



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

27/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1998

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 28/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-01-2016 ενδικοφανή προσφυγή της '..... με τον διακριτικό τίτλο '.....', ΑΦΜ, με έδρα ΖΩΓΡΑΦΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ./28-12-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./28-12-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών οικονομικού έτους 2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/12/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-01-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της με τον διακριτικό τίτλο '.....', η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./28-12-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών οικονομικού έτους 2011 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 352.274,31 €, πλέον 333.833,60 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού από τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων – καθαρών κερδών στο ποσό των 1.467.809,62 ευρώ, αντί των δηλωθέντων με την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και μετά την φορολογική αναμόρφωση ζημιών ποσού 688.054,87 ευρώ.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση την υπ' αριθμ./18-12-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, συνέπεια της υποβληθείσας από την προσφεύγουσα επιχείρηση υπ' αριθμ./25-07-2013 αίτησης για την επιστροφή του πιστωτικού της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 ποσού 54.208,59 €, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 23/12/2015 έκθεση προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Άρθρου 67/67^Α του ν. 2238/1994) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Με την υποβολή της υπ' αριθμ./11-07-2011 εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2010) η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε:

- 1) Κέρδη Ισολογισμού ποσού 1.074.195,77 €.
- 2) Πλέον λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση ποσού 239.032,05 €.
- 3) Μείον έκτακτα και ανόργανα έσοδα ποσού 2.001.282,69 €.
- 4) Ζημία χρήσεως ποσού 688.054,87 €.
- 5) Πλέον ζημία παρελθουσών χρήσεων ποσού 2.433.922,17 €.
- 6) Τελική ζημία της χρήσης ποσού 3.121.977,04 €.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση τελεί υπό εκκαθάριση από την 23/08/2011 και έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010 (χρήσεις 2007, 2008 και 2009) με βάση τον Ν. 3888/2010

αποδεχόμενη το υπ' αριθμ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και έχει εξοφλήσει τον φόρο της εν λόγω περαίωσης ποσού 84.524,95 € (ΑΧΚ/01-11-2010), όπως προκύπτει από το υποσύστημα του TAXIS,

Κατά τις ως άνω περαιωμένες διαχειριστικές περιόδους είχε υποπέσει σε παραβάσεις του ΚΒΣ όπως αυτές αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010.

Ο έλεγχος αναμόρφωσε τα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο των αποτελεσματικών λογαριασμών, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αντίστοιχα, ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010

Α) Λ/σμός: 82.01.99.002 "Έσοδα προγ. χρήσ. αποζ. προς."

Όπως προκύπτει από τον ισολογισμό και τα ισοζύγια και ειδικότερα από το λογ. 44.00."Αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία" η προσφεύγουσα επιχείρηση φέρνει την ως άνω διαχειριστική περίοδο το ποσό των 574.581,80 € ως προβλέψεις για την αποζημίωση προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης, το οποίο σχημάτισε κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και το χειρίστηκε ως εξής:

1) Το ποσό των 420.000,00 € το δήλωσε ως αφορολόγητο ποσό με την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ως έκτακτα και ανόργανα έσοδα).

Το ως άνω ποσό ο έλεγχος έκρινε ότι δεν είναι αφορολόγητο έσοδο της χρήσης 2010 για τους παρακάτω λόγους:

α) Η εν λόγω πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού (η οποία σχηματίστηκε κατά την προηγούμενη χρήση 2009) δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 31 §1 περ. ιε' του ν. 2238/94, καθόσον δεν αφορά σε αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής τους, αλλά αφορά σε εργαζόμενους της προσφεύγουσας επιχείρησης οι οποίοι αποσπάστηκαν από το Δήμο κατόπιν σχετικών αποφάσεων του Δ.Σ. του Δήμου

β) Η προσφεύγουσα επιχείρηση ενώ ορθά εμφάνισε στον ισολογισμό της χρήσης 2010 την εν λόγω πρόβλεψη ως έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και διαμόρφωσε ανάλογα τα τελικά αποτελέσματα αυτής, ωστόσο κατά την υποβολή της υπ' αριθμ./11-07-2011 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2010) θεώρησε, ως μη όφειλε, το εν λόγω ποσό ως αφορολόγητο και το αφαίρεσε από τα κέρδη της χρήσης 2010, ενώ αυτό δεν είχε φορολογηθεί (αναμορφωθεί) κατά την προηγούμενη χρήση 2009 προκειμένου να θεωρηθεί ως αφορολόγητο στη χρήση 2010.

