



**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, 18/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2615

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24/03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα τις κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2008, β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2009, γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2010, δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2011 και ε) της υπ' αριθμ.

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

5. α) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2008, β) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2009, γ) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2010, δ) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2011 και ε) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2012, 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 24/03/2016 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2008 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 18.210,40 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 21.852,48 €, 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 2009 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 21.179,63 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 25.415,56 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

γ) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2010 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 28.604,87 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 34.325,84 €, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη συνολικού ποσού 135,00 €, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα στα τέλη χαρτοσήμου συνολικού ποσού 162,00 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν. 2238/94 των άρθρων 13 § 2γ και 65 του Κ.Τ.Χ. και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

δ) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 67.668,66 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 77.142,27 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

ε) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οικονομικού έτους 2012 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 9.347,39 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 8.412,65 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης τακτικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

1) Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας 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 δαπάνες συνολικού ποσού 70.526,34 €, 78.949,40 €, 108.200,36 €, 275.943,25 € και 39.525,53 € για τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 αντίστοιχα, ποσά τα οποία προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη των αντίστοιχων οικονομικών ετών ως ακολούθως:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2007-31/12/2007			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστική Διαφορά
1	62.03.0001	Κινητή Τηλεφωνία	13.799,13
2	63.98.0900	Φ.Π.Α μη εκπιπτ. στη φορολογία εισοδήματος	200,77
3	64.02.0600	Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας κεντρικού	6.293,12
4	64.02.0610	Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας υποκ/τος	1.528,33
5	64.98.0500	Εξοδα διαφόρων τρίτων	1.118,33
6	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικών έργων - Σιλό	25.538,94
7	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.584,41
8	81.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	799,23
9	81.00.9900	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	3.742,90
10	ΛΟΙΠΕΣ	Λογαριασμοί Δαπανών Αυτοκινήτων	11.921,18
		ΣΥΝΟΛΟ	70.526,34

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2008-31/12/2008			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστική Διαφορά
1	62.03.0001	Κινητή Τηλεφωνία	10.890,28
2	63.04.0200	Τέλη ακίνητης περιουσίας	6.685,59
3	63.98.0900	Φ.Π.Α μη εκπιπτ. στη φορολογία εισοδήματος	1.297,33
4	63.98.1000	Φόρος αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων	10.087,10
5	64.01.0000	Εξοδα ταξιδίων εσωτερικού	315,60
6	64.01.0000	Εξοδα ταξιδίων εξωτερικού	1.993,65
7	64.02.0600	Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας κεντρικού	1.379,77
8	64.02.0610	Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας υποκ/τος	1.569,28
9	64.98.0500	Εξοδα διαφόρων τρίτων	1.350,22
10	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικών έργων - Σιλό	25.538,94
11	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.783,29
12	66.01.0000	Διαφορές Ισοζυγίου -βιβλίου παγίων	1.633,93
13	81.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	62,63
14	81.00.9900	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	1.559,90
15	ΛΟΙΠΕΣ	Λογαριασμοί Δαπανών Αυτοκινήτων	8.801,89
		ΣΥΝΟΛΟ	78.949,40

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2009-31/12/2009			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστική Διαφορά
1	62.03.0001	Κινητή Τηλεφωνία	7.076,71
2	63.04.0200	Τέλη ακίνητης περιουσίας	6.267,74
3	63.04.0300	Ενοίκια μεταφορικών μέσων	17.391,56
4	63.98.0900	Φ.Π.Α μη εκπιπτ. στη φορολογία εισοδήματος	936,51
5	64.01.0000	Εξοδα ταξιδίων εσωτερικού	670,00
6	64.01.0000	Εξοδα ταξιδίων εξωτερικού	520,00
7	64.02.0600	Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας κεντρικού	2.027,07
8	64.02.0610	Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας υποκ/τος	2.047,05
9	64.98.0500	Εξοδα διαφόρων τρίτων	1.603,92
10	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικών έργων - Σιλό	33.736,09
11	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.366,88
12	66.01.0000	Διαφορές Ισοζυγίου -βιβλίου παγίων	1.633,93
13	81.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	21.856,30
14	ΛΟΙΠΕΣ	Λογαριασμοί Δαπανών Αυτοκινήτων	7.066,60
		ΣΥΝΟΛΟ	108.200,36

