



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 20/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3524

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		0
2				Εισόδημα		319.219,60
3				Εισόδημα		874.774,74

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος, γιατί και μετά τα πορίσματα του ελέγχου προέκυπταν ζημιές κατά την ελεγχόμενη χρήση, οι οποίες όμως μειώθηκαν από τον έλεγχο.

2) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 145.099,82 €, πλέον 174.119,78 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

3) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 397.624,88 €, πλέον 477.149,86 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επί τη βάσει της απόέκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τις διαχειριστικές χρήσειςτης προσφεύγουσας, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη της κατά τις χρήσεις αυτές, όπως αυτά προέκυπταν από τα τηρηθέντα βιβλία της, με την προσθήκη:

1.) Λογιστικών διαφορών ύψους:

- α) 311.591,79 € για τη χρήση,
- β) 606.496,50 € για τη χρήσηκαι
- γ) 526.407,93 € για τη χρήση

2.) Διαφοράς εισοδήματος (έσοδα από αυτόματη υπερτίμηση παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται από την προσφεύγουσα) ύψους 1.877,50 € για τη χρήση

3.) Μη αναγνωριζόμενης προς μεταφορά ζημίας παρελθουσών χρήσεων ύψους 720.022,52 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.) Ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε το δικαίωμά της να μεταφέρει προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη της τη φορολογική ζημία του οικονομικού έτους

- 2.) Ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε το δικαίωμά της να μεταφέρει προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη της φορολογικές ζημιές της παρελθουσών χρήσεων ως απορροφώσας εταιρείας στα πλαίσια απορρόφησης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2166/1993.
- 3.) Ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε το δικαίωμά της να εκπέσει συγκεκριμένες δαπάνες της των ελεγχόμενων χρήσεων, αναμορφώνοντάς τις ως λογιστικές διαφορές (συγκεκριμένα, δαπάνες που αφορούν α) στο λογαριασμό 64.01 «Έξοδα ταξιδίων», β) σε ελλείμματα απογραφών, γ) σε αρνητικά μεικτά κέρδη και δ) στο λογαριασμό 64.06 «Δωρεές - Επιχορηγήσεις».
- 4.) Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα ζητά να συνυπολογιστεί, δηλαδή να αφαιρεθεί από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης, το ποσό μερισμάτων που είχε εισπράξει από ημεδαπή θυγατρική της ανώνυμη εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: «Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες...» Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 1 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: «Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, [...], όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2 και 3, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48.», ενώ σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 2 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: «Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31...». Σύμφωνα δε με το άρθρο 105 παρ. 11 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: «Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3,4 και 7, 32 [...] εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101...» Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 107 παρ. 3 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: «Οι διατάξεις του δεύτερου και του τρίτου εδαφίου [...] της παραγράφου 1 του άρθρου 61, οι παράγραφοι 4 και 5 του ίδιου άρθρου [...] εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.» Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 113 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: «Οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72 [...] εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 101.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση: «Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου, τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το

ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος, το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, **μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά**, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς...»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 1 εδ. γ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση: **«Παράλειψη του υποχρέου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4...»**, ενώ σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου και νόμου, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση: **«Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια. Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παράδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία...»** Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 1 εδ. α' του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τη χρονική περίοδο ορισμού και διενέργειας του ελέγχου: **«Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων...»**

Επειδή, με την υπ' αριθμ. πρωτ. 1027178/10254/Β0012/ΠΟΛ.1052/15.3..... εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών παρασχέθηκαν ερμηνευτικές οδηγίες σχετικά με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 15 του ν. 3522/..... (ΦΕΚ Α' 276). Με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του νόμου αυτού αντικαταστάθηκε το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν.

2238/1994, αναφορικά με την υποχρέωση των επιχειρήσεων για δήλωση της ζημίας και στα επόμενα οικονομικά έτη από αυτό που είχε προκύψει, προκειμένου να διατηρήσουν το δικαίωμα συμψηφισμού με κέρδη επομένων χρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994. Στην εγκύκλιο αυτή αναφέρεται ότι: «...με τις αντικατασταθείσες διατάξεις οριζόταν, ότι «παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση που αναγράφει τη ζημία που προέκυψε στο ίδιο ή τα προηγούμενα αυτού οικονομικά έτη, του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επομένων ετών. Η Διοίκηση ερμηνεύοντας τις διατάξεις αυτές, είχε δεχθεί ότι, για να μη χάσει το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας της μία επιχείρηση θα έπρεπε να δηλώνει αυτή και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, έστω και αν στα έτη αυτά είχαν προκύψει ζημίες από τα βιβλία της. Αντίθετα, το ΣΤΕ έκρινε (απόφαση 3431/1997) ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση αρκούσε η εμπρόθεσμη δήλωση της ζημίας μόνο κατά το οικονομικό έτος που προέκυψε και όχι και στα επόμενα οικονομικά έτη που η επιχείρηση είχε επίσης ζημία. Ενόψει των ανωτέρω αντίθετων απόψεων, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκε το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, **με συνέπεια οι επιχειρήσεις να διατηρούν το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. στα επόμενα έτη, εφόσον η ζημία έχει δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε, χωρίς να απαιτείται η δήλωση της ζημίας αυτής και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, όταν τα αποτελέσματα είναι ζημιογόνα...**»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα ευρήματα του ελέγχου, η προσφεύγουσα: α) Κατά το οικονομικό έτος (χρήση) εμφάνισε ζημιές ύψους 400.961,58 €. Τις ζημιές αυτές τις δήλωσε εμπρόθεσμα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους (.....) σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 1 εδ. γ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση β) Κατά το επόμενο οικονομικό έτος (χρήση 1.1.....-31.12.....) δε δήλωσε τις εν λόγω ζημιές (του προηγούμενου οικονομικού έτους), δε στερείται όμως, κατά τα ανωτέρω γενόμενα δεκτά με την υπ' αριθμ. πρωτ. 1027178/10254/Β0012/ΠΟΛ.1052/15.3..... εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, του δικαιώματός της μεταφοράς τους σε επόμενα έτη προς συμψηφισμό τους με μελλοντικά κέρδη, αφού τα αποτελέσματά της του οικονομικού έτους ήταν ζημιογόνα. γ) Κατά το αμέσως επόμενο όμως οικονομικό έτος (.....) επίσης δε δήλωσε τις ζημιές του οικονομικού έτους με την αρχική της δήλωση (δήλωσε μόνο τις ζημιές του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους (.....), ύψους 713.152,88 €) ούτε και επέδωσε μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση που να τις περιλαμβάνει, και για το λόγο αυτό πρέπει να γίνει δεκτό ότι στερείται, κατά τα ανωτέρω γενόμενα δεκτά με την υπ' αριθμ. πρωτ. 1027178/10254/Β0012/ΠΟΛ.1052/15.3..... εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, του δικαιώματός της μεταφοράς τους σε επόμενα έτη προς συμψηφισμό τους με μελλοντικά κέρδη, αφού τα αποτελέσματά της του οικονομικού έτους ήταν κερδοφόρα.