2) Το υπόλοιπο ποσό των 154.581,80 € (574.581,80 - 420.000,00) των μη χρησιμοποιημένων προβλέψεων αποζημίωσης προσωπικού που απομένει, η προσφεύγουσα επιχείρηση το μεταφέρει στην επόμενη χρήση 2011, ενώ θα έπρεπε να το εμφανίσει στα οικονομικά αποτελέσματα της χρήσης 2010 ως έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις και να φορολογηθεί, καθόσον το ποσό αυτό δεν είχε φορολογηθεί (αναμορφωθεί) κατά την προηγούμενη

χρήση 2009 όταν σχηματίστηκε και δεν επαληθεύτηκε η συγκεκριμένη πρόβλεψη κατά την χρήση 2010.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε το ποσό των 574.581,80 € ως λογιστική διαφορά και το πρόσθεσε στα δηλωθέντα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2010.

Β) Λ/σμός: 82.01.99: “Λοιπά έσοδα προηγούμενων χρήσεων” ποσού 1.581.282,69 €

Το ως άνω ποσό ο έλεγχος έκρινε ότι δεν είναι αφορολόγητο έσοδο της χρήσης 2010 για τους παρακάτω λόγους:

1) Πρόκειται για επιχορήγηση από το για την πληρωμή των ακολούθων υποχρεώσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης:

- α) Πληρωμές ασφαλιστικών εισφορών ΙΚΑ των εργαζομένων της,
- β) πληρωμές προς το Ελληνικό Δημόσιο για ΦΠΑ,
- γ) πληρωμές δεδουλευμένων οφειλών προς τους εργαζομένους της,
- δ) πληρωμές φόρων.

Το ως άνω ποσό έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα του ισολογισμού (ως έκτακτα έσοδα) της οικείας χρήσης και έχει υπολογιστεί στη διαμόρφωση των τελικών οικονομικών αποτελεσμάτων της χρήσης 2010.

2) Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την υποβολή της υπ’ αριθμ. /11-07-2011 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2010) δήλωσε το εν λόγω ποσό ως αφορολόγητο και το αφαίρεσε από τα κέρδη της χρήσης 2010.

Με την ως άνω ενέργειά της η προσφεύγουσα επιχείρηση, αφενός μεν εξέπεσε τις ανωτέρω δαπάνες για τις οποίες επιχορηγήθηκε από το Δήμο αφού τις συμπεριέλαβε στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς της χρήσης 2010, αφετέρου τις αφαίρεσε από τα κέρδη της εν λόγω χρήσης μεταφέροντας ως αφορολόγητο το ως άνω ποσό της επιδότησης στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με συνέπεια να επηρεάσει τα οικονομικά της αποτελέσματα της χρήσης 2010 μειωτικά κατά δύο (2) φορές.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε το ποσό των 1.581.282,69 € ως λογιστική διαφορά και το πρόσθεσε στα δηλωθέντα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2010.

Γ) “Ζημίες παρελθουσών χρήσεων” ποσού 2.433.922,17 €

Το ανωτέρω ποσό που αφορά σε μεταφερόμενες “Ζημίες παρελθουσών χρήσεων” το οποίο εμφάνισε η προσφεύγουσα επιχείρηση στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2010, δεν μπορεί να μεταφερθεί στην εν λόγω χρήση για τους κάτωθι λόγους:

1) Η προσφεύγουσα επιχείρηση:

α) Έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010 (χρήσεις 2007, 2008 και 2009) με βάση τον Ν. 3888/2010 αποδεχόμενη το υπ’ αριθμ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και έχει εξοφλήσει τον φόρο της εν λόγω περαίωσης ποσού 84.524,95 € (ΑΧΚ/01-11-2010), όπως προκύπτει από το υποσύστημα του TAXIS,

β) έχει υποπέσει σε παραβάσεις του ΚΒΣ όπως αυτές αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010 και έχουν επιβληθεί σε βάρος της ανάλογα πρόστιμα του ΚΒΣ στις χρήσεις 2008 και 2009 (οικονομικά έτη 2009 και 2010).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 12 του ν. 3888/2010 ζημία που προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας περαιωμένης χρήσης (2009) δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επομένων χρήσεων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, εφόσον η χρήση αυτή ή κάποια από τις τέσσερις (4) προηγούμενες που περιλαμβάνονται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα βαρύνεται με παράβαση ΚΒΣ ή άλλο επιβαρυντικό στοιχείο που επαυξάνει το φόρο ή τη αποκρουεΐσα ύλη κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 2 του ν. 3888/2010.