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010-31/12/2010			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστική Διαφορά
1	64.00.0002	Εξοδα κίνησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων > 1600 CC	122,17
2	64.01.0000	Εξοδα ταξιδίων εσωτερικού	2.004,00
3	64.02.0600	Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας κεντρικού	1.070,30
4	64.02.0610	Εξοδα υποδοχής και φιλοξενίας υποκ/τος	1.925,07
5	64.98.0500	Εξοδα διαφόρων τρίτων	501,59
6	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικών έργων - Σιλό	34.334,84
7	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.366,88
8	66.01.0000	Διαφορές Ισοζυγίου -βιβλίου παγίων	1.633,93
9	82.00.9001	Ζημίες από Δικαστικά Τελεσίδικες Αποφ. Δικαστ.	228.984,47
		ΣΥΝΟΛΟ	275.943,25

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2011-31/12/2011			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστική Διαφορά
1	63.98.9900	Φόροι – Τέλη	1.470,00
2	64.01.0000	Εξοδα ταξιδίων εσωτερικού	1.482,53
3	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικών έργων - Σιλό	29.572,19
4	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.366,88
5	66.01.0000	Διαφορές Ισοζυγίου -βιβλίου παγίων	1.633,93
		ΣΥΝΟΛΟ	39.525,53

2) Επιπλέον, καταλογίστηκε εισόδημα ιδιοχρήσης υπολογισθέν στο σύνολο της αξίας των κτισμάτων που ιδιοχρησιμοποιεί η προσφεύγουσα εταιρία για κάθε ένα από τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη 2008-2012 με αποτέλεσμα να προκύψει συμπληρωματικός φόρος εισοδήματος ύψους 578,81 €, 1.442,28 €, 1.554,78 €, 1.532,28 € και 1.602,78 € αντίστοιχα.

Από το σύνολο των καταλογισθέντων λογιστικών διαφορών η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλει τις κάτωθι:

Χρήσεις	2007	2008	2009	2010	2011
Λογαριασμός 66.01.0000 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστ. - τεχνικών έργων - Σιλό	25.538,94	25.538,94	33.736,09	34.334,84	29.572,19
Λογαριασμός 66.01.0300 Αποσβέσεις διαμόρφωσης κτιρίων	5.584,41	5.783,29	5.366,88	5.366,88	5.366,88
Σύνολο λογιστικών διαφορών	31.123,35	31.322,23	39.102,97	39.701,72	34.939,07

και ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση, των παραπάνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Επικαλείται επίσης παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

A. Επί των λογιστικών διαφορών

1. Επί των λογιστικών διαφορών του λογ/σμού 66.01.0000 «Αποσβέσεις κτιρίων – Εγκαταστάσεων – Τεχνικών έργων – Σιλο»

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά 25.538,94 €, 25.538,94 €, 33.736,09 €, 34.334,84 € και 29.572,19 € για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, τα οποία αφορούν αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν σε εγκαταστάσεις, αποθήκες, σιλό κλπ με ποσοστό 8% αντί του ορθού κατά τον έλεγχο ποσοστού 5% που ορίζει η περίπτωση δ' του άρθρου 3 του Π. Δ. 299/2003, σύμφωνα με την οποία «δ) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις εφαρμόζονται συντελεστές, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%)».

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 του π.δ. 299/2003 και εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, καθώς εφαρμοστέα στη συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνει η περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 3 του π.δ. 299/2003. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ορθώς εφάρμοσε τον ανώτερο συντελεστή 8% της περίπτωσης ζ', αφού οι αποσβέσεις αυτές αφορούν ειδικές εγκαταστάσεις που λειτουργούν ως αποθηκευτικοί χώροι και ξηραντήριο γεωργικών προϊόντων - δημητριακών τα οποία εξάγει (σίτος, αραβόσιτος, κλπ) και είναι διαμορφωμένες έτσι ώστε τα προϊόντα αυτά να συντηρούνται και να διατηρούνται κατάλληλα προς μεταπώληση με σκοπό την άλεση (ειδικά τα προϊόντα αραβόσιτου υποβάλλονται σε διεργασία αποξήρανσής του με την οποία αφαιρείται η υγρασία και κάθε ξένη ύλη, προκειμένου το προϊόν να μπορεί να αποθηκευτεί υπό συνθήκες συντήρησης μέχρις ότου πωληθεί για άλεση).