Επειδή, περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα ευρήματα του

ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 18.5..... τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη (χρήση), (χρήση) και(χρήση 1.1.....-31.12.....), δηλαδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων (18.5.....), ανακάλεσε τις δηλώσεις της φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών, και, προκειμένου να προσθέσει στις οικείες δηλώσεις τις ζημιές του οικονομικού έτους που δεν είχε αρχικά αναγράψει. Οι δηλώσεις αυτές, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, παρελήφθησαν κανονικά από τη αρμόδια Δ.Ο.Υ., καταχωρήθηκαν και εκκαθαρίστηκαν. Ωστόσο, δεδομένης της υπ' αριθμ. πρωτ. 1027178/10254/B0012/ΠΟΛ.1052/15.3..... εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και της κατά το προαναφερθέν άρθρο 66 παρ. 1 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρονική περίοδο ορισμού και διενέργειας του ελέγχου, εξουσίας του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να ελέγξει την ακρίβεια των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων της προσφεύγουσας, θα πρέπει να μην αναγνωριστεί το δικαίωμα της τελευταίας να μεταφέρει τη ζημία του οικονομικού έτους προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη της, γιατί με τις προαναφερθείσες διατάξεις επιδιώχθηκε η εξάρτηση της μεταφοράς της ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη **με την κανονική εκπλήρωση και συμμόρφωση των δικαιούχων με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους** και όχι και μέσω της υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων, απορριπτομένων όλων των σχετικών αντίθετων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δικαιούται τον συμψηφισμό της ζημιάς της διαχειριστικής περιόδου, ποσού 400.961,58 €, να την συμψηφίσει με τα κέρδη του οικ. έτους, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 3 ν. 2166/1993, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση: «*Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρίας. Για το ποσό αυτό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994...*» Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 6 ν. 2166/1993: «*Όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της.*»

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1051356/10329/B0012/23.5..... έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών έγινε δεκτό ότι μετά τη λήξη ισχύος των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2992/2002 για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται από 22.12..... και μετά, καθώς και για τους μετασχηματισμούς, των οποίων είχε ήδη αρχίσει η διαδικασία πραγματοποίησής τους και θα ολοκληρωνόταν μετά τις 22.12....., «*...η φορολογική ζημία που εμφανίζεται στον ισολογισμό της απορροφώσας δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη των απορροφόμενων εταιρειών που υπάρχουν κατά το χρόνο της απορρόφησης, αλλά ούτε και μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη*

της ιδίας.» Η θέση αυτή επαναλήφθηκε με τα υπ' αριθμ. πρωτ. 1080948/1.8....., 1094396/6.10....., 1095014/20.10.....και 1094398/4.11.....έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών, με τα οποία έγινε δεκτό ότι ζημίες της απορροφώσας εταιρείας που υφίστανται κατά το χρόνο της απορρόφησης (χρόνος ισολογισμού μετασχηματισμού) δεν μπορούν να μεταφερθούν για συμψηφισμό με μελλοντικά καθαρά κέρδη της απορροφώσας.