Με βάση τα ανωτέρω αποτελέσματα του ελέγχου συντάχθηκε η από 23/12/2015 έκθεση προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Άρθρου 67/67^Α του ν. 2238/1994) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με την οποία καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και την αναστολή στο σύνολό τους της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης και της έκθεσης προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Άρθρου 67/67^Α του ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, άλλως της μεταρρύθμισής τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ο Δήμος μετά από τις σχετικές αποφάσεις του Δημοτικού Συμβουλίου του και κατ' εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας κατέβαλε το ποσό των 1.581.282,69 € για πληρωμή ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης, για ΙΚΑ, φόρους, μισθούς κ.λ.π. έως την χρήση 2009. Οι καταβολές αυτές ορθώς παρέμειναν σε λογαριασμό υποχρέωσης προς το Δήμο μέχρι την χρήση 2009. Η λογιστική μεταφορά στα έσοδα στη χρήση 2010 δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί έσοδο και ορθώς αναμορφώθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος. Το πιο ορθό θα ήταν οι καταβολές αυτές να παραμείνουν υποχρέωση προς το Δήμο και να κλείσουν με τη λήξη της εκκαθάρισης. Δηλαδή το ποσό των 1.581.282,69 €, πρέπει να παραμείνει στη μερίδα του Δήμου στο παθητικό και κακώς μεταφέρθηκε στα έσοδα. Ανεξάρτητα από τον τρόπο λογιστικής αποτύπωσης του κονδυλίου αυτού που διατέθηκε αποκλειστικά και μόνο για να εξοφληθούν υποχρεώσεις της υπό εκκαθάρισης Δημοτικής Επιχείρησης και στα πλαίσια εκτέλεσης των σκοπών της, δεν είναι δυνατόν αυτό να θεωρηθεί εισόδημα και να καταβληθεί φόρος εισοδήματος όταν η καταβολή του ποσού προβλέφθηκε ρητά με νομοθετική ρύθμιση η οποία απαλλάσσει τους ΟΤΑ από πρόσθετους φόρους, πρόστιμα ή προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και κάθε μορφής επιβαρύνσεις σχετικά με την καταβολή αυτή.

2) Το κονδύλι των 1.581.282,69 € δόθηκε το 2009 και αφορά δαπάνες ετών 2006 έως και 2009 όπως προκύπτει από τις σχετικές αποφάσεις των Δημοτικών Συμβουλίων του Δήμου (388/2009 και 491/2009), δηλαδή όταν ίσχυε η πλήρης απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για

την προσφεύγουσα επιχείρηση. Συνεπώς θα πρέπει να απαλλαγεί από την καταβολή φόρου κατ' επίκληση των διατάξεων του άρθρου 103 του ν. 2238/94 και την ΠΟΛ. 1128/1-11-2007, οι οποίες ίσχυαν μέχρι και το οικονομικό έτος 2011.

3) Το κονδύλι των 1.581.282,69 € διατέθηκε από το Δήμο, για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού της προσφεύγουσας κοινωφελούς επιχείρησης και αφορούσε αποκλειστικά την πληρωμή ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης για εισφορές, μισθούς έως την χρήση 2009. Η προσφεύγουσα χρησιμοποιούσε το προσωπικό της, το οποίο στη συνέχεια μεταφέρθηκε στο Δήμο, αποκλειστικά και μόνο για την εκπλήρωση των σκοπών της και χωρίς αυτό θα ήταν αδύνατο να επιτελέσει το κοινωφελές έργο της. Στη περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι το ποσό αυτό αποτελεί εισόδημα, διατέθηκε από το Δήμο στην υπό εκκαθάριση τελούσα προσφεύγουσα επιχείρηση στον οποίο ανήκει 100%, αποκλειστικά για την εκπλήρωση των σκοπών της και συνεπώς απαλλάσσεται οποιασδήποτε φορολόγησης.