Επειδή στο άρθρο 3 του Π. Δ. 299/2003 ορίζεται:

«1. Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων ορίζονται ως ακολούθως:

.....

ζ) Για οικοδομήματα που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία και συντήρηση καπνών σε φύλλα (αποθήκες καπνών ή άλλων εξαγώγιμων γεωργικών προϊόντων) και ως ξηραντήρια καπνού, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%)......».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εμπίπτει στη διάταξη της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 3 του π.δ. 299/2003 η οποία εξειδικεύει τα οικοδομήματα που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία και συντήρηση καπνών σε φύλλα και άλλων εξαγώγιμων γεωργικών προϊόντων. Οι αποθήκες των προϊόντων αυτών, δε νοούνται ως απλές αποθήκες, αλλά ως κτίσματα που παρέχουν δυνατότητα συντήρησης των προϊόντων, καθώς σε διαφορετική περίπτωση θα αλλοιωνόταν η φύση των προϊόντων και θα αναιρούνταν η κατά προορισμό χρησιμότητά τους, ειδικά δε των προϊόντων που προορίζονται για εξαγωγή και που κατά τεκμήριο απαιτείται

περισσότερος χρόνος μέχρι την τελική τους επεξεργασία ώστε να αποτελέσουν το προϊόν για το οποίο προορίζονται. Συνεπώς ορθώς η προσφεύγουσα εφάρμοσε συντελεστή απόσβεσης 8% για την απόσβεση των εν λόγω οικοδομημάτων και η κρινόμενη προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά τις συγκεκριμένες λογιστικές διαφορές ύψους 25.538,94 €, 25.538,94 €, 33.736,09 €, 34.334,84 € και 29.572,19 € για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, πρέπει να γίνει αποδεκτή.

2. Επί των λογιστικών διαφορών του λογ/σμού 66.01.0300 «Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων»

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά 5.584,41 €, 5.783,29 €, 5.366,88 €, 5.366,88 € και 5.366,88 € για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, τα οποία αφορούν αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία τα έτη 2006 και 2007 προέβη σε δαπάνες συνολικής αξίας 62.882,55 και 4.212,50 € αντίστοιχα, για τη διαμόρφωση του περιβάλλοντος χώρου ώστε να είναι δυνατή η προσέλευση βαρέων φορτηγών, αλλά και του ίδιου του προσωπικού της εταιρίας στις κτιριακές της εγκαταστάσεις. Από τα έξοδα αυτά 62.273,31 € έτους 2006 και 4.212,50 € έτους 2007 που αφορούν δαπάνες για σκυρόδεμα, πλέγματα, τσιμέντα, χαλίκι 3Α, καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε αποσβέσεις διαμορφώσεις κτιρίων» και οποία αποσβέστηκαν τμηματικά με συντελεστή 8%. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση τις αποσβέσεις αυτές για τις χρήσεις 2007-2011, με την αιτιολογία ότι η δαπάνη που διενεργείται από μία επιχείρηση για περίφραξη γηπέδου από μπετόν και συρματόπλεγμα, για τη διαμόρφωση χώρου γηπέδου με μπετόν, για τεχνικά έργα μεταφοράς μεταξύ εργοστασίου και εθνικής οδού για την ασφαλίστρωση γηπέδου για εξυπηρέτηση φορτηγών αυτοκινήτων, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε, δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 3 του π.δ. 100/1998, τα ποσοστά των τακτικών αποσβέσεων της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων που προβλέπονται στο εν λόγω προεδρικό διάταγμα εφαρμόζονται μόνο επί της αξίας των κτισμάτων, ανεξαρτήτως του τρόπου κατασκευής τους, δηλαδή αποσβεennύεται η αξία του κτιρίου και όχι του οικοπέδου, ομοίως δε ισχύει και με το π.δ. 299/2003.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι τα έξοδα που καταχώρησε στο λογαριασμό 11.03 αφορούν υλικά (χαλίκι, σκυρόδεμα, κ.τ.λ.) που προδήλως υπόκεινται στη συνήθη φθορά λόγω της, κατά προορισμό και φύση, χρήσης τους και συνεπώς αποσβένονται σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 299/2003, δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και επομένως ορθώς η εταιρία προβαίνει σε τμηματικές τους αποσβέσεις, υπολογιζόμενες αυτές επί της αξίας των κτισμάτων και όχι του οικοπέδου. Η δε έκθεση ελέγχου, πέραν της εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρ. 3 παρ. 1 περ. θ' του π.δ. 299/2003, παραλείπει να αναφέρει αν οι εν λόγω δαπάνες έχουν περιληφθεί ή όχι στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, παράλειψη που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις, κατά το σκέλος που αφορά τις εν λόγω λογιστικές διαφορές, ακυρωτέα

