



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

07/10/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3361

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4.Την από 11-05-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της,με ΑΦΜ,κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΠΟΥ ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΙΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ						ΚΕΜΕΕΠ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΠΟΥ ΠΑΡΕΛΑΒΕ ΤΗΝ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ						ΚΕΜΕΕΠ	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ							-05-2016
ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ :							
A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος Φόρου η προστίμου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ (100%)
1			12-4-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2007	77.134,84 €	77.134,84 €

2			12-4-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2008	82.429,80 €	82.429,80 €
3			12-4-2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2009	0,00 €	0,00 €
4			12-4-2016	ΚΒΣ-ΚΦΑΣ	2009	900,00 €	900,00 €

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Σύμφωνα με την υπ' αριθμό-08-2015 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε στη προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών αντικειμένων βάσει των άρθρων 66 Ν. 2238/94, 48 Ν.2859/00, 23 έως 25 και 66 Ν. 4174/13 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/05 & ΠΟΛ. 1081/05 και εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις:

α.η υπ' αριθμ.-/.....-03-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων κερδών ύψους 140.245,18 Ευρώ, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 35.061,29 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 42.073,55 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 77.134,84 Ευρώ,

β.η υπ' αριθμ.-/.....-03-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2008 – 31.12.2008) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογητέων κερδών ύψους 149.872,36 Ευρώ, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 37.468,09 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 44.961,71 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 82.429,80 Ευρώ,

γ.η υπ' αριθμ.-/.....-03-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009 – 31.12.2009) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φορολογικής ζημίας ύψους – 101.119,63 Ευρώ,

δ.η υπ' αριθμ.-/.....-03-2016 Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2009 – 31.12.2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 900,00 Ευρώ, λόγω υποβολής ανακριβούς συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση ή ακύρωση και την εξαφάνιση ή την τροποποίηση και μεταρρύθμιση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παραγραφή των χρήσεων 2007 και 2008.

.....

Σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, εν προκειμένω, συνάγονται τα ακόλουθα:

α. Κατά των χρόνων εκδόσεως των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων (2016), οι επίμαχες χρήσεις 2007 και 2008 έχουν υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των διατάξεων των άρθρων 84§1 του Ν. 2238/1994 και 36§1 εδ. α' του Ν. 4174/2013.

β. Δεν τυγχάνει εφαρμογής για αυτές η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 37§5 του Ν. 4141/2013 διετής παράταση του χρόνου παραγραφής, διότι, όπως προκύπτει και από την ίδια την Έκθεση Ελέγχου, δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου έως 31-12-2013, καθώς η υπό κρίση υπόθεση ελέγχθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2/1118/20-08-2015 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ήτοι εντολής ελέγχου εκδοθείσης μετά τις 31-12-2013.

γ. Δεν τυγχάνει εφαρμογής για τις χρήσεις αυτές ούτε η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 παράταση του χρόνου παραγραφής, διότι, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομολογία (ΔΕφΧαν 24/2013, ΔΕφΑθ 624/2014), αυτή θα είχε ως αποτέλεσμα την παράταση της προθεσμίας παραγραφής μόνο της χρήσεως 2009, της οποίας ο χρόνος παραγραφής εξέπνεε πρωτογενώς στις 31-12-2015, και όχι και των προγενεστέρων αυτής χρήσεων.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη έκδοση συμπληρωματικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου – Παραβίαση της κατά χρόνο αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής

.....

Δεδομένων των ανωτέρω, εφ' όσον η Φορολογική Διοίκηση δεν προβεί στην έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός της προαναφερθείσης αποκλειστικής προθεσμίας του ενός (1) μηνός, θεωρείται ότι έχει αποδεχθεί σιωπηρώς τις απόψεις του φορολογουμένου και δεν επιτρέπεται, πλέον, να εκδώσει τέτοιες πράξεις.

Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, αφ' ης στιγμής οι έγγραφες απόψεις μας επί του (αρχικού) Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου υποβλήθηκαν στις 28-12-2016 και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις εκδόθηκαν στις 30-03-2016, παρήλθε, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, η χρονική αρμοδιότητα της Φορολογικής Αρχής να εκδώσει τέτοιες

πράξεις, με συνέπεια οι προβληθέντες διά του ανωτέρω Υπομνήματός μας ισχυρισμοί να θεωρείται ότι έγιναν σιωπηρώς αποδεκτοί.