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση 2113/2013 (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά την έννοια της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 3 ν. 2238/1994 «στενώς ερμηνευτέας, δοθέντος ότι θεσπίζει εξαίρεση από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, και εφαρμοζόμενης αναλόγως, κατά το άρθρο 105 παρ. 11 του ίδιου νόμου, και για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του νόμου αυτού, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (περ. α'), η ζημία που προέκυψε σε μια διαχειριστική περίοδο μπορεί να μεταφερθεί προς συμψηφισμό στα πέντε επόμενα έτη **υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο πρόσωπο**. Όπως έχει κριθεί (ΣΕ 4344, 846/1984), **επί συγχωνεύσεως ανώνυμης εταιρείας από άλλη, η απορροφώσα** δεν μπορεί να μεταφέρει προς συμψηφισμό την ζημία της απορροφηθείσας, αδιαφόρως εάν εξομοιούται κατά το νόμο με καθολικό διάδοχο αυτής (πρβλ. ΣΕ 4448/.....7μ.), ενώ, αντιθέτως, **μπορεί να μεταφέρει προς συμψηφισμό δική της ζημία (της απορροφώσας)**. Περαιτέρω, και μεν, στη συνέχεια, με το Ν. 2166/1993 προβλέφθηκε η δυνατότητα μεταφοράς της ζημίας της απορροφώμενης εταιρείας στη νέα εταιρεία, πλην η ρύθμιση αυτή καταργήθηκε με το Ν.2386/1996. Ειδικότερα, [...] ο κατά το Ν.2166/1993 μετασχηματισμός πραγματοποιείται με απλή ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετατρεπομένων, συγχωνευομένων ή απορροφωμένων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για τον σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας. Με το άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 2166/1993 ορίσθηκε ότι «Εφόσον, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρείας. Η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρείας ζημία, και κατά το ποσό που τυχόν δεν συμψηφίζεται με κέρδη υφιστάμενα κατά το μετασχηματισμό, συμψηφίζεται με τα προκύπτοντα κέρδη αυτής επόμενων χρήσεων, μόνο κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικώς, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος. ...». **Η ρύθμιση αυτή, με την οποία παρασχέθηκε στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, μεταξύ άλλων φορολογικών απαλλαγών και διευκολύνσεων, η δυνατότητα μεταφοράς της (φορολογικώς αναγνωριζόμενης) ζημίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στη νέα εταιρεία, αφορούσε τη ζημία των απορροφωμένων εταιρειών, ως προς την οποία είχε γίνει δεκτό, κατά τα προαναφερθέντα, ότι η μεταφορά της δεν ήταν δυνατή, και όχι τη ζημία των απορροφωσών, η δυνατότητα μεταφοράς της οποίας διατηρήθηκε, όπως υφίστατο και προγενέστερα, κατά τα προαναφερθέντα. Συνεπώς, και η ρητή κατάργηση του δικαιώματος αυτού με την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του Ν. 2386/1996 (Α' 43), που αντικατέστησε τα**

εδάφια δεύτερο και επόμενα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν. 2166/1993, όρισε δε ότι «Για το ποσό αυτό των ζημιών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994», ούτως ώστε να υπάρχει ενιαία φορολογική αντιμετώπιση με την ζημία που έχουν οι επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται σε μεγάλες μονάδες βάσει των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972, αφορούσε και πάλι το δικαίωμα των απορροφωμένων και όχι των απορροφωσών εταιρειών, το οποίο διατηρήθηκε ομοίως και υπό το καθεστώς αυτό.»

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω κριθέντων με την απόφαση 2113/2013 του ΣτΕ και δεδομένου ότι το δικαίωμα μεταφοράς των φορολογικά αναγνωριζόμενων ζημιών παρελθουσών χρήσεων της απορροφώσας παρέχεται και επί απορρόφησης με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, χωρίς τη χρήση ευεργετικών διατάξεων, αφού η απορροφώσα διατηρεί σε κάθε περίπτωση τη νομική της προσωπικότητα, δηλαδή η επιχείρηση συνεχίζει να ασκείται από το ίδιο πρόσωπο, πρέπει να γίνει δεκτό ότι επί απορρόφησης με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 2166/1993 η απορροφώσα δε χάνει το δικαίωμά της να μεταφέρει τις φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημιές της παρελθουσών χρήσεων και συνεπώς να γίνει, κατά το μέρος αυτό, δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας και να αναγνωριστεί το δικαίωμά της να μεταφέρει προς συμψηφισμό με μελλοντικά της κέρδη ζημία παρελθουσών χρήσεων ύψους 420.346,72 €, όπως προσδιορίζεται κατά τον ακόλουθο πίνακα, μειωμένα όμως κατά τις λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν κατά την περαίωση των χρήσεωνκαι ύψους 101.286,00,:

Προσδιορισμός της ζημίας που αναγνωρίζεται για μεταφορά με βάση την παρούσα απόφαση

Ζημιές οικ. έτους(χρήση)	713.152,88
Μείον λογιστικές διαφορές περαίωσης χρήσεωνκαι	101.286,00
Μείον κέρδη οικ. έτους (χρήση)	128.217,48
Μείον κέρδη οικ. έτους (χρήση)	164.588,68
Μεταφερόμενες ζημιές παρελθουσών χρήσεων βάσει της παρούσας απόφασης στο οικ. έτος(χρήση)	319.060,72

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:...» Με τη διάταξη αυτή εισάγεται ως γενική προϋπόθεση για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η απαίτηση να είναι η δαπάνη παραγωγική, δηλαδή να έχει πραγματοποιηθεί από επιχειρηματικούς λόγους (προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της) και όχι από λόγους ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης (προσωπικούς). Κάθε δαπάνη που η επιχείρηση θεωρεί απαραίτητη για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών της ή τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία (απόκτηση)

εισοδήματος (ανεξαρτήτως του αν κατά τη χρήση που αυτή πραγματοποιήθηκε όντως συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση εισοδήματος), ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012), θεωρείται παραγωγική. Δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο μιας δαπάνης (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.). Το βάρος της απόδειξης της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 ν. 2238/1994, ο φορολογούμενος.