και λόγω έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Επιπροσθέτως ο έλεγχος, εφόσον έκρινε ότι δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν στη χρήση 2007 οι ως άνω εξεταζόμενες αποσβέσεις διαμόρφωσης κτιρίων και να εκτέσουν ως δαπάνες όφειλε, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν.2238/1994, να προβεί σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσης 2007, προβαίνοντας σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών τα οποία αφορά.

Επειδή στο άρθρο-Κεφάλαιο 2.2. του π.δ. 1123/1980 ορίζονται:

«2.2.104 Λογαριασμός 10 'Εδαφικές εκτάσεις'

10.

Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ' αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται και συνεπώς αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων.

.....

2.2.105 Λογαριασμός 11 'Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα'

.....

4. Στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις: α) οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και β) οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται.....»

Επειδή στο άρθρο 3 του Π. Δ. 299/2003 ορίζεται:

«1. Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων ορίζονται ως ακολούθως:

.....

θ) Για οδικά δίκτυα εντός χώρου εργοστασίων ή χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%)».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1029/17.2.2006, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ορθώς μεν η προσφεύγουσα προέβη σε τμηματικές αποσβέσεις των δαπανών που έγιναν για τη διαμόρφωση του περιβάλλοντος χώρου προκειμένου να είναι δυνατή η προσέλευση βαρέων φορτηγών και του προσωπικού της εταιρίας στις κτιριακές της εγκαταστάσεις, εσφαλμένα όμως οι συγκεκριμένες δαπάνες αποσβέστηκαν τμηματικά με την εφαρμογή συντελεστή 8% και όχι 5% πού ορίζεται από την περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 3 του π.δ. 299/2003. Συνεπώς η κρινόμενη προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά τις συγκεκριμένες λογιστικές διαφορές ύψους 25.538,94 €, 25.538,94 €, 33.736,09 €, 34.334,84 € και

29.572,19 € για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, γίνεται μερικώς αποδεκτή και τα ποσά των αποσβέσεων που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για τις εν λόγω χρήσεις, σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου παγίων της εταιρείας, είναι τα κάτωθι:

11.03 Υποκείμενες σε Απόσβεση Διαμορφώσεις Κτιρίων	Ημ/νία Κτήσης	Συντ. Απόσβ.	Μήνες	Αξία Κτήσης	Αξία 1/1/2007	Απόσβεση 2007	Αξία 31/12/2007
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου		5%	12	6.931,82	970,98	346,59	624,39
11.03.0000 Περίφραξη	29/12/2003	5%	12	600,00	452,00	30,00	422,00
11.03.0000 Χαλίκι 3Α	31/3/2006	5%	12	29.142,00	27.393,48	1.457,10	25.936,38
11.03.0000 Χαλίκι 3Α	2/5/2006	5%	12	18.504,00	17.517,12	925,20	16.591,92
11.03.0000 Σκυρόδεμα-Πλέγματα-Τσιμέντα	26/7/2006	5%	12	10.045,81	9.710,95	502,29	9.208,66
11.03.0000 Κατασκευή βιομηχ. δαπέδου	2/10/2006	5%	12	1.950,00	1.911,00	97,50	1.813,50
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	20/11/2006	5%	12	2.631,50	2.613,96	131,58	2.482,39
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.000,00	2.000,00	-	-
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.215,20	2.215,20	-	-
Σύνολο				74.020,33	64.784,69	3.490,26	57.079,23