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικής διαφοράς λόγω μη αναγνωρίσεως των διενεργηθεισών αποσβέσεων επί ακινήτου ανήκοντος στην επιχείρηση.

<< Όπως προκύπτει από την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (σελ. 41, 52 και 64), ο έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές στον λογαριασμό 66.01.00 «Αποσβέσεις Κτιρίων» ύψους, αντιστοίχως, 4.411,73 Ευρώ στη χρήση 2007, 4.772,38 Ευρώ στη χρήση 2008 και 4.772,38 Ευρώ στη χρήση 2009. Οι εν λόγω αποσβέσεις αφορούν στις ετήσιες αποσβέσεις, που πραγματοποίησε η επιχείρησή μας επί του διαμερίσματος στην οδό Υπέλαβε, δε, ο έλεγχος αναφορικά με το εν λόγω ακίνητο ότι, καίτοι ανήκει στην επιχείρησή μας, δήθεν δεν χρησιμοποιείται κατά τρόπο διαρκή για τους παραγωγικούς σκοπούς της.

.....

Στην υπό κρίση περίπτωση, η επιχείρησή μας είχε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις στην κυριότητά της ένα διαμέρισμα εμβαδού 95 τ.μ., ευρισκόμενο στον 2^ο όροφο επί της οδού, το οποίο και στις τρεις (3) ελεγχόμενες χρήσεις και καθ' όλη τη διάρκεια αυτών το εκμίσθωνε έναντι ετησίου μισθώματος ύψους 2.880,00 Ευρώ. Το εν λόγω μίσθωμα αποτελούσε έσοδο της Εταιρείας μας, καταχωρημένο στα τηρούμενα βιβλία αυτής και, συγκεκριμένα, στον λογαριασμό 75.05.00.

4^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικής διαφοράς αναφορικά με τις πωλήσεις με αρνητικό μικτό κέρδος.

Στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, κατά την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.*

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: **«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»**.

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Όπως προκύπτει από την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (σελ. 41, 54 και 65), ο έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές ύψους, αντιστοίχως, 119.605,39 Ευρώ στη χρήση 2007, 95.212,76 Ευρώ στη χρήση 2008 και 62.379,61 Ευρώ στη χρήση 2009. Ειδικότερα, ο έλεγχος χαρακτήρισε ως λογιστική διαφορά τη διαφορά μεταξύ του κόστους πωληθέντων των προϊόντων και του τιμήματος, που εισπράχθηκε από την επιχείρησή μας για τα είδη, τα οποία πωλήθηκαν σε τιμές κάτω του κόστους.

Η Εταιρεία μας, εκτός από τον κλάδο εμπορίας έχει επενδύσει και στον κλάδο παραγωγής της πτηνοτροφίας από το έτος 1996. Οι εγκαταστάσεις των πτηνοθαλάμων είναι αυτοματοποιημένοι και λειτουργούν σε κλειστό περιβάλλον. Για την εύρυθμη λειτουργία των πτηνοθαλάμων απαιτείται η εποπτεία τους από προσωπικό, ώστε: α) να απομακρύνονται τα θανόντα πουλερικά, β) να ελέγχεται η σωστή λειτουργία των εγκαταστάσεων και γ) να ανανεώνεται η τροφή. Επιπρόσθετα, απαιτείται εποχικό εργατικό προσωπικό ανάλογα με τις ανάγκες της εκτροφής και της διακίνησης των ζωντανών πουλερικών στα σφαγεία των συνεργαζομένων εταιρειών. Έτσι, το κόστος παραγωγής

είναι ανελαστικό και διαμορφώνεται κυρίως από το κόστος του προσωπικού και την αξία των ετησίων αποσβέσεων των πτηνοθαλάμων.

Περαιτέρω, στην περιοχή μας δραστηριοποιούνται με καθετοποιημένη παραγωγή (εκκολαπτήρια - ζωοτροφαδικά - πτηνοθαλάμους πατρογονικών – σφαγεία - διακίνηση πώλησης νωπών) οι εταιρείες με τις επωνυμίες: α) «.....» β) «.....» και γ) «.....».