Επειδή, ούτε στο άρθρο 31 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ούτε στις σχετικές υπουργικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότησή του για τον προσδιορισμό των εκπιπτόμενων και μη εκπιπτόμενων δαπανών υπάρχει κάποια αναφορά περί αναγνώρισης ή μη προς έκπτωση της ζημίας που προκύπτει λόγω αρνητικού μεικτού κέρδους της επιχείρησης από την πώληση ορισμένων προϊόντων ή αγαθών. Συνεπώς, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει ότι αυτή είναι παραγωγική, δηλαδή ότι είναι δυνατό ακόμα και η πώληση συγκεκριμένων-μεμονωμένων προϊόντων του κάτω του κόστους, να γίνεται, ενόψει του σκοπού, για τον οποίο διατίθενται σε τέτοια τιμή, και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, για επιχειρηματικούς λόγους. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προσφεύγουσα αποδεικνύει επαρκώς την παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης με την έννοια της πραγματοποίησής της από επιχειρηματικούς λόγους και συγκεκριμένα για τη διατήρηση καλών σχέσεων με τους υφιστάμενους πελάτες της και συνακόλουθα την εξακολούθηση της δημιουργίας εισοδήματος και τελικά τη διατήρηση της κερδοφορίας της, όπως προκύπτει από τους ισχυρισμούς της ότι η ίδια *«επιδιώκει να πωλεί τα προϊόντα της, πραγματοποιώντας θετικά ποσοστά μικτού κέρδους, ωστόσο αυτό δεν είναι πάντα εφικτό διότι οι παράγοντες που διαμορφώνουν το μικτό κέρδος των προϊόντων της, δηλαδή τόσο οι τιμές πώλησης όσο και το κόστος παραγωγής τους, μεταβάλλονται συνεχώς. [...] όσον αφορά τις τιμές πώλησης, αυτές κατά βάση καθορίζονται από την αγορά. Έτσι, σε ορισμένες περιπτώσεις η εταιρεία μας αναγκάζεται να πωλήσει ορισμένα είδη προϊόντων σε χαμηλές τιμές λαμβάνοντας όμως υπ' όψιν την συνολική κερδοφορία που προέρχεται από τον πελάτη, το μέγεθος του, και την συνεισφορά του στην συνολική παραγωγή της επιχείρησης. [...] σε άλλες περιπτώσεις ενδέχεται είτε για λόγους προώθησης ενός προϊόντος είτε για λόγους που οι συνθήκες ανταγωνισμού της αγοράς το επιβάλλουν [...] να πωληθούν προϊόντα σε χαμηλή τιμή, από την οποία να προκύπτει τελικά αρνητικό μικτό κέρδος. [...] από την πλευρά του κόστους, η τιμή της βασικής πρώτης ύλης που είναι το πολυπροπυλένιο και είναι παράγωγο του πετρελαίου, καθορίζεται από τις διεθνείς χρηματαγορές. Επομένως, μία αύξηση της τιμής της πρώτης ύλης στις διεθνείς χρηματαγορές, δεν μπορούμε πάντοτε να την συμπεριλάβουμε και να την μετακυλήσουμε άμεσα στην τιμή πώλησης, με αποτέλεσμα ορισμένα προϊόντα που έχουν, ούτως ή άλλως, μικρά περιθώρια κέρδους να καταγράφονται τελικά με αρνητικό πρόσημο [...] το ότι έχουν προστεθεί από τον έλεγχο στις λογιστικές διαφορές τα είδη που παρουσίασαν αρνητικό μικτό κέρδος, κατά την άποψή μας δεν δικαιολογείται σε βιομηχανικές επιχειρήσεις και ειδικά με τις ιδιαιτερότητες της*

Εταιρείας μας, όπως περιγράψαμε παραπάνω. Για τους λόγους αυτούς οι περιπτώσεις αρνητικών μικτών κερδών σε συγκεκριμένους κωδικούς προϊόντων είναι αποτέλεσμα της συνήθους λειτουργίας μιας βιομηχανικής επιχείρησης και δεν μπορούν να αποφευχθούν...». Αποδεικνύοντας δε η προσφεύγουσα κατά τα ανωτέρω την παραγωγικότητα της δαπάνης, μεταφέρει το βάρος απόδειξης στο φορολογικό έλεγχο, ο οποίος όμως δεν ανταποκρίνεται στο βάρος αυτό, μη αποδεικνύοντας πλήρως τη μη παραγωγικότητά της, όπως εσφαλμένα θεωρεί, και συγκεκριμένα δεν αιτιολογεί επαρκώς για ποιο λόγο η δαπάνη δε συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της προσφεύγουσας και στην αύξηση του εισοδήματός της (πρβλ. ΣτΕ 2033/2012), γεγονός που θα τον υποχρέωνε να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η δαπάνη έχει πραγματοποιηθεί για μη επιχειρηματικούς, με άλλα λόγια για προσωπικούς λόγους (κάτι το οποίο είναι δύσκολο να υποστηριχθεί υπό τις ειδικές συνθήκες της υπό κρίση περίπτωσης και ενόψει του αντικειμένου των εργασιών της προσφεύγουσας), αλλά απεναντίας, προκειμένου να υποστηρίξει την απόρριψη της δαπάνης, εγείρει, χωρίς να το αντιλαμβάνεται, αμφιβολίες περί της σκοπιμότητάς της, κάτι το οποίο δεν έχει δικαίωμα να το κάνει (πρβλ. ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 3119/1991, 1354/1990, 3802/1988, 3735/1988). Ειδικότερα, με το να υπεισέρχεται σε προβληματισμούς σχετικά με το αιτιολογημένο ή μη μιας πώλησης σε τιμή κάτω του κόστους, την τιμολογιακή πολιτική της προσφεύγουσας, το σκοπό της επιχείρησης και το πώς αυτή θα τον πετύχει προβαίνει σε κρίσεις που εκφεύγουν των πλαισίων της ελεγκτικής του εξουσίας και ως εκ τούτου είναι μη επιτρεπτές από το νόμο. Εξάλλου, εσφαλμένα υπονοείται ότι μέρος των σχετικών ποσών αποτελούν δωρεές (δωρεάν διάθεση), αφού δεν είναι νοητό ένα νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα να προβαίνει σε δωρεά προς άλλο νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Δεδομένου δε ότι ο έλεγχος επισημαίνει πως δεν εγείρεται θέμα ανακρίβειας ως προς την αξία των σχετικών εκδοθέντων τιμολογίων ούτε εικονικότητάς τους, αλλά διαπιστώνει ότι οι σχετικές πωλήσεις των αγαθών είναι πραγματικές, και κατ' ορθή κατανομή του βάρους απόδειξης θα πρέπει να αφαιρεθούν οι σχετικές λογιστικές διαφορές (ύψους 106.837,44 € για τη χρήση, 280.487,92 € για τη χρήσηκαι 284.336,01 € για τη χρήση) από τα αντίστοιχα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας κατά ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' και σ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων: α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης..., [...] σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.» Με την υπ' αριθμ. πρωτ.

