



**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, 29/11/2016

Αριθμός απόφασης: 4003

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 01/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα τη, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2009 και β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2009, β) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2010, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 01/07/2016 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 2009 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 66.800,83 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 80.161,00 €, 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 2010 μειώθηκε η ζημία που αναγνωρίζεται για το εν λόγω έτος κατά 138.384,83, και συγκεκριμένα από 279.569,75 € σε 141.184,92 €.

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 2009 και 2010, 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 2009 και 2010 δαπάνες συνολικού ποσού 267.203,30 € και 138.384,83 € αντίστοιχα, οι οποίες προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη ως ακολούθως:

ΚΩΔ. / ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	
	2009	2010
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	13.766,60	24.471,62
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	62.041,78	48.041,54
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	456,65	456,65
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81)	477,48	100,10
Λοιπές λογιστικές διαφορές	116.946,76	14.448,11
Δαπάνες ΕΙΧ	73.514,03	50.866,82
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	267.203,30	138.384,83

Από το σύνολο των καταλογισθέντων λογιστικών διαφορών η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλει τις λοιπές λογιστικές διαφορές του ως άνω πίνακα, ύψους 116.946,76 € και 14.448,11 €, οι οποίες αφορούν διαφορές από μισθώματα leasing λεωφορείων Δ.Χ. Ειδικότερα η προσφεύγουσα για τη λογιστική αποτύπωση και παρακολούθηση των χρηματοδοτικών μισθώσεων μεταφορικών μέσων, που σύναψε κατά το 2008, εφάρμοσε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σύμφωνα με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η οποία ακολουθήθηκε και τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, η προσφεύγουσα εταιρεία εμφάνιζε ορθά τα συνολικά μίσθια (χρεολύσια) όλης της χρηματοδοτικής περιόδου ως στοιχείο του ενεργητικού της, με ισόποση εμφάνιση της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή «ΠΕΙΡΑΙΩΣ LEASING» ως στοιχείο του παθητικού (λογαριασμός 45.70.....), διενεργώντας επ' αυτών (μισθίων) ετήσιες αποσβέσεις. Όταν η εταιρεία Leasing εξέδιδε τα τιμολόγια προς την προσφεύγουσα αυτή χρέωνε με το σύνολο της μίσθωσης το λογαριασμό 62.04.0.23.0019 (πιστώνοντας ένα λογαριασμό προμηθευτή). Στη συνέχεια πίστωνε ισόποσα το λογαριασμό 62.04.0.23.0019 μεταφέροντας τους τόκους της περιόδου στη χρέωση του λογαριασμού 65.70.0.00.0000 και τα χρεολύσια αντίστοιχα στη χρέωση του λογαριασμού της μακροπρόθεσμης υποχρέωσης (45.70.....). Τελικώς, η προσφεύγουσα μετέφερε στο Λογαριασμό Γενικής εκμετάλλευσης και εξέπιπτε από τα ακαθάριστα έσοδά της τις αποσβέσεις του παγίου (μισθίων) και τους τόκους των μισθώσεων leasing του λογαριασμού 65.70.0.00.0000 «ΤΟΚΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ LEASING».

Ο έλεγχος έκρινε ότι εφόσον η προσφεύγουσα εφάρμοσε την παραπάνω λογιστική πρακτική, βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. θα έπρεπε μέσω φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων να φέρει τις διενεργηθείσες αποσβέσεις (λογ/σμος 66.03.0.00.0000) και τους τόκους μισθώσεων leasing (λογ/σμος 65.700.00.0000) ως έσοδο και να εκπέσει ως έξοδο τα καταβληθέντα μισθώματα του leasing (λογ/σμος 62.04.0.23.0019), πράγμα το οποίο δεν έκανε. Ως αποτέλεσμα ο έλεγχος καταλόγισε τα παρακάτω ποσά λογιστικών διαφορών:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	
		2008	2009
66.03.0.00.0000	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΛΕΩΦΟΡΕΙΩΝ	563.499,56	563.499,56
65.70.0.00.0000	ΤΟΚΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ LEASING	204.272,85	80.382,57
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ (Η επιχείρηση εξέπτεσε από τα ακαθάριστα έσοδα)		767.772,41	643.882,13
62.04.0.23.0019	ΜΕΙΟΝ ΕΝΟΙΚΙΑ ΜΙΣΘΩΣΕΩΣ LEASING ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ (Ποσά που αντιστοιχούν στα μισθώματα leasing για τα λεωφορεία ΔΧ)	650.825,65	629.434,02
ΔΙΑΦΟΡΑ (για καταλογισμό)		116.946,76	14.448,11

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν οι υπ' αριθμ. και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτος 2009 και 2010 αντίστοιχα, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη σύννομη η κρίση του ελέγχου ότι η εταιρία, αν και είχε δικαίωμα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δυνάμει του ν. 2190/1920, όφειλε να πραγματοποιήσει φορολογική αναμόρφωση.
- Σε κάθε περίπτωση κατά τη λήξη της εκάστοτε χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν προκύπτει φορολογική διαφορά μεταξύ της εφαρμογής των ΔΛΠ και του ΕΓΛΣ.
- Σε κάθε περίπτωση η λογιστική και φορολογική αποτύπωση των χρηματοδοτικών μισθώσεων, όπως επιλέχθηκε από την εταιρία δυνάμει της δυνατότητας που παρείχε το άρθρο 141 του ν. 2190/1920, έχει καταστεί πλέον υποχρεωτική δυνάμει του άρθρου 18 παρ. 5 του ν.4308/2014 και του άρθρου 24 του ν. 4172/2013.