Όλοι οι μικροπαραγωγοί, μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση μας, υποχρεωτικά συνεργάζονται με τις παραπάνω τρεις επιχειρήσεις, οι οποίες καθορίζουν και τους όρους συνεργασίας. Ειδικότερα, κάθε παραγωγός, που διαθέτει κοτέτσια, θα αγοράσει από τη συνεργαζόμενη εταιρεία τους νεοσσούς και τις τροφές, για να εκθρέψει (μεγαλώσει) τα πουλερικά, τα οποία θα πωλήσει στην ίδια εταιρεία. Η δε εταιρεία παρέχει συμβουλές με κτηνιάτρους για τη διατροφή, τις ασθένειες, τη φαρμακευτική αγωγή κ.λπ., που είναι αναγκαία για την εύρυθμη λειτουργία της μετατρεψιμότητας της διατροφής σε μάζα προϊόντος.

Η Εταιρεία μας το έτος 2007 συνεργάστηκε με την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» (αγορά νεοσσών και πώληση προϊόντος) και προσπάθησε να δημιουργήσει δικά της σιτηρέσια για απόδοση σε τελικό προϊόν. Η συνεργασία αυτή συνεχίστηκε και το έτος 2008, αγοράζοντας όμως και τα σιτηρέσια διατροφής, για απόδοση σε τελικό προϊόν, και, επειδή δεν υπήρξε ικανοποίηση από την απόδοση του τελικού παραγομένου προϊόντος, από τον Νοέμβριο του έτους 2009 ξεκίνησε πλέον συνεργασία με την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», αγορά νεοσσών και πώληση προϊόντος και αγορά σιτηρεσίων διατροφής, για απόδοση σε τελικό προϊόν .

Η αλλαγή αυτή των συνεργαζομένων επιχειρήσεων ευθέως αποδεικνύει την ανησυχία της Εταιρείας μας για τα ζημιογόνα αποτελέσματα, τα οποία ουδόλως κατέλειπε ως ζήτημα στην τύχη του, παρά προσπάθησε έμπρακτα να το επιλύσει. Δυστυχώς, όμως, δεν υπήρξε κερδοφορία, διότι ο κύριος παράγοντας, που διαμορφώνει την τιμή πωλήσεως των ζωντανών πουλερικών, είναι η απορροφητικότητα από την κατανάλωση, η οποία συνεχώς μειώνεται για την ελληνική παραγωγή, διότι εισέρχεται νωπό κοτόπουλο Ιταλικό β' διαλογής και, ως εκ τούτου, φθηνότερο (διαφορετικά κόστη χρηματοοικονομικά-κοστολογικά-διατροφές κ.λπ. στοιχεία κόστους).

Για τον λόγο αυτό, η Εταιρεία μας διέκοψε το έτος 2014 τη δραστηριότητα του κλάδου εκτροφής κοτόπουλων κρεατοπαραγωγής, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./11-03-2014 Δήλωση Μεταβολής προς την αρμοδία Δ.Ο.Υ, την οποία υποβάλαμε στον έλεγχο και υποβάλλουμε και συνημμένως στην παρούσα (ΣΧΕΤ. 4).

Κατόπιν τούτου, η Εταιρεία μας εκμίσθωσε τις εγκαταστάσεις (κοτέσια) στις κατωτέρω επιχειρήσεις :

α) τις εγκαταστάσεις στον Δήμο, στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., δυνάμει του από 05-03-2014 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μισθώσεως, το οποίο υποβάλαμε στον έλεγχο και υποβάλλουμε και συνημμένως στην παρούσα (ΣΧΕΤ. 5), και

β) τις εγκαταστάσεις στον Δήμο, στον παραγωγό, με Α.Φ.Μ., δυνάμει του από 10-03-2014 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μισθώσεως, το οποίο υποβάλαμε στον έλεγχο και υποβάλλουμε και συνημμένως στην παρούσα (ΣΧΕΤ. 6).

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η Εταιρεία μας αγοράζε τους νεοσσούς και τα σιτηρέσια από τις συνεργαζόμενες επιχειρήσεις που προαναφέρθηκαν σε τιμές, που αγόραζαν από τις ίδιες επιχειρήσεις και οι άλλες πτηνοτροφικές μονάδες της περιοχής.