1022452/10255/B0012/ΠΟΛ.1036/2.3..... εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών διευκρινίστηκαν συναφώς τα εξής: «Με την περίπτωση σ' αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα έξοδα ταξιδίων με τα οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις για τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή **στην αλλοδαπή**, διευθυντικών και άλλων στελεχών τους, καθώς και αντιπροσώπων ή ειδικών επιστημόνων που τις εκπροσωπούν και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με τον περιορισμό ότι τα έξοδα διατροφής δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής. Για την αναγνώριση των εξόδων αυτών θα **πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού των παραπάνω προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης**. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζονται τα αεροπορικά, σιδηροδρομικά, κλπ. εισιτήρια μετάβασης των πιο πάνω προσώπων στην αλλοδαπή. Αντίθετα, δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες μετάβασης των λοιπών προσώπων (π.χ. συζύγου, τέκνων) που συνοδεύουν τους διευθυντές, στελέχη, κλπ. στο εξωτερικό, καθόσον με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου τίθεται ο περιορισμός ότι για την αναγνώριση της υπόψη δαπάνης, θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης, με την οποία βέβαια δεν έχει καμία σχέση η σύζυγος ή άλλος συνοδός. Ως προς τα έξοδα διατροφής, αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο (ύπνου), χωρίς όμως να τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το χώρο σίτισης του στελέχους. Δηλαδή, αναγνωρίζεται η δαπάνη διατροφής και αν ακόμη πραγματοποιείται σε εστιατόριο εκτός του ξενοδοχείου αλλά και στην περίπτωση αυτή, θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ποσό μέχρι του αντίστοιχου ποσού της διαμονής. **Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανομένων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε έκθεση, κλπ.). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι ως αποδεικτικό στοιχείο μετάβασης στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα διατροφής, δηλαδή αρκεί η προσκόμιση στοιχείου στο όνομα του προσώπου. Αντίθετα, στο στοιχείο του ξενοδοχείου, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία και του προσώπου αλλά και της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας έγινε το ταξίδι.»**

Επειδή, όπως επισημάνθηκε παραπάνω, το βάρος της απόδειξης της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 ν. 2238/1994, ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει επαρκώς την παραγωγικότητα των αμφισβητούμενων από τον έλεγχο δαπανών του λογαριασμού 64.01 (έξοδα ταξιδίων), αφού δεν προσκομίζει στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι οι σχετικές δαπάνες μετακίνησης, διαμονής, διατροφής κ.λπ. των προσώπων που τις πραγματοποίησαν συνδέονται με το αντικείμενο εργασιών της (τη δραστηριότητά της), με άλλα λόγια ότι έγιναν από επιχειρηματικούς

λόγους και όχι από προσωπικούς λόγους των εν λόγω προσώπων (πρβλ. και ΣτΕ 3186/1990, 614/1990, 2442/1988, 1861/1982). Μόνη η προσκομιζόμενη κατάσταση (Σχτικό 4), στην οποία για κάθε αμφισβητούμενη από τον έλεγχο δαπάνη η προσφεύγουσα παρέχει εξηγήσεις αναφορικά με το σκοπό του κάθε ταξιδιού και τους λόγους που κατά την κρίση της αιτιολογούν την παραγωγικότητά της, δεν αποτελεί επαρκές στοιχείο προς απόδειξη των ισχυρισμών της. Για τους λόγους αυτούς και κατ' ορθή κατανομή του βάρους απόδειξης θα πρέπει να απορριφθούν οι σχετικοί αντίθετοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως αβάσιμοι και να επικυρωθεί η προσθήκη των σχετικών λογιστικών διαφορών (ύψους 46.678,90 € για τη χρήση, 41.377,81 € για τη χρήσηκαι 17.543,62 € για τη χρήση) στα καθαρά της κέρδη.