11.03 Υποκείμενες σε Απόσβεση Διαμορφώσεις Κτιρίων	Ημ/νία Κτήσης	Συντ. Απόσβ.	Μήνες	Αξία Κτήσης	Αξία 1/1/2008	Απόσβεση 2008	Αξία 31/12/2008
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου		5%	12	6.931,82	624,39	346,59	277,80
11.03.0000 Περίφραξη	29/12/2003	5%	12	600,00	422,00	30,00	392,00
11.03.0000 Χαλίκι 3Α	31/3/2006	5%	12	29.142,00	25.936,38	1.457,10	24.479,28
11.03.0000 Χαλίκι 3Α	2/5/2006	5%	12	18.504,00	16.591,92	925,20	15.666,72
11.03.0000 Σκυρόδεμα-Πλέγματα-Τσιμέντα	26/7/2006	5%	12	10.045,81	9.208,66	502,29	8.706,37
11.03.0000 Κατασκευή βιομηχ. δαπέδου	2/10/2006	5%	12	1.950,00	1.813,50	97,50	1.716,00
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	20/11/2006	5%	12	2.631,50	2.482,39	131,58	2.350,81
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.000,00	2.000,00	100,00	1.900,00
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.215,20	2.215,20	110,76	2.104,44
Σύνολο				74.020,33	61.294,43	3.701,02	57.593,42

11.03 Υποκείμενες σε Απόσβεση Διαμορφώσεις Κτιρίων	Ημ/νία Κτήσης	Συντ. Απόσβ.	Μήνες	Αξία Κτήσης	Αξία 1/1/2009	Απόσβεση 2009	Αξία 31/12/2009
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου		5%	12	6.931,82	277,80	277,79	0,01
11.03.0000 Περίφραξη	29/12/2003	5%	12	600,00	392,00	30,00	362,00

11.03.0000	Χαλίκι 3Α	31/3/2006	5%	12	29.142,00	24.479,28	1.457,10	23.022,18
11.03.0000	Χαλίκι 3Α	2/5/2006	5%	12	18.504,00	15.666,72	925,20	14.741,52
11.03.0000	Σκυρόδεμα-Πλέγματα-Τσιμέντα	26/7/2006	5%	12	10.045,81	8.706,37	502,29	8.204,08
11.03.0000	Κατασκευή βιομηχ. δαπέδου	2/10/2006	5%	12	1.950,00	1.716,00	97,50	1.618,50
11.03.0000	Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	20/11/2006	5%	12	2.631,50	2.350,81	131,58	2.219,24
11.03.0000	Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.000,00	1.900,00	100,00	1.800,00
11.03.0000	Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.215,20	2.104,44	110,76	1.993,68
Σύνολο					74.020,33	57.593,42	3.632,22	53.961,20

11.03 Υποκείμενες σε Απόσβεση Διαμορφώσεις Κτιρίων	Ημ/νία Κτήσης	Συντ. Απόσβ.	Μήνες	Αξία Κτήσης	Αξία 1/1/2010	Απόσβεση 2010	Αξία 31/12/2010
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου		5%	12	6.931,82	0,01	0,00	0,01
11.03.0000 Περίφραξη	29/12/2003	5%	12	600,00	362,00	30,00	332,00
11.03.0000 Χαλίκι 3Α	31/3/2006	5%	12	29.142,00	23.022,18	1.457,10	21.565,08
11.03.0000 Χαλίκι 3Α	2/5/2006	5%	12	18.504,00	14.741,52	925,20	13.816,32
11.03.0000 Σκυρόδεμα-Πλέγματα-Τσιμέντα	26/7/2006	5%	12	10.045,81	8.204,08	502,29	7.701,79
11.03.0000 Κατασκευή βιομηχ. δαπέδου	2/10/2006	5%	12	1.950,00	1.618,50	97,50	1.521,00
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	20/11/2006	5%	12	2.631,50	2.219,24	131,58	2.087,66
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.000,00	1.800,00	100,00	1.700,00
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.215,20	1.993,68	110,76	1.882,92
Σύνολο				74.020,33	53.961,20	3.354,43	50.606,78

11.03 Υποκείμενες σε Απόσβεση Διαμορφώσεις Κτιρίων	Ημ/νία Κτήσης	Συντ. Απόσβ.	Μήνες	Αξία Κτήσης	Αξία 1/1/2011	Απόσβεση 2011	Αξία 31/12/2011
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου		5%	12	6.931,82	0,01	0,00	0,01
11.03.0000 Περίφραξη	29/12/2003	5%	12	600,00	332,00	30,00	302,00
11.03.0000 Χαλίκι 3Α	31/3/2006	5%	12	29.142,00	21.565,08	1.457,10	20.107,98
11.03.0000 Χαλίκι 3Α	2/5/2006	5%	12	18.504,00	13.816,32	925,20	12.891,12
11.03.0000 Σκυρόδεμα-Πλέγματα-Τσιμέντα	26/7/2006	5%	12	10.045,81	7.701,79	502,29	7.199,50
11.03.0000 Κατασκευή βιομηχ. δαπέδου	2/10/2006	5%	12	1.950,00	1.521,00	97,50	1.423,50
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	20/11/2006	5%	12	2.631,50	2.087,66	131,58	1.956,09
11.03.0000 Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.000,00	1.700,00	100,00	1.600,00