Επίσης, πωλούσε στις συνεργαζόμενες επιχειρήσεις που προαναφέρθηκαν σε τιμές, που πωλούσαν στις ίδιες επιχειρήσεις και οι άλλες πτηνοτροφικές μονάδες της περιοχής.

Προς απόδειξη των ανωτέρω, υποβάλλουμε συνημμένως στην παρούσα τρεις (3) Πίνακες (ΣΧΕΤ. 7, 8, 9) με συγκριτικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων των ελεγχόμενων χρήσεων 2007, 2008 και 2009, υποβάλαμε, δε, στον έλεγχο και αντίγραφα των παραστατικών, από τα οποία προκύπτουν τα δεδομένα των εν λόγω Πινάκων.

Άλλωστε, όπως προαναπτύχθηκε, το κόστος παραγωγής είναι ανελαστικό και, σε συνδυασμό με την προκαθορισμένη από τις συνθήκες της αγοράς τιμές πωλήσεως, το αρνητικό μικτό κέρδος (ως συνημμένος σχετικός Πίνακας, ΣΧΕΤ. 10), δεν μπορέσαμε να το αντιμετωπίσουμε, με αποτέλεσμα, για τον λόγο αυτό, όπως προαναφέρθηκε, το έτος 2014 να προβούμε στη διακοπή της δραστηριότητας του κλάδου αυτού.

Δεδομένων και των προαναλυθέντων, η Φορολογική Αρχή όλως παρανόμως και εσφαλμένως καταλόγισε την επίμαχη λογιστική διαφορά, καίτοι:

α. Ο ίδιος παραδέχεται και ομολογεί (βλ. σελ. 42 της Εκθέσεως Ελέγχου, υπό γ) ότι «το συνολικό αρνητικό μικτό κέρδος δεν δύναται να αποδειχθεί ότι προέρχεται από απόκρυψη πωλήσεων, ούτε από υποτιμολογήσεις (αρθ. 39 ν. 2238/94)».

β. Δεν διαπίστωσε διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα, που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής μας.

Υ. Το κόστος πωληθέντων προϊόντων αφορά σε έξοδα, που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), και ο έλεγχος δεν διαπίστωσε διαφορές επί των εξόδων αυτών.

Δ. Οι ζημιές του κλάδου εκτροφής κοτόπουλων κρεατοπαραγωγής είναι πραγματικές και, για τον λόγο αυτό, όπως προαναφέρθηκε, το έτος 2014 προέβημεν στη διακοπή της δραστηριότητας του κλάδου αυτού. Σημειώνουμε, δε, ότι και στις προηγούμενες χρήσεις 2004 έως και 2006, η επιχείρησή μας πραγματοποίησε μικτές ζημιές στον κλάδο αυτό και το ΕΘ.Ε.Κ., που διενήργησε τακτικό φορολογικό έλεγχο στις εν λόγω χρήσεις, πλήρως και ανεπιφυλάκτως έκανε δεκτές τις ζημιές αυτές.

Ξ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§3 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 105§11 του ιδίου ως άνω Νόμου, προβλέπεται ότι, για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους κατηγοριών εισοδημάτων και η ζημία μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρη στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτής στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.

ΣΤ. Από καμιά διάταξη του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ή άλλου φορολογικού νόμου δεν προκύπτει ότι δεν αναγνωρίζεται η ως άνω προκύπτουσα ζημία. Η δε επίκληση από τον έλεγχο της δήθεν νομολογίας (ΣΤΕ 515/1958) και της δήθεν αποφάσεως της Διοικήσεως (Υπ. Οικ. Ε 2441/1961) γίνεται κατά τρόπο καθ' όλα αόριστο, χωρίς ουδόλως να αποτυπώνεται το περιεχόμενό τους, ώστε να καθίσταται διασταυρώσιμο και ελέγξιμο. Υπό κάθε έποψη, αμφότερα τα ως άνω φερόμενα ως «στοιχεία» είναι πολύ προγενέστερα των διατάξεων του Ν. 2238/1994, βάσει των οποίων και μόνο ελέγχονται και κρίνονται οι επίμαχες χρήσεις 2007 - 2009, με αποτέλεσμα τα «στοιχεία» αυτά επ' ουδενί να μην δύνανται να έχουν ερμηνευτική εφαρμογή επί των διατάξεων του νόμου αυτού. Σε κάθε περίπτωση, προσκομίζουμε αντίγραφο της ανωτέρω υπ' αριθμ. 515/1958 αποφάσεως του ΣΤΕ (ΣΧΕΤ. 11), εκ της οποίας προκύπτει ευχερώς ότι αυτή αναφέρεται σε καθ' όλα άσχετο με την υπό κρίση περίπτωση ζήτημα, με αποτέλεσμα όλως εσφαλμένως, παρελκυστικώς και παραπειστικώς να τυγχάνει επικλήσεως από τη Φορολογική Αρχή.