Επειδή στο άρθρο 31 παρ. 1 και 21 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

.....

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές έγγραφες, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση

.....

ιστ) Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

.....

21. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίστουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 6 του ν. 1665/1986 περί συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing) ορίζεται:

Άρθρο 1

1. Με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ο κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 2 εκμισθωτής υποχρεούται να παραχωρεί έναντι μισθώματος τη χρήση πράγματος, κινητού ή ακινήτου, ή και των δύο μαζί, που προορίζεται αποκλειστικά για επαγγελματική χρήση του αντισυμβαλλομένου, παρέχοντας στον αντισυμβαλλόμενο του συγχρόνως το δικαίωμα είτε να αγοράσει το πράγμα είτε να ανανεώσει τη μίσθωση για ορισμένο χρόνο. Οι συμβαλλόμενοι έχουν την ευχέρεια να ορίσουν ότι το δικαίωμα αγοράς μπορεί να ασκηθεί και πριν από τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης.

.....

Άρθρο 6

4. Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες αυτού του νόμου για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες του και εκπίστονται από τα ακαθάριστα έσοδά του. Παραλλήλως ισχύει η διάταξη της περίπτωσης β' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

.....

5. Προκειμένου για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που συνάπτονται από 1.1.1998, η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης ενεργεί αποσβέσεις για τα κινητά πράγματα αλλά και για τα ακίνητα πλην οικοπέδων, σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.....»

Επειδή σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και η ερμηνευτική αυτών των διατάξεων ΠΟΛ.1005/14.1.2005, όπως συμπληρώθηκε με τις ΠΟΛ.1028/17-28.2.2006, ΠΟΛ.1056/2007 και ΠΟΛ.1106/24-7-2008, στην οποία αναφέρεται:

«1. Οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίστουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.

2. Κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους η αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

.....

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Ενοίκια σε εταιρείες leasing

1. Τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση σε εταιρείες leasing, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με εξαίρεση αυτά που αφορούν ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1, περ ιστ').

.....

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

.....

2. Οι επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις μόνο σε πάγια στοιχεία που ανήκουν σε αυτές και τα οποία χρησιμοποιούν. (1078861/10647/B0012/5.8.1998).

.....

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.

.....

9. Οι αποσβέσεις ενεργούνται μόνο στα πάγια στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση. (Σ.Τ.Ε. 4118 9/1997).

.....»

Επειδή με βάση όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι για τα κρινόμενα έτη το καθαρό εισόδημα της προσφεύγουσας έπρεπε να προκύψει με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της των μισθωμάτων (τόκων και χρεολυσίων) που κατέβαλε κατά τα εν λόγω έτη στην εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης «ΠΕΙΡΑΙΩΣ LEASING» για λεωφορεία Δ.Χ. και όχι των αποσβέσεων των συγκεκριμένων παγίων της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Εφόσον η προσφεύγουσα εφάρμοσε την λογιστική πρακτική που προβλέπεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όφειλε να προβεί σε φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της ώστε να φέρει τις διενεργηθείσες αποσβέσεις (λογ/σμος 66.03.0.00.0000) και τους τόκους μισθώσεων leasing (λογ/σμος 65.700.00.0000) ως έσοδο και να εκπέσει ως έξοδο τα συνολικά καταβληθέντα μέσα στη χρήση μισθώματα (τοκοχρεολύσια) του leasing (λογ/σμος 62.04.0.23.0019). Η φορολογική αυτή αντιμετώπιση προβλέπεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994, ο νόμος δε 2190/1920 που επικαλείται η προσφεύγουσα είναι εμπορικός και όχι φορολογικός νόμος.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 101, 102 και 104 του ν. 2238/1994, ορίζεται:

«Άρθρο 101. Υποκείμενο του φόρου

1. Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

.....

Άρθρο 102. Χρόνος επιβολής του φόρου

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται:

α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του προηγούμενου άρθρου, κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

.....

Άρθρο 104. Χρονική περίοδος που προκύπτει το εισόδημα

1. Ως χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα, λαμβάνεται:

α) Η διαχειριστική περίοδος, για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 που τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο. Οι διατάξεις του άρθρου 29 εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101.

.....»

Επειδή οι παραπάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατά τη λήξη της εκάστοτε χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν προκύπτει φορολογική διαφορά μεταξύ της εφαρμογής των ΔΛΠ και του ΕΓΛΣ δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή στις παρ. 2 και 18 του άρθρου 105 ν. 4308/2014 ορίζεται:

«2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.....

.....

18. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού, εφαρμόζονται τα εξής:

(α) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη

(ή ζημιές) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας.

.....»

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 ίδιου 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 01/07/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2009	2010
Φορολογητέα κέρδη (ζημιά)	267.203,30	(-141.184,92)

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

A) Οικονομικό Έτος 2009

Διαφορά κύριου φόρου	66.800,83
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	80.161,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	146.961,83

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).