Επειδή, περαιτέρω, όπως επισημάνθηκε παραπάνω, το βάρος της απόδειξης της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 ν. 2238/1994, ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει επαρκώς ότι τα διαπιστούμενα από τον έλεγχο ελλείμματα απογραφών της οφείλονται σε επιχειρηματικούς λόγους, αναγόμενους στη λειτουργία της επιχείρησης και ειδικότερα στην παραγωγική της διαδικασία, αφού δεν προσκομίζει στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα σχετικά ελλείμματα οφείλονται σε φυσική απομείωση ή καταστροφή ή σε απομείωση της πρώτης ύλης κατά τη βιομηχανοποίηση («βιομηχανική φύρα») (πρβλ. και ΣτΕ 805-806/1998, πάγια νομολογία). Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ακόμα κι αν θεωρηθεί, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι τα διαπιστωθέντα ελλείμματα είναι φυσιολογικά, αποτελούντα μάλιστα πολύ μικρό ποσοστό της συνολικής αξίας των αποθεμάτων (και συγκεκριμένα, με βάση το σχετικό πίνακα που παραθέτει η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της, 0,20% για τη χρήση, 0,45% για τη χρήσηκαι 0,09% για τη χρήση), και δικαιολογούνται από την παραγωγική της διαδικασία («...οι προαναφερόμενες αξίες [που αντιστοιχούν στα διαπιστωθέντα από τον έλεγχο ελλείμματα και προστίθενται από αυτόν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας] σε σύγκριση με την αξία των αποθεμάτων που διακινήθηκαν μέσα στη χρήση (αρχικό απόθεμα και αγορές) [...] αποτελούν πάρα πολύ μικρά μεγέθη. [...] επί το πλείστον τα τελικά προϊόντα παράγονται σε δύο φάσεις και, ειδικότερα, αρχικά παράγεται το ανώνυμο (ατύπωτο) προϊόν το οποίο διακινείται στην αποθήκη ετοίμων και, σε δεύτερο χρόνο, εισάγεται ξανά στην παραγωγή για την προσθήκη της ετικέτας ή για την εκτύπωση. Αποτέλεσμα αυτού του τρόπου παραγωγής (σε δύο φάσεις) είναι να διακινούνται μεταξύ των αποθηκευτικών χώρων του εργοστασίου μας εκατοντάδες εκατομμύρια τεμάχια (πλαστικά ποτήρια, καπάκια, δοχεία κλπ) κατά τη διάρκεια του έτους. Για τους λόγους αυτούς, θεωρούμε ότι τα τυχόν ελλείμματα που εμφανίστηκαν κατά τη φυσική απογραφή είναι απόλυτα φυσιολογικά και αποτελούν μέρος του κόστους της λειτουργίας της επιχείρησής μας. [...] Για τους προαναφερόμενους λόγους, οι οποίοι σαφώς και επαρκώς αιτιολογούνται από τη δραστηριότητα και από τον τρόπο διενέργειας της παραγωγικής διαδικασίας της Εταιρείας μας...»), δεν μπορεί να γίνει εξ αυτού του λόγου δεκτό ότι ο έλεγχος εσφαλμένα πρόσθεσε τα αμφισβητούμενα ποσά ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, αφού μόνο ελλείμματα που

οφείλονται σε φυσική απομείωση ή καταστροφή ή σε απομείωση της πρώτης ύλης κατά τη βιομηχανοποίηση («βιομηχανική φύρα») μπορούν να γίνουν δεκτά ως μειωτικά των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης μέσω του κόστους πωληθέντων (σύμφωνα και με την παγιωθείσα νομολογία) και όχι και ελλείμματα που οφείλονται σε προβαλλόμενη, αλλά μη επαρκώς αποδεικνυόμενη απώλεια. Δεδομένου δε ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί το κύρος των τηρηθέντων βιβλίων της προσφεύγουσας, αλλά τα κρίνει επαρκή και ακριβή (παρ. 10 της Έκθεσης Ελέγχου) ούτε θέτει ζήτημα απόκρυψης πωλήσεων και κατ' ορθή κατανομή του βάρους απόδειξης θα πρέπει να απορριφθούν οι σχετικοί αντίθετοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως αβάσιμοι και να επικυρωθεί η προσθήκη των σχετικών λογιστικών διαφορών (ύψους 68.746,97 € για τη χρήση, 155.387,30 € για τη χρήσηκαι 27.958,67 € για τη χρήση) στα καθαρά της κέρδη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' υποπερ. γγ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση: *«Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων: α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται...: [...] γγ) ...Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς [...] τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, [...] Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου, υπερβαίνουν τα διακόσια ενενήντα (290) ευρώ ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε τράπεζα. [...] Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου.»*

Επειδή, περαιτέρω, όπως επισημάνθηκε παραπάνω, το βάρος της απόδειξης της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 ν. 2238/1994, ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από το συνολικό ποσό της λογιστικής διαφοράς που προκύπτει από το λογαριασμό 64.06 «Δωρεές - Επιχορηγήσεις» ύψους 109.391,46 € ποσό 106.500,00 € αφορά σε χρηματική δωρεά προς αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, η οποία είχε κοινωφελή σκοπό σύμφωνα με το προσκομιζόμενο καταστατικό της, όπως αυτό ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση και πριν την τροποποίησή του το(χορήγηση υποτροφιών και οικονομικών ενισχύσεων σε παιδιά της περιοχής που επιθυμούν να σπουδάσουν και αδυνατούν να αντιμετωπίσουν τα έξοδα διαβίωσης των σπουδών τους λόγω οικονομικής ανέχειας και απορίας των ιδίων και των οικογενειών τους, οικονομική ενίσχυση σε άπορους ασθενείς της περιοχής που αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα υγείας και αδυνατούν να αντιμετωπίσουν με δικές τους δαπάνες ή ασφαλιστικές καλύψεις τα έξοδα θεραπείας και νοσηλείας τους). Και ναι μεν, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' υποπερ. γγ' ν. 2238/1994, οι χρηματικές