Ζ. Ο έλεγχος προβαίνει σε θεωρητική ανάλυση και αναφέρει όλως γενικώς και αορίστως (βλ. σελ. 42 της Εκθέσεως Ελέγχου) τα ακόλουθα:

«... κάθε δωρεάν διάθεση ειδών ή προσφορά υπηρεσιών (χωρίς αντάλλαγμα) εξομοιώνεται με πώληση και υπόκειται σε φορολογία....», ενώ στη συγκεκριμένη περίπτωση ούτε υφίσταται ούτε διαπιστώνεται ούτε καταλογίζεται από τον έλεγχο δωρεάν διάθεση προϊόντων. Επίσης, η επίκληση του ελέγχου ότι: «Σύμφωνα με τους κανόνες του εμπορίου τα προϊόντα πωλούνται σε τιμή που καλύπτει τουλάχιστον το κόστος παραγωγής, εκτός αν εξαιρετικοί

λόγοι, οι οποίοι πρέπει να αποδεικνύονται από την επιχείρηση....» παρίσταται εξ ίσου αόριστη και, σε κάθε περίπτωση, ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), βάσει των οποίων αναγνωρίζεται και η τυχόν ζημία, που προκύπτει σε κάθε χρήση.

η. Ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των ελεγχόμενων χρήσεων έγινε από την Εταιρεία μας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Συγκεκριμένα, από τα ακαθάριστα έσοδα του κάθε κλάδου εξέπεσαν οι δαπάνες αποκτήσεως αυτών, όπως προβλέπονται από το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994, Έτσι, όπως προκύπτει και από την αποτύπωση των οικονομικών αποτελεσμάτων μας στην Έκθεση Ελέγχου, η Εταιρείας μας στις χρήσεις 2007 και 2008 πραγματοποίησε κέρδη (λογιστικά και φορολογικά), ενώ στη χρήση 2009, μετά τον συμψηφισμό των θετικών αποτελεσμάτων του κλάδου εμπορίας και των αρνητικών του κλάδου παραγωγής, προέκυψε ζημία, η οποία και αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 105, σε συνδυασμό με την παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994. Αντιθέτως, ο έλεγχος, χωρίς να αμφισβητεί τα ακαθάριστα έσοδα και τις δαπάνες του κλάδου παραγωγής, προέβη στον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των ελεγχόμενων χρήσεων καθ' υπέρβαση των προβλεπομένων από τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν. 2238/1994.

Στα προκύπτοντα, δηλαδή, από τα βιβλία καθαρά έσοδα των ελεγχόμενων χρήσεων, ο έλεγχος προσέθεσε τις ζημίες, που προέκυψαν από τον κλάδο παραγωγής, χωρίς αυτό να στηρίζεται σε διάταξη νόμου, παραβιάζοντας τον κανόνα της νομιμότητας του φόρου, που προβλέπεται από το άρθρο 78§1 του Συντάγματος.

θ. Η Εταιρεία μας προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου πλήρη και επαρκή αποδεικτικά συγκριτικά στοιχεία, από τα οποία εναργώς αποδείχθηκε ότι οι τιμές, στις οποίες αγόραζε τους νεοσσούς και τα σιτηρέσια και πωλούσε στις συνεργαζόμενες επιχειρήσεις που προαναφέρθηκαν τα έτοιμα προϊόντα ήταν αυτές, στις οποίες αγόραζαν και πωλούσαν στις ίδιες επιχειρήσεις και οι άλλες πτηνοτροφικές μονάδες της περιοχής.

Κατά συνέπεια, εκ του συνόλου των ανωτέρω ευθέως συνάγεται ότι το πόρισμα του ελέγχου ως προς την υπό κρίση λογιστική διαφορά στερείται παντελώς νομίμου ερείσματος.

