οικονομικό Έτος 2012

Διαφορά κύριου φόρου	8.646,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.473,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.119,08

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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).