δωρεές προς ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται (όπως η εν λόγω αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία) και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς εκπέμπουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τάσσει η διάταξη, πλην όμως, όπως γίνεται παγίως δεκτό τόσο από τη Διοίκηση (υπ' αριθμ. πρωτ. 1115216/2254/A0012/17.12....., 1039051/707/A0012/ΠΟΛ.1134/16.5.1995, 1047550π.ε./789/A0012/ΠΟΛ.1130/1993 έγγραφο και εγκύκλιοι, αντίστοιχα, του Υπουργείου Οικονομικών) όσο και από τη νομολογία (ΣτΕ 2111/1988, 1875/1982, 3099-3100/1981, 3391/1976), στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται σωρευτικά το μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο: α) να επιδιώκει αποκλειστικά κοινωφελείς σκοπούς και όχι παράλληλα με άλλους σκοπούς ο κοινωφελής σκοπός και β) να προβαίνει πράγματι (αποδεδειγμένα) σε ενέργειες που να κατατείνουν στην πραγμάτωση του κοινωφελούς σκοπού τους (να αναπτύσσουν δραστηριότητα που να αποβλέπει στην πραγματοποίηση του κοινωφελούς σκοπού), δεν αρκεί δηλαδή μόνο η κατά το καταστατικό του επιδίωξη κοινωφελών σκοπών. Κατ' εξαίρεση δεν απαιτείται να αποδεικνύεται ότι συντρέχει η υπό (β) προϋπόθεση στην περίπτωση που το μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο είναι νεοσύστατο, οπότε αρκεί η αποκλειστική επιδίωξη κοινωφελών σκοπών κατά το καταστατικό, πράγμα όμως το οποίο δε συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, αφού η αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία συστάθηκε το και οι χρηματικές δωρεές καταβλήθηκαν το Περαιτέρω, σύμφωνα με οριζόμενα στην υπ' αριθμ. πρωτ. 1003821/10037/B0012/ΠΟΛ.1005/14.1.....(ΦΕΚ Β' 80/25.1.....), όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση: «Οι δωρεές σε χρήμα επιχείρησης προς Αστική ΜΗ Κερδοσκοπικού χαρακτήρα εταιρεία εκπέμπουν από τα ακαθάριστα έσοδα με την προϋπόθεση ότι θα προσκομίζεται βεβαίωση της ΔΟΥ της αστικής εταιρείας με την οποία θα βεβαιώνεται ότι εκπληρούνται οι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σκοποί, οι οποίοι αναφέρονται στο καταστατικό, και παράλληλα θα τηρούνται οι όροι και προϋποθέσεις που ορίζονται από το νόμο (1016972/529/A0012/16.4.....).» Στην υπό κρίση περίπτωση, τέτοια βεβαίωση της ΔΟΥ της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας δεν προσκομίζεται από την προσφεύγουσα, αλλά ούτε και αποδεικνύει η τελευταία με άλλο τρόπο ότι η αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία προβαίνει πράγματι σε ενέργειες που κατατείνουν στην πραγμάτωση του κοινωφελούς σκοπού της (αναπτύσσει δραστηριότητα που αποβλέπει στην πραγματοποίηση του κοινωφελούς σκοπού της). Για το λόγο αυτό πρέπει, κατ' ορθή κατανομή του βάρους απόδειξης, να απορριφθούν οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως αβάσιμοι και να επικυρωθεί η προσθήκη της σχετικής λογιστικής διαφοράς, κατά το μέρος που αμφισβητείται (ύψους 106.500,00 € για τη χρήση), στα καθαρά της κέρδη.

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά να συνυπολογιστεί, δηλαδή να αφαιρεθεί από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης, το ποσό μερισμάτων που είχε εισπράξει από ημεδαπή θυγατρική της ανώνυμη εταιρεία, ύψους 128.250,00 €. Κατ' ορθή ερμηνεία του αιτήματός της, η προσφεύγουσα ζητά στην πραγματικότητα την ανάκληση φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, και συγκεκριμένα της διαχειριστικής χρήσης Σύμφωνα όμως με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την

κρίσιμη χρήσηκαι τις επόμενες χρήσεις: «*Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια. [...] Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία...*» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, οι οποίες ισχύουν από 26.7.2013 και εξής: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. [...] 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης...» Για την ανάκληση της ως άνω φορολογητέας ύλης (μερίσματα εισπραχθέντα από ημεδαπή θυγατρική ανώνυμη εταιρεία) η προσφεύγουσα δεν έκανε χρήση καμιάς από τις ανωτέρω διατάξεις. Συνεπώς, το αίτημά της θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμο.

Επειδή, όπως έγινε δεκτό με την υπ' αριθμ. 3523/20-10-2016 απόφαση της Δ.Ε.Δ. επί της υπ' αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας κατά των υπ' αριθμ. πρωτ.πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με το λογιστικό χειρισμό των αφορολόγητων αποθεματικών του ν.3299/..... που εφάρμοσε η προσφεύγουσα αυξήθηκαν τα φορολογητέα έσοδά της και συνεπώς τα ως άνω ποσά υπήχθησαν ήδη, κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις αντίστοιχα, σε φορολογία, συμψηφιζόμενα με τα έξοδά της και μειώνοντας τελικά τις φορολογικές ζημιές της. Συνεπώς, με την υπαγωγή τους στην αυτοτελή φορολόγηση κατά το άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση της Δ.Ε.Δ. προκύπτει διπλή φορολόγηση του ίδιου και του αυτού εκάστοτε ποσού, γεγονός που είναι αντίθετο με το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος). Για το λόγο αυτό και δεδομένης της ως άνω κρίσης της Δ.Ε.Δ. επί της υπ' αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας κατά των υπ' αριθμ. πρωτ.πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 106 παρ. 4 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία θα πρέπει να ληφθεί εν προκειμένω υπόψη λόγω της προφανούς συνάφειας των δύο κρίσεων και της προφανούς εξάρτησης της παρούσας κρίσης από την πρώτη στο σημείο αυτό, θα πρέπει να