Τέλος, προς επίρρωση των ανωτέρω, υπογραμμίζεται ότι με την υπ' αριθμ./2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. έγινε δεκτό ότι δεν στοιχειοθετείται νομίμως ο καταλογισμός λογιστικής διαφοράς για πωλήσεις σε τιμή χαμηλότερη του κόστους αγοράς, διότι:

- α) δεν προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η ζημία, που προκύπτει από την κάτω του κόστους πώληση, ανά πωλούμενο στοιχείο, και
- β) η αιτιολογία της συγκεκριμένης λογιστικής διαφοράς δεν στηρίζεται σε νομική βάση με σαφή διάταξη νόμου, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων, που απαιτούνται για την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξεως, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ/σίας και του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.

Αμφότερα, δε, τα ανωτέρω συμβαίνουν στο ακέραιο και στην υπό κρίση περίπτωση, καθιστώντας τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθ' ο μέρος καταλογίζουν διαφορές φορολογητέων κερδών και ζημιών και, συνακόλουθα, φόρου εισοδήματος επί τη βάσει της προαναλυθείσης λογιστικής διαφοράς, παράνομες και εσφαλμένες.

5^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. λόγω υποβολής δήθεν ανακριβούς συγκεντρωτικής καταστάσεως πελατών – προμηθευτών.

Όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. (σελ. σελ. 12), η Εταιρεία μας φέρεται ότι υπέβαλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών για τη χρήση 2009, διότι δεν περιέλαβε σε αυτή στη χρήση 2009 το υπ' αριθμ./31-03-2009 τιμολόγιο εισπράξεως αποζημιώσεως, ποσού 122.765,86 Ευρώ, προς τον πελάτη με την επωνυμία «.....».

Εντούτοις, το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 12§3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) τιμολόγιο για την είσπραξη αποζημιώσεως εκδίδεται ανεξάρτητα από το αν ο καταβάλλων είναι επιτηδευματίας ή όχι (βλ. Ε.Κ. Σαϊτή. Κ.Β.Σ., 2007, Α' Τόμος, σελ. 698). Δεν αντανακλά, δε, κάποια πώληση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας, ώστε να θεμελιώνεται η ιδιότητα του πελάτη ή προμηθευτή, παρά αποτυπώνει απλώς την είσπραξη του οικείου ποσού.

Συνακόλουθα, δεν συνιστά φορολογικό στοιχείο, το οποίο απαιτείται κατά νόμον να περιλαμβάνεται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, με αποτέλεσμα η ως άνω προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα.

Επί της από-05-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με ΑΦΜ, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α. Ως προς τον 1^ο λόγο της προσφυγής

Επειδή,οι σχετικές διατάξεις που ισχύουν δια την παραγραφή των ελεγχομένων χρήσεων, είναι οι ακόλουθες :

Αρθρου 37 παρ. 5 Ν. 4141/2013:Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων,παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31-1-2013 και μετά.

Αρθρου 22 Ν. 4203/2013:Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

Αρθρου 22 Ν. 4337/2015:Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Στην προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από το σύστημα ELENXIS και τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ, έχουν εκδοθεί η αριθ...../0/23-12-2013 εντολή τακτικού ελέγχου από το ΔΕΚ Αθηνών και η αριθ...../2-8-2014 εντολή μερικού ελέγχου από το ΚΕΜΕΕΠ.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για παραγραφή των χρήσεων 2007 & 2008 δεν ευσταθεί.

β. Ως προς τον 2^ο λόγο της προσφυγής

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 28 και 62 ν.4174/2013 τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφισβότως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα του επίδικου καταλογισμού, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από την ίδια πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι επίσης απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

γ. Ως προς τον 3^ο λόγο της προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1περ.στ του άρθρου 31 του ν.2238/94, όπως ίσχυαν τις υπό κρίσιν διαχειριστικές περιόδους, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 του ν.2238/94, όπως ίσχυαν τις υπό κρίσιν διαχειριστικές περιόδους:

1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α).....

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές 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 παραγράφου 3 του άρθρου 48.»

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

.....

Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005/14.1.2005 (θέμα 5), με την οποία καθορίστηκαν οι εκπιπτόμενες δαπάνες αναφέρεται ότι, οι επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις μόνο σε πάγια στοιχεία που ανήκουν σε αυτές και τα οποία χρησιμοποιούν για τον προορισμό και τις ανάγκες τους (Εγκ.1078861/10647/B0012/5-8-1998), ΣΤΕ 3042/1981, 4209/1985.

Επειδή η προσφεύγουσα εκμισθώνει το εν λόγω ακίνητο και αποκτά εισόδημα από ακίνητα.

Επομένως μη νόμιμα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων 2007, 2008, 2009 και καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές τα ποσά, εκ του λογαριασμού 66.01.00 «Αποσβέσεις Κτιρίων» ύψους, αντιστοίχως, 4.411,73 ευρώ στη χρήση 2007, 4.772,38 ευρώ στη χρήση 2008 και 4.772,38 ευρώ στη χρήση 2009, που αφορούν αποσβέσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επί ιδιόκτητου διαμερίσματος στην οδό με το αιτιολογικό ότι το εν λόγω ακίνητο καίτοι ανήκει στην επιχείρησή δεν χρησιμοποιείται κατά τρόπο διαρκή για τους παραγωγικούς σκοπούς της.

δ. Ως προς τον 4^ο λόγο της προσφυγής

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή ,από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή,τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν επαρκή και ακριβή, τα δε καθαρά αποτέλεσμα προσδιορίστηκαν λογιστικά και δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών χρήσεων 2007,2008 και 2009 ζημίες (Πωλήσεις με αρνητικό μικτό κέρδος) από την πώληση προϊόντων ζώντων πουλερικών κρεατοπαραγωγής, 119.605,39 Ευρώ στη χρήση 2007, 95.212,76 Ευρώ στη χρήση 2008 και 62.379,61 Ευρώ στη χρήση 2009,με την αιτιολογία, ότι η διαμόρφωση του αρνητικού κέρδους του κλάδου κρεατοπαραγωγής, οφείλεται αποκλειστικά και μόνο στις χαμηλές, κάτω του κόστους παραγωγής τιμές πώλησης αυτών.

Όπως, προκύπτει από την αποτύπωση των οικονομικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας στην από 30-03-2016 Έκθεση Ελέγχου, καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές το **σύνολο των ζημιών** που προκύπτουν από τον κλάδο προϊόντων (πουλερικά κρεατοπαραγωγής),ο οποίος συγκριτικά σε ακαθάριστα έσοδα (τζίρος),αποτελεί το 2,80%,1,18% και 1,40% αυτής.

Επειδή, από την οικία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι:

Α) Ότι, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί δαπάνες από το κόστος πωληθέντων του κλάδου πουλερικών, ενώ αναγνωρίζει ότι το αρνητικό αυτό κέρδος δεν προέρχεται από απόκρυψη πωλήσεων,ούτε από υποτιμολογήσεις πωλήσεων,αλλά πιθανολογεί ότι προέρχεται από πωλήσεις κάτω του κόστους χωρίς να προσδιορίζει επακριβώς τα αίτια του αρνητικού μικτού κέρδους, με συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να συνάγεται με ασφάλεια το ύψος του αρνητικού μικτού αποτελέσματος.

Β) η αιτιολογία των συγκεκριμένων λογιστικών διαφορών δεν στηρίζεται σε νομική βάση με σαφή διάταξη Νόμου, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των κρινόμενων καταλογιστικών πράξεων ως προς την διαφορά αυτή. Άλλωστε και από τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1 του Ν.2238/94 δεν προβλέπεται τέτοιου είδους λογιστική διαφορά

Κατόπιν των ανωτέρω γίνεται δεκτή η κρινόμενη προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τις λογιστικές διαφορές των 119.605,39 Ευρώ στη χρήση 2007, 95.212,76 Ευρώ στη χρήση 2008 και 62.379,61 Ευρώ στη χρήση 2009 και την ολοσχερή διαγραφή αυτών, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας από τον έλεγχο.

Επομένως, οι λογιστικές διαφορές των χρήσεων 2007,2008 & 2009 ανέρχονται σε:

Χρήση 2007 **16.228,05 €** (140.245,18 € -119.605,39 €-4.411,73).