4) Η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού ποσού 154.581,80 € ορθώς μεταφέρθηκε στην επόμενη χρήση, δεδομένου ότι κατά την έναρξη της εκκαθάρισης την 23/08/2011 εξακολουθούσαν να εργάζονται στην προσφεύγουσα επιχείρηση 52 άτομα εκ των οποίων οι 45 μετατάχθηκαν στον Δήμο και 7 απολύθηκαν όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./ 07-12-2011 απόφαση του Γ.Γ. Αποκεντρωμένης Διοίκησης Αττικής. Κατά συνέπεια σφάλλει η προσβαλλόμενη αποδεχόμενη ότι το ποσό αυτό θα έπρεπε η προσφεύγουσα να το εμφανίσει στα οικονομικά αποτελέσματα της χρήσης 2010, ως έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις και κακώς ο έλεγχος πρόσθεσε το ποσό αυτό στα δηλωθέντα αποτελέσματα της χρήσης 2010, αφού αφορά την επόμενη χρήση.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 23/12/2015 έκθεση προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Άρθρου 67/67^Α του ν. 2238/1994) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε επιχορήγηση ποσού 1.581.282,69 € από το Δήμο για την πληρωμή των ακολούθων υποχρεώσεων της:

- α) Πληρωμές ασφαλιστικών εισφορών ΙΚΑ των εργαζομένων της,
- β) πληρωμές προς το Ελληνικό Δημόσιο για ΦΠΑ,
- γ) πληρωμές δεδουλευμένων οφειλών προς τους εργαζομένους της,
- δ) πληρωμές φόρων.

Επειδή το ως άνω ποσό έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα του ισολογισμού (ως έκτακτα έσοδα) της οικείας χρήσης και έχει υπολογιστεί στη διαμόρφωση των τελικών οικονομικών αποτελεσμάτων της χρήσης 2010.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την υποβολή της υπ' αριθμ./11-07-2011 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2010) δήλωσε το εν λόγω ποσό ως αφορολόγητο και το αφαίρεσε από τα κέρδη της χρήσης 2010.

Επειδή με την ως άνω ενέργειά της η προσφεύγουσα επιχείρηση, εξέπεσε τις ανωτέρω δαπάνες για τις οποίες επιχορηγήθηκε από το Δήμο αφού τις συμπεριέλαβε στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς της χρήσης 2010, με συνέπεια να επηρεάσει τα οικονομικά της αποτελέσματα της χρήσης 2010 μειωτικά, ενώ κατ' ουσίαν οι εν λόγω δαπάνες δεν πρέπει να επηρεάσουν τα καθαρά φορολογητέα κέρδη δεδομένης της επιχορήγησης αυτών.

Επειδή από τις επικαλούμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή με αριθμό/2009 και/2009 αποφάσεις του Δημοτικού Συμβουλίου του Δήμου..... δεν προκύπτει ότι το ποσό των 1.581.282,69 € που καταβλήθηκε από το Δήμο προς την προσφεύγουσα επιχείρηση για την πληρωμή των ως άνω υποχρεώσεων της παραμένει ως υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης προς το Δήμο.

Κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 1.581.282,69 € είναι φορολογητέο και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στο άρθρο 7 παρ.1και 2 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται :

« Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.».

Επειδή με την βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων της με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων. Επομένως, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν, ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, ενώ οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι. (Σ.τ.Ε. 3328/1981, 810/1982,2968/1988 άρθ.43 παρ. 1 περ. δ Ν 2190/20).

Επειδή με τις διατάξεις της περίπτωσης ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

1. 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 την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.:

ΙΕ. Των ποσών των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος.

Επειδή για το λογιστικό χειρισμό γενικά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού έχουν δοθεί οδηγίες από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, με το αριθ. ΕΝ ΛΣ 935/14.9.1987 έγγραφό του.

Ο λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων που θα σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος, θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και τα αναφερόμενα στο πιο πάνω έγγραφο του Υπ. Εθνικής Οικονομίας, ως εξής:

Οι αναλογούσες προβλέψεις θα σχηματισθούν, με χρέωση των οργανικών εξόδων της χρήσεως και συγκεκριμένα του λογαριασμού 68 "προβλέψεις εκμεταλλεύσεως" (και του υπολογαριασμού του 68.00 "προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία") και πίστωση του λογαριασμού 44 "προβλέψεις" (και των υπολογαριασμών του).