11.03.0000	Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου	2/6/2007	5%	12	2.215,20	1.882,92	110,76	1.772,16
Σύνολο					74.020,33	50.606,78	3.354,43	47.252,35

Β. Επί του καταλογισμού εισοδήματος ιδιόχρησης για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007-2011

Επειδή με την από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 2238/94, καταλογίστηκε εισόδημα ιδιόχρησης για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 υπολογισθέν στο σύνολο της αξίας των κτισμάτων που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα εταιρία ύψους 19.293,50 € για τη χρήση 2007 και 48.076,14 € για τις χρήσεις 2008-2011.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εμπίπτει στις εξαιρέσεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 2238/1994 όσον αφορά εισόδημα από ακίνητα, καθώς χαρακτηρίζεται ως βιομηχανοστάσιο αφού, αφενός διατηρεί οικοδομήματα με μόνιμες εγκαταστάσεις για την απομάκρυνση της υγρασίας και των ξένων υλών από τον αραβόσιτο (επεξεργασία), αλλά και σιλό εφοδιασμένα με κατάλληλες μηχανικές εγκαταστάσεις, ώστε να διασφαλίζεται η διατήρηση της επιθυμητής υγρασίας του συνόλου των εμπορευόμενων και εξαγώγιμων αγροτικών προϊόντων. Ως εκ τούτου, έσφαλε η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου και οι βάσει αυτής εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρου, μη δεχόμενη την εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 2238/1994 σχετικά με τον καταλογισμό εισοδήματος ιδιόχρησης και επιβολής συμπληρωματικού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2008-2012.

Επειδή, στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 109 του ν. 2238/1994 ορίζεται:

«3. Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.»

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 2238/1994 αναφέρεται ότι «Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών.»

Επειδή, στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 ορίζεται:

«3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το

πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας.»

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 20 του ν. 2238/1994 ορίζεται:

«2. Δεν λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητα αυτό που προκύπτει:

α) Από βιομηχανοστάσια που ιδιοχρησιμοποιούνται, μαζί με τα παραρτήματά τους και τα εξαρτήματα, καθώς και με τις αποθήκες και τα οικόπεδα που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιοτεχνικών και βιομηχανικών προϊόντων. Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται τα οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιοτεχνίας και βιομηχανίας, στα οποία έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις, καθώς και τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγώγιμων γεωργικών προϊόντων.

β) Από οικοδομήματα που ιδιοχρησιμοποιούνται και τα οποία βρίσκονται μέσα ή έξω από αγροτικά κτήματα και χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή των έργων της γεωργικής, γενικά, επιχείρησης.»

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, η προσφεύγουσα παραλαμβάνει και εμπορεύεται γεωργικά προϊόντα (σίτος, αραβόσιτος κ.α.) τα οποία συγκεντρώνει και αποθηκεύει σε ειδικές εγκαταστάσεις (σιλό), ενώ ειδικά ως προς τα προϊόντα αραβοσίτου προβαίνει και σε επεξεργασία με την αφαίρεση της υγρασίας τους και των ξένων υλών, ώστε να μπορούν να αποθηκευθούν και να συντηρηθούν μέχρι την πώλησή τους. Συνεπώς για τα οικοδομήματα αυτά βρίσκει εφαρμογή η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 2238/1994 και η κρινόμενη προσφυγή ως προς τον καταλογισμό εισοδήματος ιδιόχρησης για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007-2011 γίνεται αποδεκτή.

Γ. Επί του ισχυρισμού για την παραγραφή της διαχειριστικής χρήσης 2007

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 που αναφέρονται στην παραγραφή της φορολογίας εισοδήματος ισχύει:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

ν. 4203/2013, άρθρο 22

«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) 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.»