Χρήση 2008 **49.887,22€** (149.872,36 € -95.212,76 €-4.772,38).

Χρήση 2009 **33.967,64 €** (101.119,63€ -62.379,61€-4.772,38).

ε. Ως προς τον 5^ο λόγο της προσφυγής

Επειδή, οι διαπιστώσεις ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/03/2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθά και νόμιμα καταλογίστηκε η παράβαση στη χρήση 2009 διότι υπέβαλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών μη περιλαμβάνοντας σε αυτή το υπ' αριθμ. 1/31-03-2009 τιμολόγιο εισπράξεως αποζημιώσεως, ποσού 122.765,86 Ευρώ, προς τον πελάτη με την επωνυμία «.....».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική** αποδοχή της με αριθ.πρωτ...../11-05-2016 Ενδικοφανούς προσφυγής της **Α.Ε, με ΑΦΜ** και συγκεκριμένα,

α) Να γίνει **δεκτή** στη φορολογία Εισοδήματος και να αναγνωριστούν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά των λογιστικών διαφορών 119.605,39 Ευρώ στη χρήση 2007, 95.212,76 Ευρώ στη χρήση 2008 και 62.379,61 Ευρώ στη χρήση 2009 αντίστοιχα.

β) Την **απόρριψη** αυτής ως προς τη λογιστική διαφορά των αποσβέσεων για όλες τις χρήσεις και ως προς την απόφαση επιβολής προστίμου της χρήσης 2009.

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

ΧΡΗΣΗ 2007:

Α.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔ
	Φορολογικά κέρδη χρήσεως	208.408,00	208.408,00
<i>Πλέον</i>	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	5.255,50	5.255,50
<i>Πλέον</i>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		16.228,05
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	213.663,50	229.891,55

Β. ΦΟΡΟΣ

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ Κ.Λ.Π.		Π Ο Σ Α		
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔ	Διαφορά
	Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	213.663,50	229.891,55	16.228,05
	Φόρος που αναλογεί	53.415,88	57.472,89	4.057,02
	Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα	986,40	986,40	
	Άθροισμα	54.402,28	58.459,29	4.057,02
	Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	32.322,66	32.322,66	
	Φόρος που παρακρατήθηκε (εκτός της περίπτωσης ι')	167,70	167,70	
	Σύνολο	21.911,92	25.968,93	4.057,02
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	21.911,92	25.968,93	4.057,02
	<u>ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ</u>			
	Προκαταβολή φόρου	35.193,78	35.193,78	
	Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα	986,40	986,40	
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	197,28	197,28	
	Πρόσθετος φόρος 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας επί 2% ανά μήνα λόγω ακρίβειας		4.868,42	4.868,42
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	58.289,38	67.214,81	8.925,44

ΧΡΗΣΗ 2008:**Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ**

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔ
	Φορολογικά κέρδη χρήσεως	233.261,49	233.261,49
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	34.338,93	34.338,93
Πλέον	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		49.887,22
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ		267.600,42	317.487,64

Β ΦΟΡΟΣ

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ Κ.Λ.Π.		Π Ο Σ Α		
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔ	Διαφορά
	Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	267.600,42	317.487,64	49.887,22
	Φόρος που αναλογεί	66.900,11	79.371,91	12.471,81
	Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα	986,40	986,40	
	Άθροισμα	67.886,51	80.358,31	12.471,81
	Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	35.193,78	35.193,78	
	Φόρος που παρακρατήθηκε (εκτός της περίπτωσης ι')	73,69	73,69	
	Σύνολο	32.619,04	45.090,84	12.471,81
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	32.619,04	45.090,84	12.471,81
	<u>ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ</u>			
	Προκαταβολή φόρου	54.235,51	54.235,51	
	Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα	986,40	986,40	
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	197,28	197,28	
	Πρόσθετος φόρος 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας επί 2% ανά μήνα λόγω ακρίβειας		14.966,17	14.966,17
	Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	88.038,23	115.476,20	27.437,98

ΧΡΗΣΗ 2009:**Α.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ**

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔ
	Φορολογική ζημιά χρήσεως	365.425,78	365.425,78
<i>Πλέον</i>	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	6.176,62	6.176,62
<i>Πλέον</i>	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		33.967,64
	Υπόλοιπο ζημιάς ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ	359.249,16	325.281,52

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