επαναπροσδιοριστούν τα φορολογικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας για τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις με αφαίρεση από τα φορολογητέα κέρδη / προσθήκη στις φορολογικές ζημιές της καθεμιάς χρήσης του ποσού, με το οποίο χρεώθηκε στην εν λόγω χρήση ο λογαριασμός 41.10.00.00.02, όπως θα αποτυπωθεί αναλυτικά παρακάτω στους σχετικούς πίνακες, ήτοι ποσού 33.366,11 € για τη χρήση, ποσού 167.057,21 € για τη χρήσηκαι ποσού 907.135,34 € για τη χρήση

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **και την τροποποίηση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		0
2				Εισόδημα		319.219,60
3				Εισόδημα		874.774,74

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

Μετά από τα παραπάνω οι ζημιές της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Ζημιές με βάση την παρούσα απόφαση:

Ζημιές βάσει δήλωσης	1.440.492,55
Πλέον λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου	311.591,79
Μείον μη αναγνωρισθείσες από τον έλεγχο ζημιές παρελθουσών χρήσεων	720.022,52
Ζημιές βάσει φύλλου ελέγχου	408.878,24
Πλέον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με βάση την παρούσα απόφαση	106.837,44
Πλέον διανεμηθέντα ποσά αφορολόγητου αποθεματικού αυτοτελώς φορολογηθέντα βάσει της απόφασης 3523/20-10-2016 της ΔΕΔ	33.366,11
Πλέον μεταφερόμενες ζημιές παρελθουσών χρήσεων βάσει της παρούσας απόφασης στο οικ. έτος(χρήση)	319.060,72
Ζημιές βάσει της παρούσας απόφασης	868.142,51

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-1.440.492,55	-408.878,24	-868.142,51	572.350,04
Φόρος 25%	0,00	0,00	0,00	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3%	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00	0,00
Προκαταβολή Φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλη Χαρ/μου στο εισόδ. από εκμισ. ακιν.	704,40	704,40	704,40	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ Τελών Χαρ/μου	140,88	140,88	140,88	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου	14,09	14,09	14,09	0,00
Πρόσθετα ΤΧ λόγω εκπρ. & εισφορά ΟΓΑ	2,82	2,82	2,82	0,00
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	862,19	862,19	862,19	0,00

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

Μετά από τα παραπάνω οι ζημιές της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Ζημιές με βάση την παρούσα απόφαση:

Ζημιές βάσει δήλωσης	1.073.309,83
Πλέον λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου	608.374,00

Μείον μη αναγνωρισθείσες από τον έλεγχο ζημιές παρελθουσών χρήσεων	1.031.614,31
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	566.678,48
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με βάση την παρούσα απόφαση	280.487,92
Μείον διανεμηθέντα ποσά αφορολόγητου αποθεματικού αυτοτελώς φορολογηθέντα βάσει της απόφασης 3523/20-10-2016 της ΔΕΔ	167.057,21
Μείον μεταφερόμενες ζημιές παρελθουσών χρήσεων (.....,) βάσει της παρούσας απόφασης (868.142,51-408.878,24)	459.264,27
Ζημιές βάσει της παρούσας απόφασης	340.130,92

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	-1.073.309,83	566.678,48	-340.130,92	733.178,91
Φόρος 25%	0,00	141.669,62	0,00	0,00
Συμπληρωματικός φόρος 3%	0,00	3.430,20	0,00	0,00
Σύνολο	0,00	145.099,82	0,00	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	145.099,82	0,00	0,00
Προκαταβολή Φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλη Χαρ/μου στο εισόδ. από εκμισ. ακιν.	3.430,20	3.430,20	3.430,20	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ Τελών Χαρ/μου	686,04	686,04	686,04	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετα ΤΧ λόγω εκπρ. & εισφορά ΟΓΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	174.119,78	0,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	4.116,24	323.335,84	4.116,24	0,00

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ

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

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Ζημιές βάσει δήλωσης	12.255,87
Πλέον λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου	526.407,93
Μείον μη αναγνωρισθείσες από τον έλεγχο ζημιές παρελθουσών χρήσεων	1.073.309,83
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	1.587.461,89
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με βάση την παρούσα απόφαση	284.336,01
Μείον διανεμηθέντα ποσά αφορολόγητου αποθεματικού αυτοτελώς φορολογηθέντα βάσει της απόφασης 3523/20-10-2016 της ΔΕΔ	907.135,34
Μείον μεταφερόμενες ζημιές παρελθουσών χρήσεων βάσει της παρούσας απόφασης	340.130,92
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	55.859,62

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	-12.255,87	1.587.461,89	55.859,62	68.115,49
Φόρος 25%	0,00	396.865,47	13.964,91	13.964,91
Συμπληρωματικός φόρος 3%	0,00	759,41	759,41	759,41
Σύνολο	0,00	397.624,88	14.724,32	14.724,32
Φόρος που προκαταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	397.624,88	14.724,32	14.724,32
Προκαταβολή Φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλη Χαρ/μου στο εισόδ. από εκμισ. ακιν.	759,40	759,40	759,40	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ Τελών Χαρ/μου	151,88	151,88	151,88	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετα ΤΧ λόγω εκπρ. & εισφορά ΟΓΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	477.149,86	17.669,18	17.669,18
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	911,28	875.686,02	32.393,50	31.482,22

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).