ν. 4337/2015, άρθρο 22

«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.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου για την ελεγχόμενη χρήση 01/01/2007-31/12/2007 είχε εκδοθεί μέχρι 31/12/2013. Συγκεκριμένα στις 17/12/2013 εκδόθηκε η με αριθμ. εντολή ελέγχου και κατόπιν εστάλησαν ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή οι υπ' αριθμ. πρωτ., και /18-12-2013 σχετικές γνωστοποιήσεις τόσο προς στη διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας εταιρείας όσο και στις δηλωθείσες διευθύνσεις κατοικίας των εκπροσώπων της εταιρείας, κ. του και κ. του βάσει των ισχυουσών διατάξεων του άρθρου 5 § 3 του ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.). Στην συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμ. εντολή ελέγχου βάση της οποίας έγινε επέκταση και για τις ελεγχόμενες χρήσεις 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31/12/209, 01/01/2010-31/12/2010 και 01/01/2011-31/12/2011, η οποία κοινοποιήθηκε στην εταιρεία με ημερομηνία 03/11/2015. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 διότι δεν είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου έως 31/12/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013: «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:

- α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- 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,
- γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24/03/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 66.01.0000 «Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστ.-τεχνικών έργων-Σιλό», με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών ποσού 25.538,94 €, 25.538,94 €, 33.736,09 €, 34.334,84 € και 29.572,19 € για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα.

Β) Τη μερική αποχή αυτής κατά το μέρος που αφορά τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 66.01.0300 «Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων», με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών ποσού 3.490,26 €, 3.701,02 €, 3.632,22 €, 3.354,43 € και 3.354,43 € για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Οι καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2007-31/12/2007					
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
1	62.03.0001	Κινητή Τηλεφωνία	13.799,13	0,00	13.799,13
2	63.98.0900	Φ.Π.Α μη εκπιπτ. στη φορολογία εισοδήματος	200,77	0,00	200,77
3	64.02.0600	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας κεντρικού	6.293,12	0,00	6.293,12
4	64.02.0610	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας υποκ/τος	1.528,33	0,00	1.528,33
5	64.98.0500	Έξοδα διαφόρων τρίτων	1.118,33	0,00	1.118,33
6	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικών έργων - Σιλό	25.538,94	25.538,94	0,00
7	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.584,41	3.490,26	2.094,15
8	81.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	799,23	00,0	799,23
9	81.00.9900	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	3.742,90	0,00	3.742,90
10	ΛΟΙΠΕΣ	Λογαριασμοί Δαπανών Αυτοκινήτων	11.921,18	0,00	11.921,18
ΣΥΝΟΛΟ			70.526,34	29.029,20	41.497,14

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2008-31/12/2008					
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
1	62.03.0001	Κινητή Τηλεφωνία	10.890,28	0,00	10.890,28
2	63.04.0200	Τέλη ακίνητης περιουσίας	6.685,59	0,00	6.685,59
3	63.98.0900	Φ.Π.Α μη εκπιπτ. στη φορολογία εισοδήματος	1.297,33	0,00	1.297,33
4	63.98.1000	Φόρος αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων	10.087,10	0,00	10.087,10
5	64.01.0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	315,6	0,00	315,60
6	64.01.0000	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	1.993,65	0,00	1.993,65
7	64.02.0600	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας κεντρικού	1.379,77	0,00	1.379,77
8	64.02.0610	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας υποκ/τος	1.569,28	0,00	1.569,28
9	64.98.0500	Έξοδα διαφόρων τρίτων	1.350,22	0,00	1.350,22
10	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικ. έργων - Σιλό	25.538,94	25.538,94	0,00
11	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.783,29	3.701,02	2.082,27

12	66.01.0000	Διαφορές Ισοζυγίου - βιβλίου παγίων	1.633,93	0,00	1.633,93
13	81.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	62,63	0,00	62,63
14	81.00.9900	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	1.559,90	0,00	1.559,90
15	ΛΟΙΠΕΣ	Λογαριασμοί Δαπανών Αυτοκινήτων	8.801,89	0,00	8.801,89
ΣΥΝΟΛΟ			78.949,40	29.239,96	49.709,44