Ο λογαριασμός 44 "προβλέψεις", ο οποίος, όπως καθορίζεται στο Γ.Λ.Σ., αναλύεται στους εξής υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς:

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως με διάκριση των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού, σε προβλέψεις για το έμμισθο προσωπικό και σε προβλέψεις για το ημερομίσθιο προσωπικό.

44.00.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 44.00.00.

Τα ποσά, που θα καταβάλλονται στο προσωπικό, που θα αποχωρεί από την υπηρεσία, θα καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 44 "προβλέψεις" και του υπολογαριασμού του 44.00.01 "χρησιμοποιημένες προβλέψεις".

Μετά από κάθε τέτοια καταχώρηση θα επακολουθεί τακτοποίηση των υπολογαριασμών 44.00.00 "σχηματισμένες προβλέψεις" και 44.00.01 "χρησιμοποιημένες προβλέψεις", ως εξής:

αα) Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, σχηματίζεται ισόποση με τη διαφορά συμπληρωματική πρόβλεψη, με πίστωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού του 44.00.00 "σχηματισμένες προβλέψεις" και χρέωση του λογαριασμού:

68 "προβλέψεις εκμεταλλεύσεως", για το ποσό που αφορά την κλειόμενη χρήση.

ββ) Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μικρότερο από το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, το επιπλέον ποσό της προβλέψεως μεταφέρεται, με χρέωση του λογαριασμού 44 και του

υπολογαριασμού του 44.00.00, στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 "έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

Μετά από τις παραπάνω (υπό αα' και ββ') τακτοποιήσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.00.01 "χρησιμοποιημένες προβλέψεις" είναι ίσα με τα αντίστοιχα πιστωτικά του 44.00.00 "σχηματισμένες προβλέψεις", στους οποίους και μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσεως.

Επειδή σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. . (Π.Δ. 123/1980) για δαπάνες που δεν έχουν πραγματοποιηθεί αλλά πρόκειται να καταβληθούν σε χρήση μεταγενέστερη προβλέπεται η δημιουργία πρόβλεψης με την χρήση των σχετικών λογαριασμών προβλέψεων.

Επειδή από λογιστικής πλευράς όλες οι περιπτώσεις προβλέψεων εξόδων και εσόδων προσδιορίζουν τα αποτελέσματα της χρήσης. Από φορολογικής όμως άποψης δαπάνες με τη μορφή πρόβλεψης δεν εκπίπτουν (Σ.τ.Ε. 540,3866/1973, 636/1987, 810/1982, 2968/1988, 834/1990). Ειδικά για την πρόβλεψη εξόδων μισθοδοσίας σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 (ιε) αναγνωρίζεται μόνο το ποσό των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 23/12/2015 έκθεση προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Άρθρου 67/67^Α του ν. 2238/1994) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, το υπόλοιπο ποσό των 154.581,80 € (574.581,80 - 420.000,00) των μη χρησιμοποιημένων προβλέψεων αποζημίωσης προσωπικού που απομένει, η προσφεύγουσα επιχείρηση το μεταφέρει στην επόμενη χρήση 2011, ενώ θα έπρεπε να το εμφανίσει στα οικονομικά αποτελέσματα της χρήσης 2010 ως έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις και να φορολογηθεί, καθόσον το ποσό αυτό δεν είχε φορολογηθεί (αναμορφωθεί) κατά την προηγούμενη χρήση 2009 όταν σχηματίστηκε και δεν επαληθεύτηκε η συγκεκριμένη πρόβλεψη κατά την χρήση 2010.

Ως εκ τούτου βάσει της αυτοτέλειας των χρήσεων, δεν προβλέπεται η εν λόγω δαπάνη να προσδιορίσει τα αποτελέσματα της χρήσης 2011 και κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος έκρινε το ποσό των 574.581,80 € ως λογιστική διαφορά και το πρόσθεσε στα δηλωθέντα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2010, ο δε σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2015 έκθεση προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Άρθρου 67/67^Α του ν. 2238/1994) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών οικονομικού έτους 2011, κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Την απόρριψη της υπ' αριθμ./29-01-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της '.....' με τον διακριτικό τίτλο '.....', ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (μετά τον ορθό επαναυπολογισμό του πρόσθετου φόρου):

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011

Διαφορά φόρου εισοδήματος	298.065,72 €
Πλέον πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δήλωσης	54.208,59
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 112% (56 μήνες X 2%)	394.547,23 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	746.821,54 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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).