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2009-31/12/2009					
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
1	62.03.0001	Κινητή Τηλεφωνία	7.076,71	0,00	7.076,71
2	63.04.0200	Τέλη ακίνητης περιουσίας	6.267,74	0,00	6.267,74
3	63.04.0300	Ενοίκια μεταφορικών μέσων	17.391,56	0,00	17.391,56
4	63.98.0900	Φ.Π.Α μη εκπιπτ. στη φορολογία εισοδήματος	936,51	0,00	936,51
5	64.01.0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	670,00	0,00	670,00
6	64.01.0000	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	520,00	0,00	520,00
7	64.02.0600	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας κεντρικού	2.027,07	0,00	2.027,07
8	64.02.0610	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας υποκ/τος	2.047,05	0,00	2.047,05
9	64.98.0500	Έξοδα διαφόρων τρίτων	1.603,92	0,00	1.603,92
10	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικών έργων - Σιλό	33.736,09	33.736,09	0,00
11	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.366,88	3.632,22	1.734,66
12	66.01.0000	Διαφορές Ισοζυγίου - βιβλίου παγίων	1.633,93	0,00	1.633,93
13	81.00.0000	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	21.856,30	0,00	21.856,30
14	ΛΟΙΠΕΣ	Λογαριασμοί Δαπανών Αυτοκινήτων	7.066,60	0,00	7.066,60
ΣΥΝΟΛΟ			108.200,36	37.368,31	70.832,05

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010-31/12/2010					
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
1	64.00.0002	Έξοδα κίνησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων > 1600 CC	122,17	0,00	122,17
2	64.01.0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	2.004,00	0,00	2.004,00
3	64.02.0600	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας κεντρικού	1.070,30	0,00	1.070,30
4	64.02.0610	Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας υποκ/τος	1.925,07	0,00	1.925,07
5	64.98.0500	Έξοδα διαφόρων τρίτων	501,59	0,00	501,59

6	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικών έργων - Σιλό	34.334,84	34.334,84	0,00
7	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.366,88	3.354,43	2.012,45
8	66.01.0000	Διαφορές Ισοζυγίου - βιβλίου παγίων	1.633,93	0,00	1.633,93
9	82.00.9001	Ζημίες από Δικαστικά Τελεσίδικες Αποφ. Δικαστ.	228.984,47	0,00	228.984,47
ΣΥΝΟΛΟ			275.943,25	37.689,27	238.253,98

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2011-31/12/2011					
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
1	63.98.9900	Φόροι – Τέλη	1.470,00	0,00	1.470,00
2	64.01.0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	1.482,53	0,00	1.482,53
3	66.01.0000	Αποσβ. κτιρίων - εγκατ/σεων - τεχνικών έργων - Σιλό	29.572,19	29.572,19	0,00
4	66.01.0300	Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων	5.366,88	3.354,43	2.012,45
5	66.01.0000	Διαφορές Ισοζυγίου - βιβλίου παγίων	1.633,93	0,00	1.633,93
ΣΥΝΟΛΟ			39.525,53	32.926,62	6.598,91

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνονται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ	2007	2008	2009	2010	2011
Κέρδη βάσει δήλωσης	2.158.932,97	788.040,35	407.037,03	1.534.528,85	2.675.531,52
Κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	2.229.459,31	866.989,75	515.237,39	1.810.472,10	2.715.057,05
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	29.029,20	29.239,96	37.368,31	37.689,27	32.926,62
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	2.200.430,11	837.749,79	477.869,08	1.772.782,83	2.682.130,43

Γ) Την αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό εισοδήματος ιδιόχρησης για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 υπολογισθέν στο σύνολο της αξίας των κτισμάτων που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα εταιρία ύψους 19.293,50 € για τη χρήση 2007 και 48.076,14 € για τις χρήσεις 2008-2011.

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

Α) Οικονομικό Έτος 2008

Διαφορά κύριου φόρου	10.374,29
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.449,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.823,44

Β) Οικονομικό Έτος 2009

Διαφορά κύριου φόρου	12.427,36
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	14.912,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.340,19

Γ) Οικονομικό Έτος 2010

Διαφορά κύριου φόρου	17.820,51
Τέλη Χαρτοσήμου	112,50
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	22,50
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	21.384,61
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	135,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	27,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.502,12

Δ) Οικονομικό Έτος 2011

Διαφορά κύριου φόρου	57.180,96
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	65.186,29
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	122.367,25

Ε) Οικονομικό Έτος 2012

Διαφορά κύριου φόρου	1.319,79
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.187,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.507,60

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).